

MEDIDA CAUTELAR EM MANDADO DE SEGURANÇA 40.235 DISTRITO FEDERAL

RELATOR : MIN. CRISTIANO ZANIN
IMPTE.(S) : UNIÃO
PROC.(A/S)(ES) : ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO
IMPDO.(A/S) : TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
PROC.(A/S)(ES) : ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO

EMENTA. MANDADO DE SEGURANÇA. ACÓRDÃOS DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). DETERMINAÇÃO DE ANULAÇÃO DE ATOS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E DE RETORNO AO SISTEMA DE CONTROLE DE PRODUÇÃO DE BEBIDAS (SICOBE). LEI N. 13.097/2015. ALEGAÇÃO DE INVASÃO, PELO TCU, DE COMPETÊNCIA PRÓPRIA DA RECEITA FEDERAL PARA DISPOR SOBRE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS. FUNDAMENTOS RELEVANTES DA IMPETRAÇÃO. LIMINAR DEFERIDA PARA SUSPENDER, ATÉ ULTERIOR EXAME APROFUNDADO DOS AUTOS, OS EFEITOS DOS ACÓRDÃOS QUESTIONADOS.

1. A questão trazida ao Supremo Tribunal Federal envolve a legalidade de controle realizado pelo Tribunal de Contas da União sobre atos administrativos produzidos pela Receita Federal do Brasil, que determinaram a suspensão da obrigatoriedade do uso de Sistema de Controle de Produção de Bebidas, a que alude o art. 35 da Lei n. 13.097/2015.

2. Existência de fundamentos relevantes aptos a justificar o deferimento da suspensão, por ora, dos acórdãos questionados, na forma do art. 7º, III, da Lei n. 12.016/2009.

2.1 O sistema tributário nacional confere à Administração Tributária competência específica, não sujeita propriamente à reserva de lei em sentido estrito, para criar, definir e alterar obrigações acessórias necessárias à arrecadação eficiente do tributo.

2.2 A Lei n. 13.097/2015 expressamente autoriza a Secretaria da Receita Federal do Brasil, no art. 35, parágrafo único, a dispor sobre forma, limites, condições e prazos para a aplicação da obrigatoriedade de instalação de equipamentos contadores de produção.

2.3 Da mesma forma, o Decreto Federal n. 8.442/2015 contempla, de forma explícita, a possibilidade de a Receita Federal do Brasil dispensar a obrigatoriedade do sistema prevista no art. 35 da Lei n. 13.097/2015, precisamente na hipótese de inviabilidade técnica.

2.4 Atos administrativos que foram precedidos de ampla fundamentação técnica, no sentido de que a obrigação acessória não era nem adequada nem eficaz para a arrecadação tributária. Necessária instrumentalidade das obrigações acessórias

(ADI 7276, Rel. Min. Cármem Lúcia, Tribunal Pleno, DJe 20/9/2024).

2.5 Perigo da demora suficientemente demonstrado, tendo em vista que o restabelecimento do SICOBE implicaria retorno de benefício fiscal, sem previsão em lei orçamentária anual e com impacto estimado próximo a R\$ 1,8 bilhão por ano.

3. Medida liminar concedida.

Trata-se de mandado de segurança, com pedido de liminar, impetrado pela União contra atos supostamente ilegais e abusivos praticados pelo Tribunal de Contas da União (TCU), consubstanciados nos Acórdãos n. 2.144/2023-TCU-Plenário, n. 1.633/2024-TCU-Plenário, n. 2.615/2024-TCU-Plenário e n. 607/2025-TCU-Plenário, proferidos nos autos do Processo TC 047.527/2020-0 e TC 003.526/2025-9.

A impetrante narra que, em 2020, foi apresentada denúncia ao TCU suscitando a ilegalidade do Ato Declaratório Executivo n. 75/2016 da Receita Federal do Brasil, que trata da utilização do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (SICOBE). Relata que a denúncia teve como principal fundamento a alegação de que a suspensão do uso obrigatório do aludido Sistema violaria o disposto no art. 35 da Lei n. 13.097/2015¹.

Segundo a denúncia, a suspensão implicaria, ainda, “prejuízo ao erário, decorrente de supostas dificuldades para a fiscalização efetiva do

¹ Lei nº 13.097/2015 Art. 35. As pessoas jurídicas que industrializam os produtos de que trata o art. 14 ficam obrigadas a instalar equipamentos contadores de produção, que possibilitem, ainda, a identificação do tipo de produto, de embalagem e sua marca comercial, aplicando-se, no que couber, as disposições contidas nos arts. 27 a 30 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal do Brasil estabelecerá a forma, limites, condições e prazos para a aplicação da obrigatoriedade de que trata o caput deste artigo, sem prejuízo do disposto no art. 36 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

setor e supostos prejuízos à arrecadação e fiscalização tributária, assim como à Casa da Moeda do Brasil (CMB), cujo faturamento seria constituído, em boa medida, pela receita da taxa de utilização do referido sistema" (doc. 1, p. 2).

A impetrante aponta que, a partir da denúncia, o TCU instaurou o processo administrativo n. TC 047.527/2020-0, no qual a "Secretaria de Controle Externo da Gestão Tributária e Supervisão de Contas (SecexTributária), unidade de instrução, procedeu com análises aprofundadas sobre a legalidade e conveniência da suspensão do SICOBE pela Receita Federal, concordando quanto à existência de ressalvas legais à obrigatoriedade do sistema" (doc. 1 ,p. 2).

O órgão técnico de instrução teria concluído pela ausência de ilegalidade do ato declaratório da Receita e pela necessidade de descontinuação do SICOBE, em virtude de sua "inviabilidade técnica (falta de atendimento dos requisitos funcionais da IN RFB nº 869, de 2008e do ADE Cofis nº 45, de 2015 e vulnerabilidades constatadas pelo INMETRO), econômica (relação custo-benefício negativa) e jurídica (delegação/terceirização completa da metodologia do SICOBE por parte da CMB à empresa privada)" (doc. 1, p. 2).

Segundo narrado na inicial, prevaleceu no TCU, todavia, interpretação equivocada do art. 35 da Lei n. 13.097/2015, por força da qual as ressalvas contidas no dispositivo ostentariam caráter meramente circunstancial e excepcional, de modo que a dispensa da obrigação acessória somente poderia ser dirigida a estabelecimentos específicos e identificáveis, em situações singulares. Na ótica do órgão, teria havido extração, pela Receita Federal, dos limites da competência regulamentar na matéria.

A impetrante relata que o TCU determinou, então, por meio do

Acórdão n. 2.144/2023, que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil adotasse as providências administrativas para anular o ADE n. 75 e o ADE n. 94/2016, impondo, ainda, o restabelecimento integral da utilização obrigatória do SICOBE, no prazo de 60 dias.

Afirma que o desligamento do SICOBE não revela qualquer afronta ao art. 35 da Lei n. 13.097/2015, pois as medidas administrativas foram legitimamente editadas em razão de irregularidades detectadas na operacionalização do sistema, com fundamento na prerrogativa discricionária atribuída à Receita Federal, nos termos do parágrafo único do dispositivo precitado. Alega, ainda, que “os atos encontram respaldo no art. 32, § 2º, do Decreto nº 8.442, de 29 de abril de 2015, no artigo 3º da Instrução Normativa RFB nº 869, de 12 de agosto de 2008, bem como nos princípios da moralidade e da eficiência administrativa, previstos no artigo 37 da Constituição Federal de 1988” (doc. 1, p. 4-5).

Em sequência, narra o trâmite procedural no TCU, indicando a apresentação de pedido de reexame contra o primeiro acórdão prolatado e os respectivos argumentos. O órgão proferiu o Acórdão n. 1.633/2024, negando provimento ao recurso. Contudo, indica que houve divergência do Ministro Benjamin Zymler, que votou para julgar improcedente a denúncia, com fundamento na invasão, pelo TCU, de competência discricionária do gestor público.

Relata a oposição de embargos de declaração e a conclusão do trâmite:

32. Desse modo, mais uma vez o Tribunal de Contas da União reafirmou integralmente os fundamentos dos acórdãos anteriores (2.144/2023 e 1.633/2024), sustentando novamente que a obrigação imposta pelo artigo 35 da Lei nº 13.097/2015 trataria especificamente sobre o SICOBE e afastando a

discretariedade atribuída à Receita Federal quanto à melhor sistemática a ser utilizada para cumprimento daquele dispositivo legal. Como registrado pelo relator “a própria SRFB que deu causa a tal impasse, ao promover o desligamento do Sicobe e, com isso, negar vigência ao art. 35 da Lei 13.097/2015”.

33. Na perspectiva adotada pelo Plenário do TCU, os elementos técnicos e econômicos apresentados pela União, embora relevantes, não seriam aptos a afastar a obrigação claramente determinada pela lei, cabendo, portanto, ao Poder Executivo buscar meios adequados para a plena implementação do SICOBE, ainda que com ajustes ou melhorias tecnológicas posteriores.

34. Com o julgamento dos embargos declaratórios e sua integral rejeição, consolidou-se definitivamente a posição do TCU, restando exauridas as possibilidades recursais no âmbito administrativo. 35. Posteriormente, diante de impossibilidade da adoção de medidas cabíveis para anulação dos ADEs Cofis nº 75/2016 e 94/2016, no prazo estabelecido no item 9.2.1 do Acórdão nº 2144/2023-TCU-Plenário, foi solicitada ao Relator, Ministro Jonathan de Jesus, a prorrogação do prazo para cumprimento da referida determinação (Doc. 09), o que foi deferido por meio do Acórdão nº 374/2025 - TCU – Plenário, no TC 001.021/2025-7 (processo de acompanhamento), na sessão plenária de 19/2/2025, nos seguintes termos (Doc. 10):

Os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão Plenária, ACORDAM, com fundamento no art. 143, V, "e", do RITCU, de acordo com os pareceres emitidos nos autos, em deferir o pleito de prorrogação de prazo solicitado pela Advocacia-Geral da União - Consultoria-Geral da União - Departamento de Assuntos Extrajudiciais - Rogério Telles Correia das Neves - Advogado da União, dilatando por 30 (trinta) dias o prazo para cumprimento dos termos do Acórdão

2.144/2023-TCU-Plenário, a contar da data do trânsito em julgado, em 31/1/2025, comunicando esta decisão à requerente. (doc. 1, p. 9)

Apresenta, então, a seguinte contextualização quanto à suspensão da obrigatoriedade do SICOBE e os mecanismos alternativos de controle fiscal adotados:

36. Conforme esclarecimentos já apresentados, o presente litígio envolve questões relacionadas ao Sistema de Controle de Produção de Bebidas (SICOBE), mecanismo originalmente concebido como obrigação acessória tributária destinada a assegurar o controle fiscal da produção nacional de bebidas, como cervejas e refrigerantes, conforme previsto inicialmente pelo artigo 58-T da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, acrescido pela Lei nº 11.827, de 2008, e posteriormente disciplinado pelo artigo 35 da Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015, norma que revogou e substituiu essa disciplina.

37. Na prática, o SICOBE foi implementado pela Receita Federal do Brasil por meio da Instrução Normativa RFB nº 869, de 12 de agosto de 2008, e consistia, em síntese, na instalação obrigatória, em estabelecimentos industriais envasadores de bebidas, de equipamentos medidores de produção que permitissem o registro automático e em tempo real dos volumes efetivamente produzidos e comercializados. O objetivo principal do sistema era evitar a evasão tributária, garantir maior eficiência na arrecadação e reforçar o controle fiscal sobre setor econômico de alta complexidade e relevância.

38. Contudo, desde sua implantação, o SICOBE apresentou problemas significativos em múltiplas esferas – jurídica, técnica e econômica –, conforme constatado por auditorias, análises especializadas e investigações conduzidas por órgãos internos e externos à Administração Pública Federal.

Conforme indicado na Nota SEI nº 2/2025/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-MF (Doc. 11):

Em 2015, diante da necessidade de avaliar a conformidade e eficiência do sistema, o Ministério da Fazenda instaurou Comissão Especial por meio da Portaria MF 638/2015. Após detida análise, a Comissão concluiu pela completa inadequação do SICOBE, recomendando expressamente sua descontinuidade pela inviabilidade do sistema, considerando: a) Inviabilidade jurídica: houve delegação/terceirização completa da metodologia do SICOBE pela Casa da Moeda do Brasil à empresa privada SICPA, em violação ao regime de competências estabelecido em lei, vulnerando ainda o sigilo das informações fiscais; b) Inviabilidade econômica: os custos eram desproporcionais aos benefícios, representando aproximadamente 10 vezes mais que sistemas similares. A título ilustrativo, o custo do SICOBE em 2014 (R\$ 1,4 bilhão) equivaleria à contratação de cerca de 4.300 Auditores-Fiscais da RFB; c) Inviabilidade técnica: o sistema não atendia diversos requisitos funcionais exigidos pela RFB e apresentava vulnerabilidades apontadas pelo INMETRO, como a possibilidade de que produtos fossem marcados sem serem contabilizados.

39. Portanto, a partir das conclusões alcançadas pela Comissão Especial instituída por meio da Portaria nº MF 638/2015 (Doc. 12), para examinar a matéria, e, com fundamento no poder regulamentar conferido expressamente pela legislação tributária (art. 16 da Lei nº 9.779/1999 e art.35, parágrafo único, da Lei nº 13.097/2015), foram editados os Atos Declaratórios Executivos COFIS nº 75 e nº 94, ambos de 2016, que suspenderam a obrigatoriedade do SICOBE e determinando a adoção de mecanismos alternativos de controle fiscal, especialmente por meio da utilização do chamado "Bloco K" da

Escrituração Fiscal Digital (EFD), integrante do Sistema Pùblico de Escrituração Digital (SPED), e outras obrigações acessórias consideradas mais eficazes e menos onerosas para a Administração Tributária.

40. Tais fatos foram devidamente esclarecidos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional na já referida Nota SEI nº 2/2025/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-MF (Doc. 11):

5. Com base nas conclusões da Comissão Especial e amparada no poder regulamentar expressamente conferido pela Constituição e pela Lei, a RFB editou os ADEs COFIS 75/2016 e 94/2016, desobrigando os estabelecimentos envasadores da utilização do SICOBE a partir de dezembro de 2016. Em substituição ao SICOBE, foi antecipada para o setor de bebidas a obrigatoriedade do "Bloco K" da Escrituração Fiscal Digital(EFD), que permite o controle da produção e estoque através do Sistema Pùblico de Escrituração Digital(SPED), além de terem sido exigidas outras obrigações dos contribuintes, a fim de manter a plena fiscalização sobre os tributos devidos por este setor econômico. 6. No entanto, ao apreciar denúncia sobre o tema (TC 047.527/2020-0), o Tribunal de Contas da União entendeu que os ADEs seriam ilegais por afrontarem uma suposta obrigatoriedade estrita do art. 35 da Lei 13.097/2015 de utilização do SICOBE. Com base nesse entendimento, o TCU deliberou, no Acórdão 2144/2023, pela ilegalidade dos atos e determinou, ilegitimamente, suas anulações. Mais que isso, determinou o restabelecimento do SICOBE, invadindo flagrantemente a competência da administração de dirigir a fiscalização tributária. A decisão também ignorou por completo as evidências técnicas sobre a inviabilidade do sistema.

41. Mesmo após a interposição de recursos que

aprofundaram amplamente a discussão jurídica, técnica e econômica acerca das severas dificuldades e dos vultosos prejuízos relacionados ao SICOBE, o Tribunal de Contas da União manteve inalterada a ordem de reestabelecimento compulsório do sistema. (doc. 1, p. 9-11)

No mérito, sustenta a ilegalidade das premissas adotadas pelos acórdãos do TCU, afirmando a competência legal da Receita Federal para suspender o SICOBE e a extração da competência do Tribunal de Contas para decidir em matéria tributária e para proceder a controle de constitucionalidade. Transcrevo, a propósito o seguinte trecho da argumentação:

101. De outra parte, no caso concreto, o entendimento encampado pelos Acórdãos nº2144/2023, 1633/2024 e 2615/2024-TCU-Plenário implica, na prática, negar a aplicação:

a) do art. 35, parágrafo único da Lei nº 13.097/2015, ao afastar a competência exclusiva da Secretaria da Receita Federal do Brasil de estabelecer a forma, limites, condições e prazos para aplicação da obrigatoriedade que estabelecimentos industriais envasadores de bebidas instalem equipamentos contadores de produção, que possibilitem, ainda, a identificação do tipo de produto, de embalagem e sua marca comercial, para fins de arrecadação e fiscalização tributária;

b) do art. 16 da Lei nº 9.779/1999, que estabelece que compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável; e

c) do art. 32, § 2º, do Decreto nº 8.442/2015, que dispõe que a “RFB poderá dispensar a obrigatoriedade de que trata o caput[17] na hipótese de inviabilidade técnica para instalação

dos equipamentos contadores de produção atestada pela Casa da Moeda do Brasil". (doc. 1, p. 26)

Alega, ainda, inviabilidade jurídica de utilização do SICOBE, por irregularidades na operação do sistema, além inviabilidade técnica e econômica dele, ressaltando que o seu restabelecimento resultará em impacto orçamentário e violação à Lei de Responsabilidade Fiscal, por implicar renúncia fiscal não prevista no orçamento e sem medida compensatória.

Requer, ao fim:

a) a concessão de medida liminar *inaudita altera pars*, com fulcro no art. 7º, III, da Lei nº 12.016/2009, para suspender imediatamente os efeitos dos atos coatores consubstanciados nos Acórdãos no 2144/2023, nº 1633/2024 e nº 2615/2024-TCU-Plenário, proferidos nos autos do Processo TC nº 047.527/2020-0, e o Acórdão nº 607/2025-TCU-Plenário, prolatado nos autos do processo TC 003.526/2025-9, em trâmite no Tribunal de Contas da União, pelas razões antes expostas, com o intuito de evitar que a decisão impugnada continue a produzir efeitos;

[...]

d) por fim, a procedência do pedido formulado no presente *mandamus*, confirmando a liminar eventualmente concedida, para cassar os atos coatores consubstanciados nos Acórdãos no 2144/2023, nº 1633/2024, nº 2615/2024-TCU-Plenário, prolatados nos autos do Processo TC nº 047.527/2020-0, e o Acórdão nº 607/2025-TCU-Plenário, prolatado nos autos do processo TC 003.526/2025-9, em curso no Tribunal de Contas da União. (doc. 1, p. 44)

É o relatório. Decido.

Nesta análise preliminar, entendo que estão preenchidos os requisitos para concessão da medida liminar postulada pela União.

Conforme relatado, discute-se, no presente mandado de segurança, a legalidade de controle realizado pelo Tribunal de Contas da União sobre atos administrativos produzidos pela Administração Pública, especificamente pela Receita Federal do Brasil, que determinaram a suspensão da obrigatoriedade do uso de Sistema de Controle de Produção de Bebidas, a que alude o art. 35 da Lei n. 13.097/2015.

Em síntese, o TCU determinou a **anulação** dos atos praticados pela Receita Federal, por considerar, como fundamento central, que o dispositivo legal precitado não autorizaria o órgão do Poder Executivo a, por ato próprio, afastar integralmente a obrigatoriedade de instalação de equipamentos contadores de produção. Segundo o Tribunal de Contas, a norma conferiria apenas a prerrogativa de disciplinar como tal obrigação deveria ser cumprida (doc. 4, p. 16).

Do exame da argumentação deduzida na inicial, verifico, todavia, que há fundamentos relevantes aptos a justificar o deferimento da suspensão, por ora, dos acórdãos questionados, na forma do art. 7, III, da Lei n. 12.016/2009.

De início, destaco que o legislador efetivamente conferiu à Receita Federal discricionariedade para disciplinar obrigações acessórias, conforme disposto no art. 16 da Lei n. 9.779/1999:

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o

respectivo responsável.

A previsão legal se coaduna com o regramento previsto no Código Tributário Nacional (CTN), por força do qual **a obrigação acessória decorre da legislação tributária** e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º, do CTN).

Como se infere desse dispositivo legal, o sistema tributário nacional confere à Administração Tributária competência específica, não sujeita propriamente à **reserva de lei em sentido estrito**, para criar, definir e alterar obrigações acessórias necessárias à arrecadação eficiente do tributo.

Para além disso, no contexto específico da obrigação ora tratada, a Lei n. 13.097/2015 expressamente autoriza a Secretaria da Receita Federal do Brasil, no art. 35, parágrafo único, a dispor sobre forma, limites, condições e prazos para a aplicação da obrigatoriedade de instalação de equipamentos contadores de produção. Confira-se:

Art. 35. As pessoas jurídicas que industrializam os produtos de que trata o art. 14 ficam obrigadas a instalar equipamentos contadores de produção, que possibilitem, ainda, a identificação do tipo de produto, de embalagem e sua marca comercial, aplicando-se, no que couber, as disposições contidas nos arts. 27 a 30 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal do Brasil estabelecerá a forma, limites, condições e prazos para a aplicação da obrigatoriedade de que trata o caput deste artigo, sem prejuízo do disposto no art. 36 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Autorização similar está prevista no art. 36 da Medida Provisória n. 2.158-35, que confere à Secretaria da Receita Federal competência para “dispensar a instalação dos equipamentos previstos neste artigo, em função de limites de produção ou faturamento que fixar”, o que reforça, ao menos nesta análise, a tese suscitada pela impetrante de que lhe competiria suspender, se o caso, a obrigação acessória.

Há, ainda, outro dado em idêntico sentido. O Decreto Federal n. 8.442/2015 contempla, de forma explícita, a possibilidade de a Receita Federal do Brasil dispensar a obrigatoriedade do sistema prevista no art. 35 da Lei n. 13.097/2015, precisamente na hipótese de inviabilidade técnica para instalação dos equipamentos contadores de produção:

Art. 32. As pessoas jurídicas que industrializam os produtos de que trata o art. 1º ficam obrigadas a instalar equipamentos contadores de produção, que possibilitem, ainda, a identificação do tipo de produto, de embalagem e sua marca comercial, aplicando-se, no que couber, as disposições contidas nos art. 27 a art. 30 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 .

§ 1º A RFB estabelecerá a forma, limites, condições e prazos para a aplicação da obrigatoriedade de que trata o caput, sem prejuízo do disposto no art. 36 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

§ 2º A RFB poderá dispensar a obrigatoriedade de que trata o caput na hipótese de inviabilidade técnica para instalação dos equipamentos contadores de produção atestada pela Casa da Moeda do Brasil.

Diante desse quadro normativo, é relevante o argumento suscitado pela impetrante de que tais atos poderiam, em tese, ter sido editados no exercício de competência discricionária, por ter o legislador cometido ao gestor “o encargo, o dever jurídico, de buscar identificar e adotar a

solução apta para, no caso concreto, satisfazer de maneira perfeita a finalidade da lei", na lição de Celso Antônio Bandeira de Melo (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 35. Ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 921).

Observo que a suspensão do SICCOBE pela Administração Pública foi precedida de ampla fundamentação técnica. A alteração foi objeto de análise de Comissão Especial instituída por meio da Portaria n. MF 638/2015, que concluiu pela completa inadequação do sistema:

Em 2015, diante da necessidade de avaliar a conformidade e eficiência do sistema, o Ministério da Fazenda instaurou Comissão Especial por meio da Portaria MF 638/2015. Após detida análise, a Comissão concluiu pela completa inadequação do SICCOBE, recomendando expressamente sua descontinuidade pela inviabilidade do sistema, considerando:

a) Inviabilidade jurídica: houve delegação/terceirização completa da metodologia do SICCOBE pela Casa da Moeda do Brasil à empresa privada SICPA, em violação ao regime de competências estabelecido em lei, vulnerando ainda o sigilo das informações fiscais;

b) Inviabilidade econômica: os custos eram desproporcionais aos benefícios, representando aproximadamente 10 vezes mais que sistemas similares. A título ilustrativo, o custo do SICCOBE em 2014 (R\$ 1,4 bilhão) equivaleria à contratação de cerca de 4.300 Auditores-Fiscais da RFB;

c) Inviabilidade técnica: o sistema não atendia diversos requisitos funcionais exigidos pela RFB e apresentava vulnerabilidades apontadas pelo INMETRO, como a possibilidade de que produtos fossem marcados sem serem contabilizados. (doc. 1, p. 10; grifei)

Como se verifica das justificativas técnicas, a Administração Pública concluiu que a obrigação acessória não era adequada nem eficaz para a arrecadação tributária. Nesse contexto e sem antecipar qualquer conclusão quanto à procedência ou não das justificativas, convém relembrar que, de fato, as obrigações acessórias servem para viabilizar a cobrança de determinado tributo. Ostentam natureza instrumental à arrecadação, como já indiquei em voto vogal no julgamento da ADI 7276, da relatoria da eminentíssima Ministra Cármem Lúcia:

Nessa ordem de ideias, o comando do § 1º do art. 145 da Constituição Federal fixa os parâmetros daquilo que o CTN, ao dispor sobre as obrigações acessórias – instituto inerente às atividades da fiscalização tributária –, implementou em sede de lei complementar: o caráter instrumental das obrigações acessórias, que devem ser instituídas “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, *litteris*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (grifei).

A doutrina, ao analisar o dispositivo, é bastante clara em destacar a instrumentalidade das obrigações acessórias, que servem para viabilizar a cobrança de determinado tributo. Há inegável correlação entre o objeto do tributo cobrado e a respectiva obrigação acessória. Para Hugo de Brito Machado, “é importante insistir em que a obrigação tributária acessória não é apenas um dever que a Administração impõe ao sujeito passivo da obrigação tributária principal. É essencialmente um dever

instrumental, que nenhuma finalidade pode ter, além daquela de viabilizar o controle do adimplemento da obrigação principal." (Machado, Hugo de Brito. Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar. In. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 24. p. 61)

Em síntese, a administração tributária, no exercício da atividade fiscalizatória - instrumento para concretização do princípio da capacidade contributiva - deve atuar dentro dos limites da sua competência impositiva. Daí que as obrigações acessórias devem estar minimamente relacionadas ao objeto da obrigação principal. E, conforme ensina Tércio Sampaio Ferraz, esse caráter finalístico das obrigações acessórias permite o controle de sua consistência jurídica:

Sua acessoriedade não tem, como à primeira vista poderia parecer, o sentido de ligação a uma específica obrigação principal, da qual dependa. Na verdade, ela subsiste ainda quando a principal (à qual se liga ou parece ligar-se) seja inexistente em face de alguma imunidade, isenção ou não incidência. **A marca de sua acessoriedade está, antes, na instrumentalidade para controle de cumprimento, sendo, pois, uma imposição de fazer ou não fazer de caráter finalístico.** E, em face desse caráter, sujeita-se à relação meio/fim, o que é nuclear, isto sim, para o exame da sua consistência jurídica.

(...)

Tratando-se de uma relação finalista, é óbvia sua submissão à razoabilidade, donde a necessidade, a adequação e a proporcionalidade da prestação exigida em face da finalidade visada. (Ferraz Junior, Tercio Sampaio. *Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado*. In: Ferraz, Roberto (coord.). Princípios e limites da tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 268) (ADI 7276, Rel.

Min. Cármem Lúcia, Tribunal Pleno, DJe 20/9/2024, p. 16-17 do acórdão)

Nesse contexto, a motivação apresentada pela autoridade administrativa para suspender o SICOBE e determinar a adoção de mecanismos alternativos não revela, nesta análise preliminar, irrazoabilidade ou dissonância com a natureza instrumental das obrigações acessórias. Pelo contrário, os atos teriam se pautado precisamente na necessária relação finalística da prestação exigida e a eficiência da arrecadação visada.

Também é relevante o argumento de que, tendo o Decreto federal n. 8.442/2015 autorizado, de forma expressa, a dispensa da obrigatoriedade do sistema pela Receita Federal, eventual decisão do TCU impondo a anulação dos atos por ela praticados dependeria da declaração de inconstitucionalidade do ato normativo.

Esse tema, que não é novo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, foi objeto de diversos mandados de segurança, cabendo citar julgado recente (MS 25.888 AgR/DF, da relatoria do Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe 11/9/2023), no qual o Plenário desta Suprema Corte reafirmou sua jurisprudência quanto à “inviabilidade de realização de controle abstrato de constitucionalidade por parte de Tribunal de Contas (MS 35.410, MS 35.490, MS 35.494, MS 35.498, MS 35.500, MS 35.812, MS 35.824, MS 35.836, todos de Relatoria do Eminente Ministro Alexandre De Moraes, Tribunal Pleno, e publicados no DJe 5.5.2021)”. Naquela ocasião aderi à tese firmada pela maioria.

Por fim, o perigo da demora está suficientemente demonstrado pela impetrante por duas razões trazidas na inicial. Em primeiro lugar, porque o restabelecimento do SICOBE, conforme demonstra a União, implicaria o retorno da concessão de benefício fiscal de créditos presumidos de

PIS/COFINS correspondentes à taxa de três centavos por unidade de embalagem controlada pelos contadores de produção, nos termos do art. 13, §§ 2º e 3º, da Lei n. 12.995/2014. A **dimensão do impacto estimada pela Receita Federal revelaria**, segundo consta na inicial, **renúncia de receita próxima a R\$ 1,8 bilhão por ano**.

É contundente, portanto, o argumento da União de que a reativação do SICOBÉ implicaria, em tese, concessão de incentivo de natureza tributária, sem que o impacto tenha sido contemplado no Projeto de Lei Orçamentária Anual de 2025, com possível ofensa ao art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, tema que também encareci nas decisões proferidas na ADI 7633, relativa à denominada desoneração da folha.

Em segundo, a reprise da utilização do sistema poderá levar, em tese, ao retorno de sistemática que, segundo dados técnicos apresentados, revela inconsistências, com possibilidade de comprometimento do sistema fiscalizatório adotado pela Receita e consequente diminuição da arrecadação.

Posto isso, **concedo a liminar** para suspender, até ulterior exame aprofundado dos autos, os efeitos dos Acórdãos n. 2144/2023, n. 1633/2024 e n. 2615/2024–TCU-Plenário, proferidos nos autos do processo TC n. 047.527/2020-0, e do Acórdão n. 607/2025-TCU-Plenário, prolatado nos autos do processo TC 003.526/2025-9, todos originários do Tribunal de Contas da União.

Determino, ainda, a notificação da autoridade impetrada para prestar informações, na forma do art. 7º, III, da Lei n. 12.016/2009 e a intimação da Procuradoria-Geral da República para parecer.

Publique-se.

MS 40235 MC / DF

Brasília, 4 de abril de 2025.

Ministro **CRISTIANO ZANIN**
Relator