



PARECER SEI N° 145/2019/CAT/PGACTP/PGFN-ME

Parecer Público. Consulta acerca da possibilidade jurídica de eliminar matrizes físicas de documentos fiscais que tenham sido microfilmados/digitalizados antes do prazo prescricional legalmente estabelecido. Viabilidade jurídica da medida desde que observadas as cautelas da legislação em vigor que garantam a integridade, autenticidade e eventual confidencialidade para validade jurídica dos documentos perante a fiscalização tributária.

Processo SEI nº 19952.100067/2019-31

I

1. Trata-se de expediente da Secretaria Especial de Desburocratização, Gestão e Governo Digital/ME, de 28/03/19 (SEI 2019173) apresentando consulta à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional sobre a possibilidade de eliminação de documentos que tenham sido filmados/digitalizados antes do prazo prescricional tributário legalmente estabelecido.

2. A Secretaria Especial aponta que a Lei 5.433, de 8 maio de 1968, autoriza a microfilmagem de documentos em todo o território nacional, prevendo ainda o descarte após o processo de microfilmagem. Mais recentemente, indica a Lei 12.682, de julho de 2012, que previu a digitalização, com armazenamento em meio eletrônico, a reprodução de documentos públicos e privados, estabelecendo, para tanto, que tal mecanismo *deverá ser realizado de forma a manter a integridade, autenticidade e, se necessário, a confidencialidade do documento digital*. Pondera, nesse contexto, que os mencionados atos legais *visam a modernização da guarda de documentos, objetivando, em suma segurança e longevidade para os mesmos*.

3. Indica, no entanto, que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN firmou entendimento pela ineficácia da Lei 5.433/68 quanto ao descarte de documentos microfilmados previstos pela legislação tributária, em vista do disposto no art. 195 do Código Tributário Nacional.

4. Colhidos tais apontamentos, pondera pela possibilidade de *se conferir interpretação mais moderna à norma tributária, sob a égide das novas ferramentas disponíveis em termos tecnológicos que asseguram aos documentos digitalizados/microfilmados o mesmo valor probante do original*. E ainda que *em que pese o dispositivo [art. 195 do CTN] determinar a conservação dos documentos, não previu a obrigação de conservação em meio físico, até mesmo porque, à época, não havia previsão de arquivo digital*.

5. Pondera também que *se denota das edições legislativas atuais verdadeira cautela de se garantir a integridade, a autenticidade, e até a confidencialidade dos documentos digitalizados, por meio de critérios estabelecidos pela autoridade certificadora (Instituto das Chaves Públicas Brasileiras – ICP Brasil), o que atende aos cuidados originários determinados pela norma tributária*.

6. Ao fim, diante do cenário apontado de preservação do documento pelos avanços

tecnológicos, consulta à PGFN a *possibilidade de conceder à norma fiscal, respeitados os critérios de hermenêutica e exegese admitidos no direito, a interpretação relatada.*

7. À Coordenação-Geral de Assuntos Tributários cabe a análise dos aspectos jurídicos de matéria tributária, da dívida ativa e aduaneira, os quais guardem pertinência com sua competência regimental, nos termos dos artigos 22, 23 e 24 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014.

II

8. Extrai-se da consulta formulada pela Secretaria Especial de Desburocratização, Gestão e Governo Digital questão relativa à interpretação do art. 195 do Código Tributário Nacional, e seu impacto diante dos atuais processos de microfilmagem e digitalização previstos na legislação brasileira.

9. A controvérsia estaria, assim, em se saber se o descarte de documentos submetidos aos atuais processos de conversão para mídia digital ou eletrônica alcançaria livros e demais documentos previstos pela legislação tributária e sujeitos ao exame da fiscalização, em vista do que dispõe o art. 195 do CTN, e, em sendo assim, se prevalecem as razões deduzidas no Parecer PGFN/CAT/177/1993, aprovado pelo Ministro da Fazenda.

10. A Lei 5.433, de 8 de maio de 1968, estabelece em seu artigo 1º:

Art 1º É autorizada, em todo o território nacional, a microfilmagem de documentos particulares e oficiais arquivados, êstes de órgãos federais, estaduais e municipais.

§ 1º Os microfilmes de que trata esta Lei, assim como as certidões, os traslados e as cópias fotográficas obtidas diretamente dos filmes produzirão os mesmos efeitos legais dos documentos originais em juízo ou fora dêle.

§ 2º Os documentos microfilmados poderão, a critério da autoridade competente, ser eliminados por incineração, destruição mecânica ou por outro processo adequado que assegure a sua desintegração.

§ 3º A incineração dos documentos microfilmados ou sua transferência para outro local far-se-á mediante lavratura de termo, por autoridade competente, em livro próprio.

11. Sobreveio *a posteriori* o Decreto n. 1.799, de 30 de janeiro de 1996, que regulamentou a microfilmagem de documentos oficiais e privados. Por esse normativo, previu-se a necessidade de manutenção dos arquivos microfilmados pelo prazo de prescrição a que estariam sujeitos.

12. Além disso, convém consignar que o processo de microfilmagem, para fins do tratamento do artigo 1º da Lei 5.433/68, deveria ser realizado por empresas e cartórios habilitados, com registro no Ministério da Justiça e sujeito à fiscalização. Em complemento, deveriam fornecer um documento de garantia do serviço prestado atestando que: I) a microfilmagem fora executada de acordo com o disposto no Decreto; II) que se responsabilizariam pelo padrão de qualidade do serviço executado; III) além de que o usuário passaria a ser responsável pelo manuseio e conservação das microformas.

13. Nesse contexto, é que surge discussão envolvendo a possibilidade de o descarte de escrituração comercial ou fiscal após submetida a processo de microfilmagem ou cópias fotográficas, porém antes do prazo prescricional tributário.

14. Sobre o tema, a Receita Federal por meio do Parecer Normativo CST n. 21 de 30/05/1980 concluiu pela necessidade de conservação dos originais, até que ocorresse a prescrição por força do art. 195 do CTN.

15. O parecer está fundamentado basicamente em três argumentos.

16. Primeiro de que seria da *índole do nosso sistema tributário que as disposições legais devem interpretar-se em sentido estrito*, de modo que *ao aludir o parágrafo único do artigo 195 do CTN aos livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e aos comprovantes dos lançamentos neles efetuados, há de entender-se que o faz com referência aos respectivos originais*. O segundo, de que a *eliminação dos*

documentos de que se trata antes de expirado o prazo prescricional dos créditos tributários decorrentes dos fatos geradores com eles relacionados estaria a configurar uma limitação do direito de o fisco examinar aqueles documentos. Por fim, argumenta-se que o CTN, à luz da Emenda Constitucional n. 1/69, teria natureza de lei complementar, de modo que estaria a prevalecer no conflito estabelecido pela Lei n. 5.433.

17. A questão também foi submetida a esta Coordenação de Assuntos Tributários da PGFN.
18. No Parecer n. 177 alega-se, na esteira do entendimento firmado pela Receita Federal, que mesmo admitindo-se que a Lei 5.433 ao dispor sobre o descarte dos documentos microfilmados não estaria a derogar a norma do artigo 195, num típico juízo de hierarquia dos atos normativos, o dever de conservação dos originais estaria mantido pelo critério da especialidade da norma tributária estampada no CTN.
19. Além disso, asseverou que *os comprovantes de lançamentos efetuados nos livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal, mencionados no parágrafo único do art. 195 do CTN, referem-se, a toda evidência, aos originais dos documentos, papéis e efeitos comerciais e fiscais (...) e não às suas cópias ou microfilmes.*
20. Ao fim, conclui no sentido de que *os originais dos documentos previstos na legislação tributária devem ser conservados à disposição dos agentes do Fisco, até que ocorra a prescrição dos créditos tributários.*
21. Posteriormente, a jurisprudência também tocou o tema. Cite-se o Recurso Especial n. 63.585/DF, em que o Superior Tribunal de Justiça entendeu igualmente pela impossibilidade do descarte do documento objeto de microfilmagem, ainda que observados os procedimentos da Lei 5.433, em razão da necessidade de interpretação literal do art. 195, p. único do CTN à luz do que dispõe o art. 111, III do CTN, bem como que o descarte estaria a configurar limitação do direito da fiscalização.
22. Feito o registro histórico, passamos à análise.

III

23. Com efeito, o mencionado artigo 195 tem a seguinte redação:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

24. O dispositivo revela duas normas. A primeira, deduzida do *caput*, trata de eventual conflito entre restrições de acesso a documentos impostas pela legislação cível com o direito da fiscalização tributária examinar mercadorias, livros, documentos e outros dados indispensáveis ao lançamento tributário.
25. O direito da fiscalização tributária, destaque-se, também encontra guarida na Constituição. O art. 145, parágrafo 1º da Constituição assim dispõe:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...)

*§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, **facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.***

26. Ao mesmo tempo em que o Constituinte assegura direito fundamental da tributação de acordo com a capacidade contributiva pessoal, corolário do princípio da igualdade na esfera tributária, impõe - e não apenas permite - à administração tributária, o *dever* de examinar os dados correspondentes às atividades,

renda e patrimônio para que a tributação isonômica seja concretizada, respeitados os direitos individuais.

27. Assim, o direito de exame de livros, documentos e demais dados que envolvam patrimônio, renda e atividade econômica dos contribuintes não se constitui, tão somente, em garantia da fiscalização tributária, mas de mecanismo que sustenta a justa expectativa de que toda a sociedade seja tributada de modo equânime, de acordo com seu potencial contributivo.

28. Importa, primeiramente, ao exame do *caput* do artigo 195 a análise do próprio conteúdo da limitação estabelecida.

29. Maria Helena Rau de Souza [\[1\]](#) lembra o contexto histórico da norma, apontando que:

[o] art. 17 do Código Comercial, revogado pelo atual Código Civil, a regra era a indevassabilidade da contabilidade dos comerciantes (“nenhuma autoridade, Juízo ou Tribunal, debaixo de pretexto algum, por mais especiosos que seja, pode praticar ou ordenar alguma diligência para examinar se o comerciante arruma ou não devidamente seus livros de escrituração mercantil, ou neles tem cometido algum vício”), só tolerando a lei a exibição judicial e integral dos livros e balanços gerais a favor dos interessados em questões de sucessão, comunhão ou sociedade, administração ou gestão mercantil por conta de outrem e em caso de quebra (art. 18 do Código Comercial).

30. Na mesma linha, Luciano Amaro [\[2\]](#):

A legislação comercial protege os livros e registros do comerciante. Porém, “para os efeitos da legislação tributária – diz o art. 195 do Código Tributário Nacional – não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los”. Desse modo, a fiscalização tem, em regra, o direito de examinar livros, documentos, faturas, notas, registros, mercadorias, não se lhe podendo opor as normas comerciais que negam ou limitam esse direito.

31. A concepção do artigo 195, portanto, foi a de preservar o direito-dever da fiscalização tributária em examinar todos os livros, documentos, mesmo que a legislação cível ou comercial estabelecesse alguma restrição de acesso aos documentos de verificação pelo Fisco. Ainda que o Código Comercial tenha sido revogado pelo Código Civil de 2002 tendo, nesse propósito, inclusive o artigo 1.193 [\[3\]](#) reproduzido norma de igual conteúdo, o artigo 195 justifica sua importância atual ante a possibilidade de legislação esparsa ou superveniente que viesse a restaurar limitações.

32. A leitura do *caput* do art. 195 e a própria alteração verificada no direito privado deixam claro que o que se está a tratar aqui é da **impossibilidade de se aproveitar restrição existente na legislação comercial ou cível quanto ao exame de escrituração ou documentação (ancorada em valores de sigilo profissional, privacidade ou direito de propriedade)**, para limitar o direito de exame de livros e documentos da fiscalização tributária.

33. Pois bem, segue-se à análise das razões de conclusão do Parecer CAT 177/1993.

34. Segundo o art. 22, incisos I e XXV da Constituição Federal, compete à lei federal ordinária tratar de *direito civil, comercial, e registros públicos*. A autorização de microfilmagem ou digitalização de documentos, que venha a produzir os mesmos efeitos (valor de prova) dos originais, com a atribuição de cartórios de certificação, é matéria do campo do direito privado e dos registros públicos, de maneira que o instrumento previsto pela Constituição para regular a matéria é própria da lei ordinária. Aqui, parece-nos claro que não se estaria diante de um conflito entre lei ordinária e lei complementar.

35. A questão também não reclamaria um juízo a partir da norma de hermenêutica tributária aplicável. Isso porque artigo 111, III do CTN, ao prescrever a interpretação literal da *legislação tributária* nos casos de *dispensa de cumprimento de obrigações tributárias acessórias*, não se destina a resolver problema de interpretação do próprio CTN. Ao lado disso, não se verifica qualquer comando constitucional a sugerir interpretação literal de norma geral acerca da Administração Tributária.

36. A hipótese não cuida, em complemento, de *dispensa de cumprimento de obrigação acessória* prevista por lei tributária a ser interpretada, já que a lei em análise prevê a digitalização de documentos dando valor jurídico ao novo arquivo e descarte dos originais. O Decreto-Lei n. 486, ao prever o dever do comerciante de conservação de livros, ainda que não permitisse o alcance dos arquivos digitalizados, também não se constitui em obrigação acessória de natureza tributária a atrair leitura literal sob a baliza interpretativa do CTN. Assim, a situação não guarda maior semelhança com a de dispensa de obrigação acessória tributária, mas dos efeitos da legislação cível na esfera tributária à luz do artigo 195.

37. Convém lembrar, ainda, que a finalidade da regra contida no *caput*, no sentido de que o direito de exame da fiscalização não poderia sofrer limitação, é estabelecida sob a perspectiva de eventuais limitações ao exame de documentos estabelecidas pelo direito comercial ou pelo direito privado. Isto é, o que é limite à fiscalização no cível não representaria limitação no direito tributário. **O sigilo de dados previsto pelo direito privado, em outras palavras, não é oponível à fiscalização tributária.**

38. É dizer, então, que a norma do *caput* não compreende a integridade ou validade de documentos, mas os limites a seu acesso, independentemente do tipo, qualidade ou valor jurídico que possuam.

39. Seguindo tal raciocínio é possível afirmar que a regulamentação do documento por lei cível não se confunde com o sigilo comercial ou de direito privado que o envolve, e que a previsão de seu descarte físico, adotadas as medidas legais que garantam a integridade, validade, autenticidade e confidencialidade do documento original em meios eletrônicos ou digitais, não representaria, em tese, limitação ao direito da fiscalização tributária para fins do disposto no *caput* do art. 195 do CTN. Precisamente por essas razões, portanto, o d. Parecer PGFN/CAT/177/1993 veicula solução jurídica não contemplada, em nosso sentir, pela melhor interpretação a ser dada ao artigo 195 do CTN.

40. Permaneceria, ainda assim, a regra veiculada pelo parágrafo único do art. 195, que diz respeito à necessidade de que o contribuinte conserve a documentação de cunho obrigatório, tanto comercial quanto fiscal, até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram. Se se estaria, nesse dever imposto ao contribuinte, a tratar exclusivamente da documentação original, ainda que transformada em arquivo digital ou por microforma.

41. Com efeito, o dever de conservação dos livros e documentos previstos no CTN é norma geral de obrigação acessória, vinculante portanto a todos os contribuintes em todas as esferas de competência tributária, cujo objetivo seria precisamente de viabilizar o direito do exame da fiscalização tributária.

42. É que de nada adiantaria o *caput* do art. 195 do CTN prever o direito amplo da fiscalização de exame dos livros, mercadorias, e documentos, ressalvando qualquer limitação de legislação comercial ou cível, se ao contribuinte fosse permitido, em oposição, descartar os documentos que serviriam ao exame fiscalização tributária.

43. Essa se afigura, pois, a razão do dispositivo que prescreve o dever de conservação, **de permitir que a fiscalização, dentro do prazo de lançamento, tenha acesso a informações e dados necessários à verificação da ocorrência do fato gerador.**

44. Aliás, a necessidade de conservação da escrituração de caráter obrigatório pela legislação tributária, e demais dados, é que permitirá também ao contribuinte apresentar justa defesa na hipótese de lançamento fiscal que julgue equivocado.

45. Disso conclui-se intuitivo que o Código Tributário, ao estabelecer o dever de conservação, não está a tratar de uma cópia dos livros e documentos comerciais e fiscais obrigatórios, mas do próprio documento previsto pela legislação comercial e fiscal como indispensável ao uso do fisco.

46. Nessa linha, a finalidade que se pode extrair do parágrafo único do artigo 195 não aparenta se relacionar com a possibilidade de que documentos originais sejam descartados após se submeterem a processo de microfilmagem ou qualquer reprodução, mas exclusivamente à necessidade de que os livros e documentos sejam preservados como condição do pleno exercício do direito da fiscalização.

47. A questão poderia ser resumida em se determinar qual a natureza jurídica do produto do processo de digitalização ou microfilmagem, ou seja, se o arquivo do documento digitalizado ou

microfilmado é qualificado como documento substitutivo do original pela legislação.

48. De modo que, se estivéssemos diante de uma mera cópia, sem equiparação legal, ainda que reproduzisse fielmente e de forma legível o conteúdo daquele livro ou documento obrigatório, não dispensaria o dever previsto no p. único do art. 195, quando esta norma exige a manutenção do livro enquanto *instituto jurídico* previsto pela legislação.

49. Hodiernamente há um arcabouço legislativo composto por normas esparsas: medidas provisórias, leis, decretos, IN etc., que tratam de modelos de arquivamento, registro e conservação dos livros e documentos fiscais, dotando-os de validade jurídica.

50. A MP 2.200-2/2001, que instituiu a infraestrutura brasileira de chaves públicas- ICP-Brasil, que em seu art. 1º, garante *a autenticidade, integridade e validade jurídica de documentos em forma eletrônica*, dispõe no seu art. 11, que a *utilização de documento eletrônico para fins tributários atenderá, ainda, ao disposto no art. 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional*. O Código Civil de 2002, no art. 1.180, ao tratar da escrituração das empresas, previu a possibilidade de substituição do indispensável livro Diário por fichas eletrônicas; já a EC 42/03 inseriu no art. 37 o inciso XXII, que dispõe sobre a necessidade das administrações tributárias da União, Estado, Distrito Federal e Municípios atuarem de forma integrada, **inclusive compartilhando cadastros e informações fiscais**.

51. Nessa linha, instituiu-se o **Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)**, por meio do Decreto n. 6.022/07, sendo um dos seus objetivos racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias dos contribuintes. Como define o art. 2º do Decreto n. 6.022/07, com redação alterada pelo Decreto n. 7979/13, o SPED é *“instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações”*.

52. Os arts. 17 a 22 do Decreto n. 7.574/11, que regulamenta o processo administrativo tributário, tratam do exame de livro e documentos. O art. 17 repete o art. 195 e parágrafo único do CTN; já os arts. 21 e 22 tratam da manutenção, guarda e arquivamento de documentos eletrônicos pelo prazo decadencial previsto na lei tributária.

53. Colhe-se da atual legislação comercial e tributária que a escrituração digital é amplamente utilizada, cujo tratamento dado é de documento válido para fins fiscais, recaindo, expressamente, o dever de manutenção pelo prazo prescricional, conforme previsão do art. 195. Entretanto, a hipótese não se confunde com o objeto de consulta, isto é, do tratamento a ser dado, à luz do art. 195, aos arquivos gerados por processos de microfilmagem ou digitalização, conforme as Leis 5.433 e 12.682 (com a redação da Medida Provisória n. 881, de 2019).

54. Nesse contexto, a regulamentação dos mecanismos de microfilmagem e digitalização previu que *os microfilmes assim como as certidões, os traslados e as cópias fotográficas obtidas diretamente dos filmes **produzirão os mesmos efeitos legais dos documentos originais (Lei 5.443, art. 1º)** e que **o documento digital e a sua reprodução, em qualquer meio, realizada de acordo com o disposto nesta Lei e na legislação específica, terão o mesmo valor probatório do documento original, para todos os fins de direito, inclusive para atender ao poder fiscalizatório do Estado. (Lei 12.682, art. 2º-A incluído pela Medida Provisória n. 881, de 2019)**.*

55. Fica claro que o valor jurídico atribuído ao arquivo de microfilme ou digitalizado, observadas as cautelas e diretrizes da legislação atual, é o mesmo do documento original. De modo que a presunção de validade decorre, especificamente em relação à normatização da Medida Provisória n. 881, de 2019, *em razão da necessidade de se constatar a integridade do documento digital nos termos estabelecidos no regulamento*. Somente após tal certificação, resguardando ainda a autenticidade, e confidencialidade, *o original poderá ser destruído, ressalvados os documentos de valor histórico, cuja preservação observará o*

disposto na legislação específica. O procedimento que vise certificar a integridade e autenticidade do material é pressuposto legal para se conferir equivalência jurídica ao documento original.

56. Nesse ponto, importa ponderar que precisamente a possibilidade de falhas nesse processo de transposição de dados e imagens para outra mídia foi ponderada pelo acórdão firmado no REsp 63.585/DF pelo STJ. Confira-se: *“Com efeito, enquanto os microfilmes forem material e ideologicamente genuínos, não há falar em exclusão ou limitação do direito de fiscalizar; mas quando surge dúvida sobre a autenticidade material de assinaturas, ou da discriminação de bens ou valores constantes dos documentos sob fiscalização, com fundada suspeita de que houve fraude mediante superposição, decalque ou qualquer outra forma de falsificação, não se pode deixar de reconhecer que a substituição dos originais por microfilmes limita o direito de fiscalização, já que os agentes do fisco ficariam impossibilitados de submeter tais documentos a perícias de alta sofisticação técnica com emprego de raios, produtos químicos ou quaisquer outros processos de verificação da autenticidade material de documentos escritos.”*

57. Percebe-se que a preocupação é com a possibilidade de que, sob pretexto de utilização de processos de digitalização e microfilmagem, facilite-se a ação fraudulenta, e com isso limitar-se o direito da fiscalização.

58. Para além das considerações já lançadas acerca do que seria “limitação” para fins de compreensão da norma prevista pelo *caput* do art. 195 do CTN, fato é que a legislação acompanhou o desenvolvimento tecnológico e evoluiu para estabelecer mecanismos que dificultam tais falhas, assegurando a utilização de processos de certificação digital ou da certificação cartorária.

59. Os livros e demais documentos fiscais, em papel, também não estão livres da ação fraudulenta, prevendo, tanto o direito tributário como o criminal, instrumentos para prevenção e punição. Porém, o risco envolvido não inviabilizou que a própria lei criasse uma equiparação do produto da microfilmagem e da digitalização, se garantidas a autenticidade, integridade e até confidencialidade, ao documento original, obtidas com o recente avanço das tecnologias empregadas em tais processos.

60. Perceba-se que o valor jurídico dos documentos não sofre qualquer restrição pela legislação se envolver obrigação comercial ou tributária. As regras são estabelecidas de forma ampla, independentemente do documento. Além disso, aplicam-se, a princípio, aos livros comerciais e fiscais e demais documentos previstos pela legislação tributária como sujeitos à fiscalização.

61. E, como resultado desse procedimento voltado à transformação de documentos originais em arquivos com a mesma força e validade jurídicas, afigura-se que a previsão do descarte físico de matrizes originais de documentos e escriturações comerciais e fiscais, observado estritamente o procedimento prévio e as cautelas da legislação vigente aplicável à espécie, que prevê sua manutenção em formato digital ou microfilmado, garantidas a integridade e autenticidade que lhe conferem validade jurídica para os fins a que se destinam, não constituiria propriamente limitação ao direito de exame da fiscalização tributária (art. 195, *caput*) ou violação ao dever de conservação dos livros comerciais e fiscais obrigatórios para fins da fiscalização tributária (art. 195, p. único). Isso porque não se estaria descartando exatamente o livro fiscal exigido pela legislação tributária, mas a matriz deste documento que continuaria válido, produzindo efeitos em todas as esferas jurídicas, por meio de suporte digital, certificado quanto à sua integridade e autenticidade, com a imposição do dever de conservação do arquivo digital pelo prazo prescricional, conforme arts. 18 do Decreto 1.799, que regulamenta a Lei 5.433, e art. 2-A da Lei 12.682, introduzido pela Medida Provisória n. 881, de 2019.

62. Caminhou nessa direção a própria Administração Tributária. Pelos arts. 147-A, 147-B e 147-C do Decreto 7.574, de 29 de setembro de 2011, após a digitalização dos documentos que instruem o Processo Administrativo Fiscal (PAF), as matrizes físicas dos documentos digitalizados podem ser descartadas.

63. Não obstante tais ponderações jurídicas, em razão da orientação firmada pelo Parecer COSIT n. 21, de 1980, mostra-se recomendável que a Receita Federal do Brasil possa se manifestar, sob o aspecto técnico-operacional, se o descarte das matrizes físicas dos livros comerciais e fiscais originais, mantidas as reproduções digitais ou de microfilme autênticas nos termos da legislação em vigor, envolve prejuízo à atividade de fiscalização. Conforme o art. 63 do Decreto 9.745, de 2019, compete àquele órgão do

Ministério da Economia, dentre outras funções, *planejar, dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de fiscalização, lançamento, cobrança, arrecadação e controle dos tributos e das demais receitas da União sob sua administração.*

64. Diante do exposto, sob o aspecto jurídico, de se concluir que o descarte físico de matrizes originais de documentos e escriturações comerciais e fiscais, observado estritamente o procedimento prévio e as cautelas da legislação vigente aplicável à espécie que prevê sua manutenção em formato digital ou microfilmado, garantidas a integridade e autenticidade que lhe conferem validade jurídica para os fins a que se destinam, não constituiria propriamente limitação ao direito de exame da fiscalização tributária (art. 195, *caput*) ou violação ao dever de conservação dos livros comerciais e fiscais obrigatórios para fins da fiscalização tributária (art. 195, p. único). Tal conclusão jurídica, que revisita o tema à luz da evolução legislativa, recomenda a revogação do Parecer PGFN/CAT n. 177/93.

À consideração.

Documento assinado eletronicamente

VIVIANE CASTANHO DE GOUVEIA LIMA

Procuradora da Fazenda Nacional

ADRIANO CHIARI DA SILVA

Procurador da Fazenda Nacional

1. De acordo com o Parecer SEI nº 145/2019/CAT/PGACTP/PGFN-ME.
2. Encaminhe-se à apreciação do Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária, com sugestão de remessa ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional para que avalie a conclusão jurídica do presente parecer e, em caso de aprovação, possa submeter ao Senhor Ministro de Estado da Economia para aprovação e revogação formal do Parecer PGFN/CAT n. 177/93, comunicando-se a Secretaria Especial de Desburocratização, Gestão e Governo Digital/ME como órgão consulente.

Brasília, em 02 de agosto de 2019.

MARIO AUGUSTO CARBONI

Procurador da Fazenda Nacional

Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

1. Aprovo o Parecer SEI nº 145/2019/CAT/PGACTP/PGFN-ME.
2. Encaminhe-se à apreciação do Procurador-Geral da Fazenda Nacional para análise e eventual submissão ao Senhor Ministro de Estado da Economia, para aprovação e revogação formal do Parecer PGFN/CAT n. 177/93, por intermédio da Secretaria-Executiva, a quem competirá avaliar a necessidade de oitiva da Receita Federal do Brasil quanto ao aspecto

técnico-operacional de atribuição da administração tributária federal.

3. Por fim, comunique-se à Secretaria Especial de Desburocratização, Gestão e Governo Digital/ME como órgão consulente.

Brasília, em 02 de agosto de 2019.

PHELIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária

[1] FREITAS, Vladimir Passos de. *Código Tributário Nacional Comentado. Doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS*, 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 923-926.

[2] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, p. 466.

[3] Art. 1.193. As restrições estabelecidas neste Capítulo ao exame da escrituração, em parte ou por inteiro, não se aplicam às autoridades fazendárias, no exercício da fiscalização do pagamento de impostos, nos termos estritos das respectivas leis especiais.



Documento assinado eletronicamente por **Viviane Castanho de Gouveia Lima, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 05/08/2019, às 11:01, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Adriano Chiari da Silva, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 05/08/2019, às 12:55, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Mario Augusto Carboni, Coordenador(a)-Geral de Assuntos Tributários**, em 05/08/2019, às 13:32, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Phelippe Toledo Pires de Oliveira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a) de Consultoria Tributária e Previdenciária**, em 05/08/2019, às 16:06, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **3290057** e o código CRC **41F6DBEC**.



DESPACHO N° 398/2019/PGFN-ME

Processo n° 19952.100067/2019-31

Interessado: Secretaria Especial de Desburocratização, Gestão e Governo Digital/ME.

Assunto: Consulta acerca da possibilidade jurídica de eliminar matrizes físicas de documentos fiscais que tenham sido microfilmados/digitalizados antes do prazo prescricional legalmente estabelecido.

Despacho: De acordo com o **PARECER SEI N° 145/2019/CAT/PGACTP/PGFN-ME 3290057**, que conclui que "sob o aspecto jurídico, de se concluir que o descarte físico de matrizes originais de documentos e escriturações comerciais e fiscais, observado estritamente o procedimento prévio e as cautelas da legislação vigente aplicável à espécie que prevê sua manutenção em formato digital ou microfilmado, garantidas a integridade e autenticidade que lhe conferem validade jurídica para os fins a que se destinam, não constituiria propriamente limitação ao direito de exame da fiscalização tributária (art. 195, *caput*) ou violação ao dever de conservação dos livros comerciais e fiscais obrigatórios para fins da fiscalização tributária (art. 195, p. único). Tal conclusão jurídica, que revisita o tema à luz da evolução legislativa, recomenda a revogação do Parecer PGFN/CAT n. 177/93".

Encaminhe-se ao gabinete do Senhor Ministro de Estado da Economia, por intermédio da Secretaria Executiva, para aprovação do **PARECER SEI N° 145/2019/CAT/PGACTP/PGFN-ME** e revogação formal do **PARECER/PGFN/CAT/N° 177/1993 3339672**.

Sugere-se à Secretaria Executiva a oitiva da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, e a comunicação à Secretaria Especial de Desburocratização, Gestão e Governo Digital do Ministério da Economia.

Brasília, 06 de agosto de 2019.

Documento assinado eletronicamente

JOSÉ LEVI MELLO DO AMARAL JÚNIOR

Procurador-Geral da Fazenda Nacional



Documento assinado eletronicamente por **Jose Levi Mello do Amaral Junior**, **Procurador(a)-Geral da Fazenda Nacional**, em 06/08/2019, às 16:42, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **3356802** e o código CRC **ADD1AB66**.

Processo SEI nº: 19952.100067/2019-31

Interessado: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN

Assunto: **PARECER SEI Nº 145/2019/CAT/PGACTP/PGFN-ME**

Despacho: APROVO o **PARECER SEI Nº 145/2019/CAT/PGACTP/PGFN-ME**, para os fins do disposto no art. 19-A, I, da Lei nº 10.522/2002 c/c o art. 42 da Lei Complementar nº 73/93.

Restitua-se à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para as providências complementares.

Brasília, de de 2019.

PAULO GUEDES
Ministro de Estado da Economia

Processo SEI nº: 19952.100067/2019-31

Interessado: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN

Assunto: **PARECER SEI Nº 145/2019/CAT/PGACTP/PGFN-ME**

Despacho: APROVO o **PARECER SEI Nº 145/2019/CAT/PGACTP/PGFN-ME**, para os fins do disposto no art. 19-A, I, da Lei nº 10.522/2002 c/c o art. 42 da Lei Complementar nº 73/93.

Restitua-se à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para as providências complementares.

Brasília, de de 2019.

MARCELO PACHECO DOS GUARANYS
Ministro de Estado da Economia
Substituto