

tributa ou não tributa



GUARDA DE DOCUMENTOS PARA FINS FISCAIS

Material Complementar

elaborado por
Fábio Piovesan Bozza
Fernando Mariz Masagão

JUNHO - 2025

Tributa ou não tributa?

5 pontos sobre...

guarda de documentos para fins fiscais



por **Fábio Piovesan Bozza**
Fernando Mariz Masagão

Junho 2025

01 **Prazo de guarda**

É costume dizer que a documentação de suporte para fins fiscais (contratos, notas fiscais, recibos etc.) deve ser guardada por cinco anos. A questão é saber a partir de quando, já que há dois prazos possíveis: (i) cinco anos, a partir do fato gerador (art. 150, §4º do CTN) e (ii) cinco anos, contados do primeiro dia do ano seguinte àquele que o tributo poderia ser lançado (art. 173 do CTN).

02 **Margem de Segurança**

Como os prazos de decadência e de prescrição se sucedem, uma margem de segurança adequada diante de tais prazos seria de, no mínimo, 12 anos contados do fato gerador do tributo. Também é importante considerar que, nas discussões administrativas e judiciais, a apresentação de documentos poderá ocorrer tempos depois (ex. documentos relativos à compensação administrativa de tributos, cuja validade é questionada pela RFB).

03 **Documentos digitalizados**

A representação digital de um documento físico (digitalização), para ter eficácia jurídica, não se contenta com o mero escaneamento. Desde que observados os requisitos legais, os documentos físicos que forem digitalizados e arquivados conforme as especificações produzirão “os mesmos efeitos legais dos documentos originais”, não sendo necessário manter a guarda do documento físico original (Leis 12.682/12 e 13.874/19; Decreto 10.278/20).

04 **Principais Requisitos**

No caso de documentos públicos - que, segundo a regulamentação, são os documentos não apenas produzidos, mas também recebidos por entidades públicas - exige-se a assinatura digital no padrão ICP-Brasil de quem realizou a digitalização (e não de quem assinou o documento). Ademais, há requisitos sistêmicos, com o objetivo de garantir a integridade e a confiabilidade dos documentos digitalizados ao longo do tempo.

05 **O que diz o Fisco**

A Receita Federal reconhece a faculdade de o contribuinte guardar documentos comprobatórios de suas despesas em meio digital, autorizando a destruição dos originais digitalizados, desde que atendidos os requisitos legais e regulamentares (Solução de Consulta COSIT nº 171/2020; ADI 04/2019).



GUARDA DE DOCUMENTOS

A questão da guarda de documentos não é tão singela quanto, à primeira vista, possa parecer.

Dela depende a demonstração do cumprimento regular das obrigações fiscais do contribuinte, bem como do exercício efetivo de uma série de direitos.

Trata-se, portanto, de matéria eminentemente de prova. E de uma prova extensa e complexa de se realizar.

Demanda a manutenção adequada não só de documentos fiscais e contábeis, mas, também, comerciais, societários, trabalhistas e quaisquer outros relacionados ao crédito tributário.

É uma obrigação trabalhosa e custosa, mas cujo descumprimento acarreta diversos riscos à empresa, tais como:

- impedir a comprovação do recolhimento correto das obrigações fiscais da empresa;
- arbitramento do valor do tributo;
- impedir o aproveitamento de créditos ou benefícios;

- imposição de multas;
- atrasar ou dificultar a realização de auditorias (due diligences);
- resultar em acusação de crime contra a ordem tributária.

Conformidade

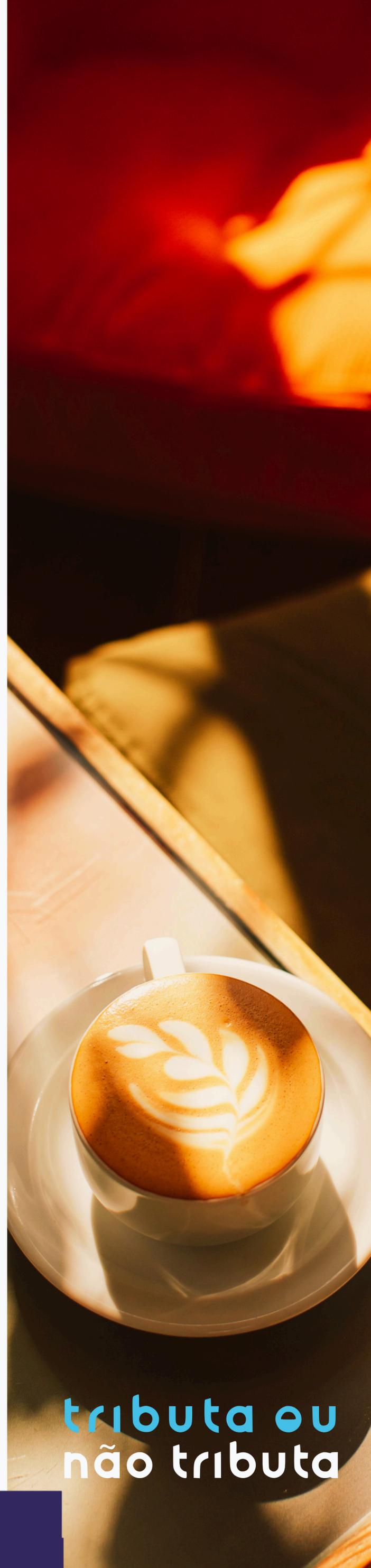
Uma boa gestão documental fiscal oferece vantagens como:

- **maior controle:** sobre as obrigações fiscais e prazos.
- **facilidade em auditorias:** agiliza processos de auditoria interna e externa.
- **melhora da organização interna:** otimiza o fluxo de trabalho e o acesso à informação.
- **sustentabilidade:** reduz o uso de papel.
- **tomada de decisão:** permite a análise de dados históricos para embasar decisões estratégicas.

Não Conformidade

A negligência na guarda de documentos fiscais pode trazer sérias consequências:

- **multas e autuações fiscais:** a falta dos documentos ou a sua apresentação incorreta pode gerar penalidades financeiras significativas.
- **dificuldades em contestar cobranças:** sem os documentos comprobatórios, a empresa fica vulnerável em processos de revisão fiscal.
- **fiscalizações mais intensas:** pode levar a investigações mais aprofundadas, aumentando custos e o tempo necessário para regularização.



tributa eu
não tributa



Decadência

Mesmo considerando a decadência como prazo mínimo para a guarda de documentos, esse prazo também varia.

Cinco anos é o prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, cujo início da contagem reporta-se à data de ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, §4º).

Para os tributos sujeitos aos lançamentos por declaração e de ofício, o prazo também é de cinco anos, mas contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173).

Ou seja, em 1º de janeiro do ano seguinte ao do fato gerador, acrescentando um ano à contagem em relação ao art. 150, §4º, do CTN.

Já em relação à competência de dezembro, como o lançamento só poderia acontecer em janeiro do ano seguinte, a contagem do prazo decadencial se iniciará apenas no outro ano, acrescentando, assim, dois anos ao prazo (Nota PGFN/CRJ/Nº 1.114/2012).



NORMAS

O parágrafo único do art. 195 do Código Tributário Nacional (CTN) diz:

- **Art. 195 (...) 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.

“Prescrição” deve ser entendida como extinção do direito de o Fisco exigir o crédito tributário.

Em âmbito Federal, existe a regra da Lei 9.430/96:

- **Art. 37.** Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Conforme se verá, o art. 37 é usado para estender indevidamente o prazo de que dispõem a fiscalização para homologar os lançamentos realizados pelos contribuintes.

As legislações estaduais e municipais costumam seguir o mesmo racional da regra geral do art. 195 do CTN.



DECADÊNCIA COMO PRAZO MÍNIMO DE GUARDA

Da correta interpretação do art. 195, parágrafo único do CTN, deduz-se que, se a prescrição é o termo final do prazo de guarda dos documentos, a decadência de cinco anos, prevista para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação (CTN, art. 150, §4º), fixa seu prazo mínimo.

É que, sendo a prescrição o fim do prazo de que dispõe o fisco para cobrar o crédito tributário (CTN, art. 174), e a decadência o fim do prazo para constituir o crédito tributário (CTN, art. 173, I), é evidente que a ocorrência desta antecede à primeira.

Tanto assim, que o prazo prescricional tem início exatamente na data da constituição definitiva do crédito tributário (CTN, art. 174), ou seja, quando afastada a decadência.

Assim, se decair o direito do Fisco de constituir o crédito tributário, o prazo de prescrição sequer terá início porque o crédito estará extinto (CTN, art. 156, V).

Mesmo considerando a decadência como prazo mínimo para a guarda de documentos, esse prazo também varia.

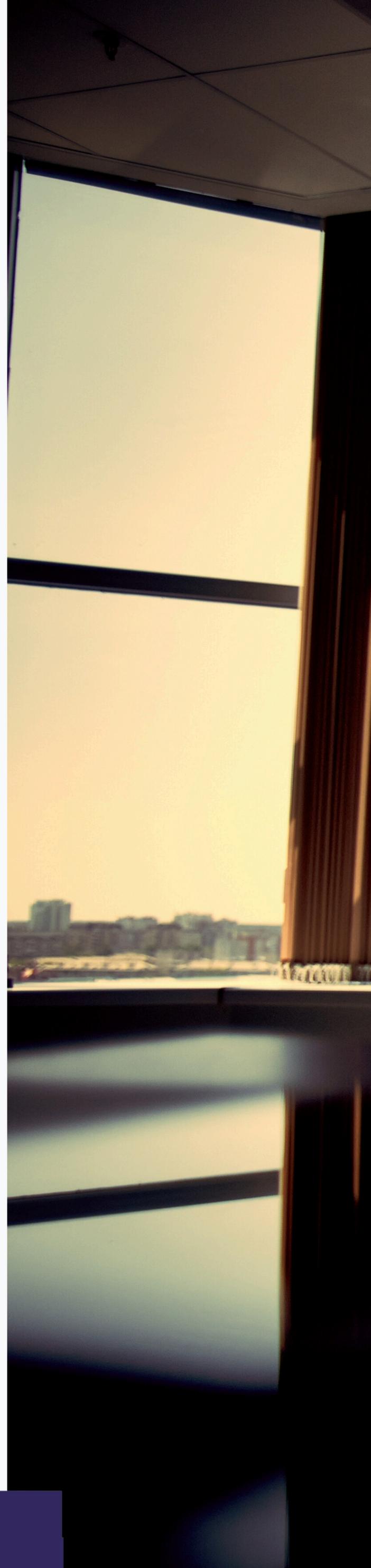
Cinco anos é o prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, cujo início da contagem reporta-se à data de ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, §4º).

Para os tributos sujeitos aos lançamentos por declaração e de ofício, o prazo também é de cinco anos, mas contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173).

Ou seja, em 1º de janeiro do ano seguinte ao do fato gerador, acrescentando um ano à contagem em relação ao art. 150, §4º, do CTN.

Já em relação à competência de dezembro, como o lançamento só poderia acontecer em janeiro do ano seguinte, a contagem do prazo decadencial se iniciará apenas no outro ano, acrescentando, assim, dois anos ao prazo (Nota PGFN/CRJ/Nº 1.114/2012).

tributa ou
não tributa



Ainda quanto aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deve-se ter presente que a falta de seu pagamento afasta a aplicação do art. 150, §4º do CTN, atraindo a regra do art. 173 (Tema STJ 163; Súmula STJ 555).

O mesmo ocorre em relação aos pagamentos em que sejam constatados dolo, fraude ou simulação.

Importante registrar que a 2ª Turma da CSRF vem decidindo que o pagamento em atraso, mesmo anterior a qualquer procedimento de fiscalização, não reverte a aplicação da regra do art. 173 do CTN (ac. 9202-011.697, de 2025; 9202-011.311 e 9202-011.450, de 2024).

Também é preciso não perder de vista que a entrega de declarações reconhecendo a existência do débito (DCTF, GIA, GFIP, PER/DCOMP etc.) é suficiente para constituir o crédito tributário, dispensando o Fisco de qualquer outra providência (Súmula/STJ 436).

Nessa hipótese, não haverá prazo de decadência, o prazo será de prescrição.

tributa ou
não tributa





COMPENSAÇÃO

Especial atenção demandam os casos de compensação.

Em primeiro lugar, porque a homologação tácita da compensação tem regra específica: cinco anos a contar da data da DCOMP (Lei 9.430/96, art. 74, §5º).

Depois porque o Fisco sustenta, com base no art. 37 da Lei 9.430/96, que, ainda que o crédito a ser usado na compensação já tenha sido homologado tacitamente, o Fisco pode investigar e decidir sobre a compensação de débitos próprios vencidos não alcançados pela decadência (SCI Cosit 16/12).

Além disso, segundo a Cosit, não há previsão legal de homologação tácita de saldos negativos ou pagamentos a maior.

E o art. 170 do CTN somente autoriza a compensação de créditos líquidos e certos.

Assim, embora o Fisco não possa mais cobrar o crédito decaído, pode checar a sua existência, a fim de homologar (ou não) a compensação.

Embora questionável, por fazer tábula rasa do instituto da homologação tácita, o CARF espousa esse mesmo entendimento (Súmula CARF 204).



AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO

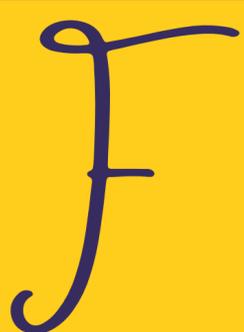
O mesmo racional que suporta o entendimento exposto no tópico anterior é aplicado aos casos de ágio.

A jurisprudência do CARF consolidou-se no sentido de que o simples registro do ágio nos livros contábeis não dá início a qualquer prazo para que a fiscalização analise sua validade.

Esse prazo somente terá início quando o ágio passar a ser amortizado, ou seja, quando as despesas de ágio começarem a ser deduzidas pelo contribuinte.

Até então, não haverá fato tributário a ser homologado pelo Fisco. Daí ser irrelevante a data em que ocorreram as operações que deram origem ao ágio (Súmula CARF 116).

Assim, por exemplo, ágio gerado em 2020, com amortizações ocorridas entre 2021 e 2025. O Fisco teria cinco anos, a contar de 2021, para glosar as amortizações desse ano; mais cinco, a partir de 2022, para glosar este exercício; mais cinco, a partir de 2023 etc.

A stylized, cursive letter 'F' in a dark blue color, set against a bright yellow square background. The 'F' has a decorative flourish at the top and bottom.

PROCESSOS

Outro fator que pode estender indefinidamente o prazo de guarda de documentos ocorre quando o crédito esteja sendo discutido em processo, administrativo ou judicial.

Isto porque, enquanto perdurar a necessidade de sua prova, todos os documentos pertinentes à comprovação do crédito tributário deverão ser mantidos pelo contribuinte até que finde o processo e não haja mais prazo.

O acórdão 1201-007.716, de 14/04/2025, ilustra bem isso.

O caso tratou de compensação com crédito reconhecido judicialmente, mas que, em sede de habilitação, foi parcialmente negado porque não haviam sido apresentadas notas fiscais referentes a período transcorrido há mais de 20 anos.

Como o direito decorria de enquadramento de atividade para determinação da alíquota aplicável, o crédito restou reconhecido com base em outros documentos apresentados.

No entanto, a decisão não acatou a alegação de decadência da obrigação de guarda dos documentos referentes ao período do crédito, mesmo que passadas duas décadas.



DIGITALIZAÇÃO

Com a predominância de documentos eletrônicos, o armazenamento digital tornou-se central:

- **armazenamento digital:** utilização de sistemas na nuvem, servidores próprios ou softwares especializados em gestão fiscal/documental (GED - Gestão Eletrônica de Documentos). O formato XML é essencial para os DF-e.
- **digitalização:** documentos físicos podem ser digitalizados e armazenados eletronicamente, garantindo a integridade e confiabilidade da imagem.
- **organização:** é vital classificar os documentos por categoria, data, tipo, etc. Estabelecer rotinas de organização (semanal, mensal, anual) e realizar backups regulares são práticas recomendadas.
- **segurança da informação:** implementar medidas como criptografia, autenticação de dois fatores e controle de acesso é essencial para proteger os documentos digitais contra perdas, extravios, adulterações e acessos não autorizados.



No Ato Declaratório Interpretativo 04/19, o Fisco autoriza a digitalização dos registros contábeis e fiscais, e dos documentos referentes aos respectivos lançamentos, atribuindo os mesmos efeitos do art. 195, parágrafo único do CTN, ao seu armazenamento eletrônico.

Também reconhece o mesmo valor probante, de que gozam documentos originais, aos documentos digitais e suas reproduções, mas desde que observados os critérios de integridade e autenticidade estabelecidos pela legislação de regência.

O ADI 04/19 ainda autoriza a destruição dos originais, exceto os de valor histórico, cuja preservação esteja sujeita a legislação específica.

No entanto, à vista do que foi dito no parágrafo anterior, antes de destruir os originais, é bom que a empresa se certifique de ter cumprido com os referidos critérios de integridade e autenticidade.

Por fim, o ADI 04/19 autoriza a eliminação dos arquivos eletrônicos, mas apenas depois de transcorrido o prazo prescricional dos créditos tributários a que os arquivos se refiram.

tributa ou
não tributa

Principais requisitos

A base legal do ADI 04/19 é o art. 2ª-A da Lei 12.682/19.

Mas os principais requisitos de digitalização constam do Decreto 10.278/2019.

De forma geral, o Decreto 10.278/2019 exige que os procedimentos de digitalização assegurem (art. 4º):

- a integridade e a confiabilidade do documento digitalizado;
- a rastreabilidade e a auditabilidade dos procedimentos empregados;
- o emprego dos padrões técnicos de digitalização para garantir a qualidade da imagem, da legibilidade e do uso do documento digitalizado;
- a confidencialidade, quando aplicável; e
- a interoperabilidade entre sistemas infoatizados.

Ademais, somente equipara o documento digitalizado ao físico, para todos os efeitos legais e de prova, se (art. 5º):

- for assinado com certificação digital no padrão ICP-Brasil;
- atender aos padrões de resolução, cor, tipo e formato de arquivo, previstos no Anexo I do Decreto 10.278/2019; e
- atenda aos metadados (dados estruturados que permitem classificar, descrever e gerenciar documentos) mínimos exigidos no Anexo II.

AJUSTE SINIEF 02/2025

O CONFAZ, juntamente com a RFB, editou o Ajuste SINIEF 2/25 que altera as regras de manutenção e descarte de documentos fiscais eletrônicos (DF-e) no formato XML.

A partir de maio/2025, todos os documentos fiscais eletrônicos deverão ser mantidos no referido formato e pelo prazo de 11 anos.

Embora a regra seja válida para os Estados e para a Receita Federal, não afetando os prazos de decadência e prescrição que regem a obrigação de guarda de documentos dos contribuintes, o seu teor reforça o cuidado que as empresas devem ter com o descarte de documentos referentes às suas obrigações e créditos fiscais.

Especialmente em casos, como acima comentado, em que a necessidade de sua comprovação ultrapasse os prazos de decadência e prescrição.

tributa ou
não tributa

Sperling Advogados

Fábio Piovesan Bozza

fpiovesan@sperling.adv.br

+55 11 3704-0788



Fernando Mariz Masagão

fmasagao@sperling.adv.br

+55 11 3704-0788



Av. 9 de Julho, 4939 | Jd. Paulista
6º Andar | Torre Jardim | 01407-200

São Paulo-SP Brasil

informativo.tnt@sperling.adv.br

+55 11 3704-0788

