



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2.025.237 - GO (2021/0363194-1)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA  
EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL  
EMBARGADO : EXPRESSO SAO LUIZ LTDA  
ADVOGADO : LIANDRO DOS SANTOS TAVARES - GO022011

#### EMENTA

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS - CND OU CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA DE DÉBITOS - CPEND. PENDÊNCIA EM NOME DA MATRIZ OU DA FILIAL. EMISSÃO. IMPOSSIBILIDADE. AUTONOMIA ADMINISTRATIVA E OPERACIONAL DA FILIAL. EXISTÊNCIA. AUTONOMIA PARA FINS DE REGULARIDADE FISCAL. AUSÊNCIA.**

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, *in casu*, o Código de Processo Civil de 2015.

II - É preciso ter presente, consoante disposto em normas de direito privado, que filial (i) não se constitui mediante registro de ato constitutivo, (ii) encerra conformação *secundária* em relação à pessoa jurídica de direito privado; e (iii) a inscrição no CNPJ é decorrente da considerável amplitude da "identificação nacional cadastral única".

III - A regularidade fiscal no tocante aos créditos tributários diz com a pessoa, física ou jurídica, que detém aptidão para figurar no polo passivo de relação jurídica tributária. Nesse prisma, cuida-se de situação pertinente àquele que figura como sujeito passivo da obrigação tributária, ente revestido de personalidade jurídica.

IV - Conquanto haja autonomia operacional e administrativa da filial, tais características não alcançam o contexto da emissão de certidões negativas de pendências fiscais, as quais se inserem na seara da empresa e não do estabelecimento.

V - A Administração Tributária não deve emitir CND e/ou CPEND à filial na hipótese em que há pendência fiscal oriunda da matriz ou de outra filial.

VI - Embargos de Divergência providos.

#### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento aos embargos de divergência, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues, Humberto Martins, Herman Benjamin, Benedito Gonçalves e Assusete Magalhães votaram com a Sra. Ministra Relatora.



## **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

Ausentes, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão e, ocasionalmente, o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Assistiu ao julgamento o Dr. MIQUERLAM CHAVES CAVALCANTE, pela parte EMBARGANTE: FAZENDA NACIONAL.

Brasília (DF), 02 de março de 2023 (Data do Julgamento)

**MINISTRA REGINA HELENA COSTA**

Relatora



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL  
Nº 2.025.237 - GO (2021/0363194-1)**

**RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA**  
**EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL**  
**EMBARGADO : EXPRESSO SAO LUIZ LTDA**  
**ADVOGADO : LIANDRO DOS SANTOS TAVARES - GO022011**

### RELATÓRIO

**A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA  
HELENA COSTA (RELATORA):**

Trata-se de Embargos de Divergência interpostos pela **FAZENDA NACIONAL**, com amparo nos arts. 1.043 do Código de Processo Civil de 2015 e 266 do Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça, contra acórdão da 2ª Turma desta Corte, assim ementado (fl. 603e):

**PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO.  
EXPEDIÇÃO DE CND/CPD-EN. MATRIZ E FILIAL.  
PERSONALIDADES JURIDICAS DISTINTAS.  
POSSIBILIDADE.**

1. "É entendimento neste Superior Tribunal que, ante o princípio da autonomia de cada estabelecimento da empresa consagrado no art. 127, I, do CTN, evidenciado que a matriz possui inscrição no CNPJ diversa da filial, a existência de débito em nome de um não impede a expedição de regularidade fiscal em favor de outro" (AgInt no REsp 1773249/ES, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/02/2019, DJe 01/03/2019). No mesmo sentido: AgInt no AREsp 1711169/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2021, DJe 03/08/2021; AgInt no REsp 1569491/SE, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/09/2016, DJe 21/09/2016.

2. Agravo interno não provido.  
(AgInt no AREsp 2.025.237/GO, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 24/05/2022, grifo do original).

Aponta a Embargante a existência de dissenso com acórdão proferido pela 1ª Turma deste Superior Tribunal, cuja ementa transcrevo (fl. 620e):



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### **TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO (CND) OU CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA (CPD-EN). DÉBITO EM NOME DA MATRIZ OU DA FILIAL. EXPEDIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

1. A Primeira Turma do STJ, ao julgar tema relacionado à possibilidade de expedição de CPD-EN (Certidão Positiva de Débitos com Efeito de Negativa) para uma das filiais de estabelecimento comercial quando exista pendência tributária da matriz ou de outras filiais, revendo seu entendimento, passou a considerar que filiais são estabelecimentos secundários da mesma pessoa jurídica, desprovidas de personalidade jurídica e patrimônio próprios, de modo a existir uma relação de dependência a impedir a expedição dessa certidão quando há dívida de algum estabelecimento integrante do grupo. (AgInt no AREsp 1.286.122/DF, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, Rel. p/ Acórdão Ministro GURGEL DE FARIA, Primeira Turma, julgado em 27/08/2019, DJe 12/09/2019).

2. Agravo interno desprovido.

(REsp n. 1.968.452/SP, Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 09/05/2022, DJe 12/05/2022).

Nas razões recursais, alega-se, em síntese, que: (i) o levantamento da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em tema próximo ao do presente caso demonstra a diretriz segundo a qual é da "tradição jurídica brasileira, em temas fiscais, a comunhão entre matriz e filial"; (ii) "[...] embora exista a pluralidade de domicílios, a responsabilidade tributária é una, abrangendo todo o patrimônio do sujeito passivo, que é a entidade dotada de personalidade jurídica [...]"; e (iii) o entendimento do acórdão embargado não se mostra coerente com outros precedentes deste Superior Tribunal de Justiça (fls. 613/616e).

Acompanham a peça recursal os documentos de fls. 620/628e.

Após a admissão dos Embargos de Divergência, transcorreu *in albis* o prazo para impugnação (fls. 641/642e; e 648e).

O Ministério Público Federal foi intimado da apontada decisão de admissibilidade (fl. 645e).

**É o relatório.**



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2.025.237 - GO (2021/0363194-1)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA  
EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL  
EMBARGADO : EXPRESSO SAO LUIZ LTDA  
ADVOGADO : LIANDRO DOS SANTOS TAVARES - GO022011

#### EMENTA

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS - CND OU CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA DE DÉBITOS - CPEND. PENDÊNCIA EM NOME DA MATRIZ OU DA FILIAL. EMISSÃO. IMPOSSIBILIDADE. AUTONOMIA ADMINISTRATIVA E OPERACIONAL DA FILIAL. EXISTÊNCIA. AUTONOMIA PARA FINS DE REGULARIDADE FISCAL. AUSÊNCIA.**

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, *in casu*, o Código de Processo Civil de 2015.

II - É preciso ter presente, consoante disposto em normas de direito privado, que filial (i) não se constitui mediante registro de ato constitutivo, (ii) encerra conformação *secundária* em relação à pessoa jurídica de direito privado; e (iii) a inscrição no CNPJ é decorrente da considerável amplitude da "identificação nacional cadastral única".

III - A regularidade fiscal no tocante aos créditos tributários diz com a pessoa, física ou jurídica, que detém aptidão para figurar no polo passivo de relação jurídica tributária. Nesse prisma, cuida-se de situação pertinente àquele que figura como sujeito passivo da obrigação tributária, ente revestido de personalidade jurídica.

IV - Conquanto haja autonomia operacional e administrativa da filial, tais características não alcançam o contexto da emissão de certidões negativas de pendências fiscais, as quais se inserem na seara da empresa e não do estabelecimento.

V - A Administração Tributária não deve emitir CND e/ou CPEND à filial na hipótese em que há pendência fiscal oriunda da matriz ou de outra filial.

VI - Embargos de Divergência providos.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL  
Nº 2.025.237 - GO (2021/0363194-1)**

**RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA**

**EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL**

**EMBARGADO : EXPRESSO SAO LUIZ LTDA**

**ADVOGADO : LIANDRO DOS SANTOS TAVARES - GO022011**

### VOTO

**A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA  
HELENA COSTA (RELATORA):**

Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, *in casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

#### **I. Admissibilidade dos Embargos de Divergência**

Inicialmente, importante consignar que os Embargos de Divergência se encontram hígidos para o julgamento, porquanto presentes os pressupostos de admissibilidade e ausentes questões preliminares ou prejudiciais a serem examinadas.

#### **II. Delimitação da controvérsia**

Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança impetrado em face de delegado da Receita Federal do Brasil e de procurador-seccional da Fazenda Nacional, no qual se pretende o reconhecimento do direito à: "[...] obtenção de certidão negativa conjunta (PGFN/RFB), inclusive de débitos previdenciários, caso regularizadas as *pendências* relativas ao CNPJ da filial impetrante, desvinculando-se os débitos da matriz e das demais filiais." (fl. 411e, destaquei).

Controverte-se, portanto, acerca da possibilidade de emissão de Certidão Negativa de Débitos - CND e/ou Certidão Positiva com Efeitos



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

de Negativa de Débitos - CPEND para uma filial de estabelecimento empresarial quando exista *pendência* da matriz ou de outra filial.

As certidões vindicadas no presente *writ* abrangem *pendências* em nome do sujeito passivo perante a Receita Federal do Brasil - RFB, "[...] relativas a débitos, a dados cadastrais e a apresentação de declarações"; e perante a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, "[...] relativas a inscrições em Dívida Ativa da União (DAU) [as quais também envolvem créditos não tributários como os relativos ao FGTS, por exemplo]" (cf. Portaria Conjunta RFB/PGFN n. 1.751/2014, a qual dispõe sobre a prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional).

Anotado o cerne do debate, passo a examinar a disciplina normativa.

### III. Ausência de personalidade jurídica de filial

Princípio com a análise do Código Civil de 2002:

*Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.*

[...]

*Art. 969. O empresário que instituir sucursal, filial ou agência, em lugar sujeito à jurisdição de outro Registro Público de Empresas Mercantis, neste deverá também inscrevê-la, com a prova da inscrição originária.*

*Parágrafo único. Em qualquer caso, a constituição do estabelecimento secundário deverá ser averbada no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede.*

*Art. 985. A sociedade adquire personalidade jurídica com a inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos (arts. 45 e 1.150). (destaquei).*

Tal regramento é secundado pela Lei n. 6.015/1973, que



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

dispõe sobre os registros públicos:

*Art. 120. O registro das sociedades, fundações e partidos políticos consistirá na declaração, feita em livro, pelo oficial, do número de ordem, da data da apresentação e da espécie do ato constitutivo, com as seguintes indicações:*

*I - a denominação, o fundo social, quando houver, os fins e a sede da associação ou fundação, bem como o tempo de sua duração;*

*II - o modo por que se administra e representa a sociedade, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente;*

*III - se o estatuto, o contrato ou o compromisso é reformável, no tocante à administração, e de que modo;*

*IV - se os membros respondem ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais;*

*V - as condições de extinção da pessoa jurídica e nesse caso o destino do seu patrimônio;*

*VI - os nomes dos fundadores ou instituidores e dos membros da diretoria, provisória ou definitiva, com indicação da nacionalidade, estado civil e profissão de cada um, bem como o nome e residência do apresentante dos exemplares.*

*Parágrafo único. Para o registro dos partidos políticos, serão obedecidos, além dos requisitos deste artigo, os estabelecidos em lei específica.*

Em razão de filial ter inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ, cumpre gizar também o quanto estabelece a Instrução Normativa RFB n. 2.119/2022, a qual dispõe sobre o CNPJ:

### CAPÍTULO I

#### DO CONTEÚDO E DA ADMINISTRAÇÃO

*Art. 2º O CNPJ é administrado pela RFB e compreende os dados e as informações relativas a empresários, pessoas jurídicas e equiparadas, além de outras entidades de interesse público.*

### CAPÍTULO II

#### DAS ENTIDADES OBRIGADAS À INSCRIÇÃO

*Art. 3º Para fins de inscrição no CNPJ, conceitua-se como entidade a pessoa jurídica de direito público ou privado e suas equiparadas pela legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.*

*Parágrafo único. Também são equiparados a entidade os demais tipos jurídicos, domiciliados no País ou no exterior, obrigados à inscrição no CNPJ.*

*Art. 4º Todas as entidades domiciliadas no Brasil estão*





## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*obrigadas a se inscrever no CNPJ, bem como cada um de seus estabelecimentos localizados no Brasil ou no exterior, antes do início de suas atividades, conforme Anexo I.*

*§ 1º Os estados, o Distrito Federal e os municípios devem ter uma inscrição no CNPJ, na condição de estabelecimento matriz, que os identifique como pessoa jurídica de direito público.*

*§ 2º Estão também obrigadas à inscrição as entidades domiciliadas no exterior relacionadas nos incisos XVI e XVII do Anexo I desta Instrução Normativa.*

*§ 3º A entidade pode alterar a inscrição de qualquer um de seus estabelecimentos filiais para enquadrá-lo na condição de matriz.*

O apontado ato administrativo normativo, especialmente no tocante à *abrangência* da mencionada base de dados – a qual corresponde à "identificação nacional cadastral única" –, preceitua que, "[...] para fins de inscrição no CNPJ, considera-se *estabelecimento* o local privado ou público, edificado ou não, móvel ou imóvel, próprio ou de terceiros, físico ou virtual, onde a entidade exerce suas atividades em caráter temporário ou permanente ou onde se encontram armazenadas mercadorias, incluídas as unidades auxiliares [sede; escritório administrativo; depósito fechado; almoxarifado, oficina de reparação; garagem; unidade de abastecimento de combustíveis; posto de coleta; ponto de exposição, centro de treinamento; e centro de processamento de dados" e "[...] considera-se ainda estabelecimento a plataforma de produção e armazenamento de petróleo e gás natural e outras plataformas ou estruturas flutuantes, ainda que estejam em construção" (cf. art. 5º e respectivo anexo - VII Tabela de Unidades Auxiliares).

Isso tudo considerado, verifica-se que filial: (i) não se constitui mediante registro de ato constitutivo; (ii) encerra conformação *secundária* em relação à pessoa jurídica de direito privado; e (iii) a inscrição no CNPJ é decorrente da considerável amplitude da "identificação nacional cadastral única".

Desse modo, indubitável a ausência de personalidade jurídica de filial, bem como revela-se patente o atributo de unidade da pessoa jurídica



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

de direito privado, inclusive quando em cotejo os estabelecimentos matriz e filial.

### IV. Certidões negativas

Conquanto as certidões vindicadas nesta demanda digam respeito ao amplo universo apontado no tópico anterior, ganham protagonismo as normas gerais tributárias.

A obtenção de certidões relativas à situação fiscal, disciplinadas nos arts. 205 a 208 do CTN, representa um dos aspectos mais pragmáticos envolvendo a Administração Tributária, com reflexos diversos na vida dos contribuintes.

A certidão é ato administrativo enunciativo, e sua obtenção traduz direito constitucionalmente assegurado, inclusive, mediante imunidade a taxa, nos termos do art. 5º, XXXIII, *b*. Portanto, todo o contribuinte faz jus à certidão que espelhe sua real situação perante o Fisco.

O art. 205 do CTN cuida da *certidão negativa* de débito tributário, à qual somente será obtida por contribuinte sem débitos vencidos e não pagos, constituindo documento exigido para a participação em licitações e operações creditícias junto a instituição financeira (cf. Lei n. 8.666/1993, art. 27, IV).

Lembre-se, ainda, que, nos termos do art. 195, § 3º, da Constituição da República, "a pessoa jurídica em débito com o sistema de seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios". Acrescente-se o quanto dispõe o art. 47, § 1º, da Lei n. 8.212/1991, dispõe sobre a organização e custeio da Seguridade Social, "*é exigida Certidão Negativa de Débito - CND, fornecida pelo órgão competente, nos seguintes casos: I - da empresa: [...] § 1º A prova de inexistência de débito deve ser exigida da empresa em relação a todas as suas dependências, estabelecimentos e obras de construção civil, independentemente do local onde se encontrem, ressalvado aos órgãos*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*competentes o direito de cobrança de qualquer débito apurado posteriormente"* (destaquei).

O fundamento ético para a adoção de tal exigência, em todas essas hipóteses, é evidente, e exsurge da ideia de que seria ofensivo à isonomia que certas pessoas, beneficiárias de serviços públicos como todas as demais, não contribuíssem, podendo fazê-lo, para o financiamento dessas mesmas atividades.

Nesse contexto, portanto, de um lado, não se revela destituído de razoabilidade a lei condicionar a aquisição ou o exercício de certos direitos de natureza econômica à comprovação de regularidade fiscal; de outro, a exigência de certidão negativa de tributos não pode constituir entrave ao exercício de direitos assegurados constitucionalmente.

O art. 206 do CTN, por sua vez, prevê outra modalidade de certidão, cujos efeitos são equiparados aos da negativa.

Trata-se da *certidão de regularidade fiscal*, denominada, em ato administrativo normativo da União, de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa de Débitos - CPEND (cf. art. 5º da antes mencionada Portaria Conjunta RFB/PGFN de 2014).

Aliás, a regularidade fiscal atinente aos créditos tributários diz com a pessoa, física ou jurídica, que detém aptidão para figurar no polo passivo de relação jurídica tributária, cumprindo frisar o quanto estabelecem os arts. 1º, *caput*, e 3º da multicitada Portaria de 2014: (i) "a prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional será efetuada mediante apresentação de certidão expedida conjuntamente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), *referente a todos os créditos tributários federais e à Dívida Ativa da União (DAU) por elas administrados*"; e (ii) "a certidão emitida para pessoa jurídica é *válida para o estabelecimento matriz e suas filiais*" (destaquei).

Assim, sob o prisma tributário da certificação, cuida-se de mecanismo dirigido àquele que figura como sujeito passivo da obrigação tributária, *ente revestido de personalidade jurídica* (cf. art. 126, CTN; e arts.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

45 e 985, do Código Civil).

Logo, uma sociedade de fato pode realizar operações mercantis e, com isso, dar ensejo à obrigação de pagar o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. No entanto, no polo passivo da obrigação não poderá figurar, porquanto destituída de personalidade jurídica, respondendo, pelo débito tributário, as pessoas físicas dela gestoras.

Lembrados os principais contornos das certidões negativas, prossigo com o exame de norma de regência do domicílio tributário.

Patente a relevância da análise do art. 127, II, do CTN, porque, embora, em meu sentir, seja despiciendo invocá-lo na apreciação da questão objeto do dissenso jurisprudencial, é nesse dispositivo que se ancora uma das teses jurídicas em cotejo neste recurso.

Prevê o apontado artigo:

*Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:*

[...]

*II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;*

[...]

O dispositivo abriga regras *supletivas* para a determinação do domicílio tributário, porquanto atuam somente na falta de eleição do domicílio pelo sujeito passivo.

No entanto, na prática, tal escolha não ocorre e, em consequência, tais regras incidem. Assinale-se ser comum possuir o sujeito passivo uma pluralidade de domicílios fiscais. Assim, uma pessoa física pode ter um domicílio para efeito de Imposto sobre a Renda e outro para efeito de Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, se possuir um imóvel em cidade distinta, por exemplo. Ou, no caso de uma



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

indústria que possua vários estabelecimentos – matriz e filiais –, cada um deles será considerado domicílio tributário distinto.

Atualmente, a União e várias unidades federativas já possibilitam a opção pelo domicílio fiscal eletrônico, que, no âmbito federal, foi assim definido: "considera-se domicílio tributário eletrônico do sujeito passivo a Caixa Postal a ele atribuída pela Administração Tributária, mediante autorização expressa, disponibilizada por meio do e-CAC [Centro Virtual de Atendimento]" (cf. art. 15, § 1º, da Instrução Normativa RFB n. 2.022/2021).

Da dicção do art. 127, II, do CTN, a meu ver, não se extrai, portanto, conteúdo normativo acerca da comprovação da regularidade fiscal das pessoas jurídicas de direito privado em relação às pendências das diversas origens (IR, ICMS, contribuição previdenciária etc.), sendo a norma voltada para a viabilidade da *fiscalização tributária*, facilitando, também, a melhor comunicação entre Fisco e as unidades empresariais.

Anotada a moldura normativa, cumpre verificar o panorama jurisprudencial.

### V. Memorial da jurisprudência

No Supremo Tribunal Federal, o tratamento tributário a ser conferido aos estabelecimentos empresariais da pessoa jurídica esteve presente no julgamento do Tema n. 1.099, oportunidade em que restou submetida à sistemática da repercussão geral a “incidência de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre o deslocamento de mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos”.

Fixou-se tese assim redigida: “não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia.”

No voto condutor do acórdão do precedente vinculante, o Sr.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Ministro Dias Toffoli, efetuou expressa referência à Súmula n. 166/STJ, a qual assenta: "não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte" (Tribunal Pleno, ARE n. 1.255.885/MS, j. 14.08.2020, DJe 15.09.2020, p. 07).

Extrai-se da aludida tese vinculante e do apontado verbete sumular que o aspecto de relevo na controvérsia concernente à incidência do aludido tributo estadual refere-se ao fato de se tratar de estabelecimentos pertencentes ao mesmo contribuinte, remarcando, embora em questão distinta, a ausência de autonomia tributária da filial.

Outrossim, no âmbito desta Corte sublinhe-se o entendimento da 1ª Seção, assentado no regime dos recursos repetitivos – Tema n. 614 –, acerca do cabimento, diante da ausência de óbices, de penhora de valores depositados em nome das filiais em execução fiscal para cobrança de dívidas tributárias da matriz, cuja ementa do acórdão transcrevo:

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA MATRIZ. PENHORA, PELO SISTEMA BACEN-JUD, DE VALORES DEPOSITADOS EM NOME DAS FILIAIS. POSSIBILIDADE. ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL COMO OBJETO DE DIREITOS E NÃO COMO SUJEITO DE DIREITOS. CNPJ PRÓPRIO DAS FILIAIS. IRRELEVÂNCIA NO QUE DIZ RESPEITO À UNIDADE PATRIMONIAL DA DEVEDORA.**

*1. No âmbito do direito privado, cujos princípios gerais, à luz do art. 109 do CTN, são informadores para a definição dos institutos de direito tributário, a filial é uma espécie de estabelecimento empresarial, fazendo parte do acervo patrimonial de uma única pessoa jurídica, partilhando dos mesmos sócios, contrato social e firma ou denominação da matriz. Nessa condição, consiste, conforme doutrina majoritária, em uma universalidade de fato, não ostentando personalidade jurídica própria, não sendo sujeito de direitos, tampouco uma pessoa distinta da sociedade empresária. Cuida-se de um instrumento de que se utiliza o empresário ou sócio para exercer suas atividades.*

*2. A discriminação do patrimônio da empresa, mediante a criação de filiais, não afasta a unidade patrimonial da pessoa jurídica, que, na condição de devedora, deve responder com todo o ativo do patrimônio social por suas dívidas, à luz de regra de direito processual prevista no art. 591 do Código de Processo Civil, segundo a qual "o devedor responde, para o*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*cumprimento de suas obrigações, com todos os seus bens presentes e futuros, salvo as restrições estabelecidas em lei".*

*3. O princípio tributário da autonomia dos estabelecimentos, cujo conteúdo normativo preceitua que estes devem ser considerados, na forma da legislação específica de cada tributo, unidades autônomas e independentes nas relações jurídico-tributárias travadas com a Administração Fiscal, é um instituto de direito material, ligado à questão do nascimento da obrigação tributária de cada imposto especificamente considerado e não tem relação com a responsabilidade patrimonial dos devedores prevista em um regramento de direito processual, ou com os limites da responsabilidade dos bens da empresa e dos sócios definidos no direito empresarial.*

*4. A obrigação de que cada estabelecimento se inscreva com número próprio no CNPJ tem especial relevância para a atividade fiscalizatória da administração tributária, não afastando a unidade patrimonial da empresa, cabendo ressaltar que a inscrição da filial no CNPJ é derivada do CNPJ da matriz.*

*5. Nessa toada, limitar a satisfação do crédito público, notadamente do crédito tributário, a somente o patrimônio do estabelecimento que participou da situação caracterizada como fato gerador é adotar interpretação absurda e odiosa. Absurda porque não se concilia, por exemplo, com a cobrança dos créditos em uma situação de falência, onde todos os bens da pessoa jurídica (todos os estabelecimentos) são arrecadados para pagamento de todos os credores, ou com a possibilidade de responsabilidade contratual subsidiária dos sócios pelas obrigações da sociedade como um todo (v.g. arts. 1.023, 1.024, 1.039, 1.045, 1.052, 1.088 do CC/2002), ou com a administração de todos os estabelecimentos da sociedade pelos mesmos órgãos de deliberação, direção, gerência e fiscalização. Odiosa porque, por princípio, o credor privado não pode ter mais privilégios que o credor público, salvo exceções legalmente expressas e justificáveis.*

*6. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08. (REsp 1.355.812/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 22/05/2013, DJe 31/05/2013 – destaquei).*

A inteligência do aludido precedente vinculante, restou homenageada expressamente no voto condutor de acórdão, oriundo da 3ª Turma, que definiu controvérsia concernente ao alcance de fiança prestada em favor de filial, cuja ementa transcrevo:



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. ALEGAÇÃO DE ILEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM PARA RESPONDER PELO DÉBITO EXEQUENDO, AO ARGUMENTO DE QUE A FIANÇA PRESTADA PELOS SÓCIOS DEU-SE EM FAVOR DE DETERMINADA FILIAL, ENQUANTO QUE A TRANSAÇÃO COMERCIAL QUE ORIGINOU AS DUPLICATAS, OBJETO DA EXECUÇÃO, FOI FEITA POR OUTRA FILIAL. INSUBSISTÊNCIA DA TESE. FILIAL. ESTABELECIMENTO SECUNDÁRIO. NATUREZA JURÍDICA DE UMA UNIVERSALIDADE DE FATO. AUSÊNCIA DE PERSONALIDADE JURÍDICA, INAPTA A TITULARIZAR DIREITOS E OBRIGAÇÕES. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.**

1. A controvérsia posta no presente recurso centra-se, basicamente, em saber se a fiança prestada pelos sócios em favor da sociedade empresarial, destinada a garantir eventuais débitos advindos da compra e venda de produtos derivados do petróleo, poderia ser considerada insubsistente, sob o argumento de que o instrumento de fiança indicou, como afiançada, uma determinada filial da sociedade, enquanto que a transação comercial que originou as duplicatas que dão supedâneo à execução foi feita por outra filial da sociedade em questão.

2. A filial - assim como a sucursal e a agência - é concebida pelo direito pátrio como um estabelecimento secundário, instituído pelo empresário individual ou sociedade empresarial, no desenvolvimento profissional de sua atividade, com certa organização funcional em local próprio (geralmente diverso do lugar da sede), subordinado em todos os aspectos administrativos, econômicos e negociais ao seu instituidor (empresário individual ou sociedade empresarial).

3. O estabelecimento comercial, por sua vez, constitui uma universalidade de fato, cujos bens (materiais e imateriais), ainda que possam ser identificados individualmente, encontram-se organizados funcionalmente e interligados entre si, compondo uma unidade, com finalidade específica atribuída pelo empresário, a fim de permitir o desenvolvimento profissional de sua atividade econômica. Trata-se, pois, de objeto de direito, e não sujeito de direito, razão pela qual não titulariza - nem poderia, por definição - relações jurídicas, em nenhum de seus polos.

4. A filial é, portanto, parte integrante do patrimônio da pessoa jurídica, não se confundindo, a toda evidência, com a pessoa jurídica a que pertence; muito menos poderia ser compreendida como um ente personalizado diverso da pessoa jurídica a que pertence. Em face disso, a individualização do patrimônio da empresa, por meio da criação de filiais, a fim de





## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*dar consecução à atuação empresarial, em nada infirma a unidade patrimonial da pessoa jurídica, tampouco representa a criação de uma nova pessoa jurídica, com quadro societário e contrato social próprios, como sugere o Tribunal de origem.*

*5. No particular, a devedora, a sociedade empresarial, para quem a fiança foi efetivamente prestada, responde, por suas dívidas, com todo o seu acervo patrimonial, que, com visto, é composto, inclusive, pelo estabelecimento secundário (a filial em comento). De todo inconcebível, assim, admitir uma fiança prestada em benefício de estabelecimento comercial secundário, inapto que é para assumir obrigações.*

*6. Não se trata, como se verifica, de conferir interpretação extensiva ao instrumento de fiança, como sugere a Corte estadual, mas sim de apenas delimitar, corretamente, a figura do devedor afiançado, que apenas pode ser a sociedade empresarial ali referida, e não, em hipótese alguma, o estabelecimento comercial secundário porventura indicado no instrumento.*

*7. A prevalecer a linha de argumentação expendida pelos recorridos - sócios da sociedade empresarial afiançada -, seria possível ao empresário (o devedor), a quem compete organizar a atuação empresarial, extinguir ou remanejar determinado estabelecimento secundário, com a espúria finalidade de pôr termo, ao seu exclusivo alvedrio, à garantia prestada pelos seus sócios, em manifesto prejuízo ao credor, o que não se pode conceber.*

*8. Recurso especial provido.*

(REsp 1.619.854/MG, Rel. Min. Marco Aurélio Bellizze, Terceira Turma, j. 13/04/2021, DJe 16/04/2021 – destaquei).

De igual modo, o precedente firmado na apreciação do Tema n. 614 iluminou a 1ª Turma na definição da ilegitimidade ativa de filial para impetração de mandado de segurança:

### **TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPETRAÇÃO POR FILIAL. IMPOSSIBILIDADE. LEGITIMIDADE DA MATRIZ. ACÓRDÃO RECORRIDO. MANUTENÇÃO.**

*1. O acórdão recorrido, ao extinguir o mandado de segurança impetrado por filiais, ao fundamento de que somente legitimado a figurar no polo passivo do writ o Delegado da Receita Federal que atua no território onde sediada a matriz da pessoa jurídica, mostra-se alinhado ao posicionamento do STJ sobre o tema. Precedentes.*

*2. Ademais, restou assentado pela Primeira Seção do STJ o entendimento de que "a filial é uma espécie de estabelecimento*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

empresarial, fazendo parte do acervo patrimonial de uma única pessoa jurídica, partilhando dos mesmos sócios, contrato social e firma ou denominação da matriz [...] Nessa condição, consiste, conforme doutrina majoritária, em uma universalidade de fato, não ostentando personalidade jurídica própria, não sendo sujeito de direitos, tampouco uma pessoa distinta da sociedade empresária [...] Cuida-se de um instrumento de que se utiliza o empresário ou sócio para exercer suas atividades" (REsp 1.355.812/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 22/5/2013, DJe 31/5/2013).

3. Assim, na linha adotada pela Primeira Seção do STJ, a legitimidade para ajuizamento de mandado de segurança relativamente à exigibilidade de tributos é do estabelecimento matriz e não das filiais.

4. Agravo interno não provido.

(Aglnt no Aglnt no AREsp 1.575.465/SP, Rel. Min. Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 24/5/2021, DJe de 27/5/2021 – destaquei).

Em 2022, a 2ª Turma, ao apreciar controvérsia relativa à questão do redirecionamento de ação executiva fiscal, também sublinhou a *ratio decidendi* do apontado precedente vinculante – Tema n. 614 –, em acórdão assim ementado:

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE FILIAL. UNIDADE PATRIMONIAL DA EMPRESA.**

1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp n. 1.355.812/RS, submetido ao rito dos recursos repetitivos, consolidou entendimento segundo o qual a filial de uma empresa, apesar de possuir CNPJ próprio, não configura nova pessoa jurídica, razão pela qual as dívidas oriundas de relações jurídicas decorrentes de fatos geradores atribuídos a determinado estabelecimento constituem, em verdade, obrigação tributária da "sociedade empresária como um todo.

2. Firmada a premissa de que "a obrigação tributária é da sociedade empresária como um todo, composta por suas matrizes e filiais", a subsistência da pessoa jurídica afasta a caracterização de dissolução irregular pelo simples fechamento de um de seus estabelecimentos. Consequentemente, não se afigura possível incluir, no caso concreto, o sócio no polo passivo da execução fiscal.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*Agravo interno improvido.*

(Aglnt no REsp n. 1.925.113/AC, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 28/11/2022, DJe de 30/11/2022 – destaquei).

No tocante à possibilidade de expedição de certidão negativa para uma filial de estabelecimento empresarial quando exista pendência da matriz ou de outra filial, questão do presente dissenso, a 2ª Turma, todavia, assentou, no acórdão embargado, que "é entendimento neste Superior Tribunal que, ante o princípio da autonomia de cada estabelecimento da empresa consagrado no art. 127, I, do CTN, evidenciado que a matriz possui inscrição no CNPJ diversa da filial, a existência de débito em nome de um não impede a expedição de regularidade fiscal em favor de outro" (Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 24.05.2022, fl. 603e).

Em contrapartida, no aresto paradigma a 1ª Turma fixou, também ancorada nos julgados do Colegiado, que as: "[...] filiais são estabelecimentos secundários da mesma pessoa jurídica, desprovidas de personalidade jurídica e patrimônio próprios, de modo a existir uma relação de dependência a impedir a expedição dessa certidão quando há dívida de algum estabelecimento integrante do grupo [...]" (REsp n. 1.968.452/SP, Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 09.05.2022, fl. 620e).

Evidente, portanto, o dissenso atual, consoante, inclusive, observa-se de acórdão da 2ª Turma posterior ao embargado: Aglnt no Aglnt no AREsp n. 2.033.299/AM, Rel. Min. Francisco Falcão, j. 14.11.2022.

Visitado o panorama jurisprudencial, ingresso no desfecho da divergência entre as Turmas de direito público deste Superior Tribunal.

### **VI. Solução do dissenso**

Diante da ausência de personalidade jurídica de filial (estabelecimento), decursivo da unidade da pessoa jurídica de direito privado, é preciso ter presente que a regularidade fiscal apta à obtenção da Certidão Negativa de Débitos - CND e/ou Certidão Positiva com Efeitos de Negativa de Débitos - CPEND envolve a integralidade das *pendências* –



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

tributos etc. – a cargo da entidade detentora de personalidade jurídica, sejam tais óbices oriundos da matriz ou da filial.

Abraçando a premissa desse entendimento, há, consoante anotado, precedente vinculante desta Seção – Tema n. 614 – com marcante repercussão em julgamentos de temas correlatos, segundo a qual: "[...] a filial é uma espécie de estabelecimento empresarial, fazendo parte do acervo patrimonial de uma única pessoa jurídica, partilhando dos mesmos sócios, contrato social e firma ou denominação da matriz. Nessa condição, consiste [...] em uma universalidade de fato, não ostentando personalidade jurídica própria, não sendo sujeito de direitos, tampouco uma pessoa distinta da sociedade empresária."

Assim, *a diretriz firmada no acórdão paradigma* no sentido de que as "[...] filiais são estabelecimentos secundários da mesma pessoa jurídica, desprovidas de personalidade jurídica e patrimônio próprios, de modo a existir uma relação de dependência a impedir a expedição dessa certidão quando há dívida de algum estabelecimento integrante do grupo [...]" (fl. 620e), *revela-se harmônica com o multicitado precedente vinculante desta 1ª Seção*.

Aliás, a adoção da apontada *ratio decidendi, in casu*, prestigiará a coerência da jurisprudência, exortada pela norma radicada no art. 926 do Código de Processo Civil de 2015.

Noutra ponta, a circunstância de a filial estar inscrita no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ, base de dados marcadamente ampla, é insuficiente para afastar a unidade da pessoa jurídica de direito privado.

Além disso, a comunhão de esforços entre as unidades operacionais da sociedade empresária – matriz e filial – na expansão e fortalecimento do negócio exige, por outro lado, a cultura de conformidade fiscal, que abrange o comprometimento com a transparência da pessoa jurídica integralmente considerada.

Tal panorama, permeado pela noção de *accountability* e *compliance*, mostra-se, inclusive, fomentado pelas recentes inovações



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

legislativas concernente à regulamentação da transação tributária e à criação do Cadastro Fiscal Positivo (Lei n. 13.988/2020; e art. 17 da Lei n. 14.195/2021).

Conquanto haja autonomia operacional e administrativa do estabelecimento empresarial, evidente, em meu sentir, que tais características não alcançam o contexto das certidões negativas vindicadas nestes autos, as quais se inserem na seara jurídica da empresa e não do estabelecimento.

Forçoso reconhecer, portanto, que a Administração Tributária não deve emitir CND e/ou CPEND à filial na hipótese em que há *pendência fiscal* oriunda da matriz ou de outra filial.

Posto isso, **DOU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA**, nos termos expostos.

**É o voto.**



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2.025.237 - GO (2021/0363194-1)**

### VOTO-VOGAL

**MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES:** Conquanto haja precedentes da Segunda Turma, inclusive de minha relatoria, no sentido do acórdão embargado, entendo necessário compatibilizar tal entendimento com a *ratio decidendi* do RESp repetitivo 1.355.812/RS (Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 31/05/2013), tal qual faz a eminente Relatora, no seu voto.

Por tal razão, reposicionando-me quanto ao assunto, acompanho a Relatora, para DAR PROVIMENTO aos Embargos de Divergência, reformando o acórdão da Segunda Turma.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2021/0363194-1      PROCESSO ELETRÔNICO      EAREsp 2.025.237 /  
GO

Número Origem: 10005038720154013500

PAUTA: 02/03/2023

JULGADO: 02/03/2023

#### **Relatora**

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **DARCY SANTANA VITOBELLO**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

#### **AUTUAÇÃO**

EMBARGANTE      : FAZENDA NACIONAL  
EMBARGADO      : EXPRESSO SAO LUIZ LTDA  
ADVOGADO        : LIANDRO DOS SANTOS TAVARES - GO022011

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Crédito Tributário - CND/Certidão Negativa de Débito

#### **SUSTENTAÇÃO ORAL**

Assistiu ao julgamento o Dr. **MIQUERLAM CHAVES CAVALCANTE**, pela parte EMBARGANTE: FAZENDA NACIONAL.

#### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Primeira Seção, por unanimidade, deu provimento aos embargos de divergência, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues, Humberto Martins, Herman Benjamin, Benedito Gonçalves e Assusete Magalhães votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Ausentes, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão e, ocasionalmente, o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.