

# A AUTONOMIA FISCAL ENTRE FILIAL E MATRIZ: UMA ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*Karla de Souza Farias<sup>1</sup>*

*Ricardo Simões Xavier dos Santos<sup>2</sup>*

**RESUMO:** O presente trabalho tem como objetivo analisar as consequências jurídicas oriundas da divergência de entendimento acerca da natureza jurídica das filiais em relação às matrizes à luz do novo entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no sentido de que há impossibilidade de emissão de certidão negativa de débitos (CND) para as filiais de uma empresa cuja matriz possua débitos fiscais. Utiliza-se, para tanto, uma abordagem qualitativa, realizando uma revisão bibliográfica e análise de documentos, tais como decisões do Superior Tribunal de Justiça, exame jurisprudencial, legal, doutrinário, artigos científicos e revistas eletrônicas, a fim de destrinchar as consequências advindas novo entendimento. Nesse sentido, o artigo pretende examinar os fundamentos utilizados no novel entendimento do STJ, de maneira a esclarecer que nenhum deles é adequado para solucionar conflitos relacionados ao direito do contribuinte à emissão de certidão.

**Palavras-Chave:** Direito Tributário. Direito Empresarial. Regularidade Fiscal. Autonomia fiscal. Matriz e filial.

**ABSTRACT:** The present work aims to analyze the legal consequences arising from the divergence about the legal nature of the subsidiaries in relation to the headquarters in the light of the STJ's understanding. Thus, it aims to define the various consequences of the understandings already signed. For this purpose, a qualitative approach is used, carrying out a bibliographic review and analysis of documents, such as decisions of the Superior Court of Justice, legal, legal, doctrinal examination, scientific articles and electronic journals in order to unravel the consequences resulting from a new understanding of the STJ, especially with regard to the possibility of issuing a certificate of tax compliance (CND) to the branches of a company, whose head office has debts with the Treasury and its implications.

**Keywords:** Tax Law. Business Law. Tax compliance. Headquarters and Branch tax autonomy.

**SUMÁRIO:** 1. INTRODUÇÃO 2. A NATUREZA JURÍDICA DOS ÓRGÃOS SOCIETÁRIOS: MATRIZ E FILIAL - PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS 3. A DEPENDÊNCIA FISCAL ENTRE OS ÓRGÃOS SOCIETÁRIOS NO ENTENDIMENTO DO STJ 4. A NOVA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA IMPOSTA AO CONTRIBUINTE FRENTE AO DIREITO FUNDAMENTAL À EMISSÃO DE CERTIDÃO 5. A POSSIBILIDADE DE UMA AUTONOMIA FISCAL ENTRE OS ÓRGÃOS SOCIETÁRIOS 6. CONCLUSÕES. REFERÊNCIAS.

---

<sup>1</sup>Acadêmica do Curso de Direito da Universidade Católica do Salvador – UCSal. E-mail: [karla.farias@ucsal.edu.br](mailto:karla.farias@ucsal.edu.br)

<sup>2</sup> Bacharel em Direito pela Universidade Católica do Salvador – UCSal. Doutorando e mestre em políticas sociais e cidadania pela Universidade Católica do Salvador – UCSal. E-mail: [ricardo.santos@pro.ucsal.br](mailto:ricardo.santos@pro.ucsal.br)

## 1. INTRODUÇÃO

O presente artigo pretende analisar as controvérsias acerca dos efeitos do novo entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no dia 27 de agosto de 2019, através do Agravo Interno (AgInt) em Agravo em Recurso Especial (AREsp) nº1.286.122, o qual decidiu pela impossibilidade da emissão de Certidão Negativa de Débitos para a filial quando a matriz possuir débitos, indo em desconformidade com o argumento da autonomia jurídico-administrativa entre matriz e filiais que vinha sustentando a jurisprudência do STJ desde 2009 até a nova decisão.

É de conhecimento geral que um dos principais objetivos do Superior Tribunal de Justiça é garantir a uniformidade da interpretação da Lei Federal com intuito de estabilizar o Direito. Entretanto, em que pese tão importante missão, saltam aos olhos as próprias divergências e incoerências dentro do Egrégio Tribunal Superior que em nada contribuem para referenciada estabilidade.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça vem-se posicionando de forma divergente em uma série de julgados que tratam sobre a natureza jurídica das filiais em relação às matrizes, ora conferindo-lhes autonomia jurídico-administrativa, ora considerando-as como entes despersonalizados integrantes de uma mesma unidade patrimonial.

Tanto é assim, que recentemente a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça julgou o Agravo Interno em Agravo em Recurso Especial nº1.286.122 determinando, por maioria de votos, que somente seria possível a emissão de certidões para matriz e filiais se todos os estabelecimentos estivessem em situação regular.

Dessa forma, destaca-se que a decisão em análise alterou o entendimento que vinha sendo seguido pela Corte, a qual entendia que, para fins tributários, quando da existência de inscrições próprias entre a matriz e as filiais, a situação de regularidade fiscal era tratada de forma individualizada, por serem considerados entes tributários autônomos, nos termos do art. 127 do Código Tributário Nacional (CTN).

Posto isso, o objetivo geral do presente artigo visa analisar os fundamentos utilizados na nova decisão de modo a esclarecer que nenhum deles é adequado para resolução de conflitos ao direito do contribuinte à emissão de certidão.

Tem como objetivos específicos discutir as possíveis consequências oriundas do novo entendimento acerca da unificação da pessoa jurídica para fins de responsabilidade, analisar a importância do princípio da autonomia dos estabelecimentos no que concerne a matriz e filial,

bem como, discutir o direito fundamental à emissão de certidão negativa de débitos para a filial ainda que a matriz tenha débitos tributários.

Partindo dessa premissa, o segundo capítulo do presente artigo visa, primeiramente, abordar conceitos doutrinários acerca do tema em questão, para evidenciar como o Direito Civil, o Direito Empresarial e o Direito Tributário cuidam da autonomia dos estabelecimentos filiais.

O terceiro capítulo aponta de forma mais aprofundada a decisão analisada, indicando os caminhos abordados pelos ministros para que se chegasse à conclusão final da decisão.

O quarto capítulo aborda a nova responsabilidade tributária imposta ao contribuinte frente ao direito fundamental à emissão de certidão, bem como, a importância do princípio da autonomia dos estabelecimentos para o direito tributário, sintetizando a forma como a legislação tributária se comporta quando define suas regras de domicílio, conferindo-lhes autonomia.

Por fim, o quinto capítulo visa, frente a todas as premissas abordadas ao longo do artigo, demonstrar os motivos pelos quais a nova decisão do STJ se mostra em dissonância com a legislação tributária, bem como com entendimento ainda adotado pelo próprio STJ e pelos Tribunais Regionais.

A pesquisa utilizará o método documental e bibliográfico, realizando uma revisão bibliográfica e análise de documentos, tais como decisões do Superior Tribunal de Justiça e dos Tribunais Regionais Federais, bem como sintetizando o tema em questão à luz do ordenamento jurídico.

## **2. NATUREZA JURÍDICA DOS ÓRGÃOS SOCIETÁRIOS: MATRIZ E FILIAL – PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS**

Inicialmente, para que se possa discorrer sobre o tema em análise, é importante que sejam feitas algumas esclarecimentos sobre os conceitos de pessoa jurídica, estabelecimento, matriz e filial, bem como, agência e sucursal, estabelecidos no ordenamento jurídico nacional por meio da doutrina e da jurisprudência.

Preliminarmente, no que se refere à pessoa jurídica, como bem definido por Maria Helena Diniz (2015, p. 270), “a pessoa jurídica é a unidade de pessoas naturais ou de patrimônios, que visa à consecução de certos fins, reconhecida pela ordem jurídica como sujeito

de direitos e obrigações.”, ou seja, encontra-se ligada a alguma necessidade de pessoa natural, que em conjunto com outras, tem o objetivo de atingir um fim determinado.

É possível afirmar que a pessoa jurídica possui, essencialmente, competência para ser titular de direitos e obrigações no ordenamento jurídico, entretanto, tal competência somente seria possível se em consonância com a vontade humana, devidamente consumada por ato constitutivo com registro público, conforme ensina o mestre Ulhôa (COELHO, 2012, p. 532).

Em outras palavras, a pessoa jurídica, por ser dotada de personalidade, detém capacidade para exercer direitos e obrigações e, conseqüentemente, partindo desse aspecto, é possível então aferir a definição e distinção de empresas e/ou estabelecimentos. O Código Civil, em seu art. 1.142, preceitua que “Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.”. Rubens Requião leciona que “organizações empresariais exigem que, pela sua dimensão, atuam com diversos estabelecimentos” (REQUIÃO, 2005, p. 204).

Em sentido análogo, surge a doutrina de Fabio Ulhôa Coelho que ao conceituar estabelecimento, o definiu como aquilo que pode ser descentralizado e devidamente organizado de forma que, se em conformidade, detém fins determinados (COELHO, 2003, p. 59).

Ademais, de acordo com o pensamento de Ulhoa:

[...] embora seja resultante da reunião de diversos bens com vistas ao exercício da atividade econômica, o estabelecimento empresarial pode ser descentralizado, ou seja, o empresário pode manter filiais, sucursais ou agências, depósitos em prédios isolados, unidades de sua organização administrativas lotadas em locais próprios etc. (COELHO, 2003, p. 59).

Outrossim, para que se possam definir com propriedade os estabelecimentos secundários, cumpre conceituar o que seria o estabelecimento primário de uma empresa. Nesse sentido, conceitua-se matriz como o estabelecimento principal, aquele que não será a extensão, mas sim a sede onde terá a gestão de todos os outros estabelecimentos ligados a ela. Desse modo, a matriz vai deter toda a responsabilidade gerencial e administrativa da empresa ou sociedade, respondendo inclusive por todas as obrigações gerais da empresa, caracterizando-se, como o principal estabelecimento, aquele onde se concentra seu maior volume de negócios. Como explica Fazzio Júnior (2008, p. 588):

[...] aquele onde se localiza o estabelecimento em que o empresário exerce maior atividade, o de maior expressão patrimonial. Isso vale também para filial de empresa que tenha sede fora do país. Podemos concluir, portanto, que estabelecimento principal não é aquele a que os estatutos da sociedade conferem o título de principal. O principal estabelecimento é o centro de operações negociais, sem que, por isso, seja o centro de seus principais interesses.

Partindo desse pressuposto, é correto afirmar que filial é a extensão, um estabelecimento derivado da matriz, onde, ainda que represente a gestão principal, não possui de fato poderes ou alçada deliberativa e/ou executiva. Sendo assim, por possuírem poder de representação ou mandado da matriz, as filiais praticam atos válidos no mundo jurídico e obrigam a organização como um todo. Por este motivo, a filial deve adotar a mesma firma ou denominação do estabelecimento principal (VALVERDE, p. 399).

No entanto, deve ser observado que existem diferenças entre sucursal e agência. Sucursal é o estabelecimento comercial ou industrial que opera dentro da própria matriz, possuindo, ainda, poder de hierarquia, pois a sucursal detém autonomia administrativa com uma direção própria onde comanda determinados negócios da empresa matriz, possuindo liberdade de atuação, e podendo, inclusive, ter suas próprias filiais (NASCIMENTO, 2020, on-line).

Já as agências, diferentemente das sucursais, são aqueles estabelecimentos comerciais que atuam fora da sede matriz e a ela estão subordinados, atuando como uma ponte a fim de promover a intermediação de negócios. Frise-se que a agência não necessariamente depende da matriz, haja vista que a agência pode operar parte de negócios da matriz que não são operados pela mesma. Logo, a agência pode ser mantida com um negócio próprio, não operando o negócio da matriz em si, ainda que esteja sob sua responsabilidade e que deva respeitar diretrizes estabelecidas pelo estabelecimento principal (NASCIMENTO, 2020, on-line).

Desse modo, o conceito jurídico de estabelecimento, se dissociado, pode ser acentuado como uma expansão organizada de bens voltados à prática de certa atividade empresarial, tendo sua existência se relevado ante a necessidade de prática de atividade comercial e empresarial em locais diferentes da sede ou matriz, por uma série de razões que podem vir a surgir. Logo, conclui-se que o estabelecimento é elemento da empresa, compondo sua unidade patrimonial e jurídica (COELHO, 2009, p. 102).

Posto isso, considerando-se que o tema aqui discutido surge da pluralidade de estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica, no que se refere mais precisamente à autonomia dos estabelecimentos filiais para fins fiscais, com vistas à emissão de Certidão Negativa de Débitos, é importante sintetizar os diferentes entendimentos que existem entre o e Direito Civil, o Direito Empresarial e o Direito Tributário, tornando-se necessária uma discussão acerca de como cada legislação contempla a autonomia dos estabelecimentos.

Nesse contexto, cabe analisar tese fixada no ano de 2013 pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), quando do julgamento do REsp 1.355.812. Na ocasião, o Superior Tribunal consentiu a penhora de valores depositados em nome das filiais para satisfação de dívidas

tributárias da matriz, estabelecendo, assim, que as filiais devem ser consideradas extensão do patrimônio da empresa (STJ, 2013, on-line).

A partir daquele precedente, surgiu o entendimento de que matriz e filial devam ser consideradas como unidade patrimonial, de forma que bens poderiam ser afetados para a garantia de dívidas da pessoa jurídica vinculada, haja vista a unicidade de personalidades, frente ao Direito Empresarial (STJ, 2013, on-line).

Sendo assim, sob a luz do Direito Empresarial, os estabelecimentos filiais e a matriz da empresa seriam considerados como uma única pessoa jurídica.

Contudo, transcorridos alguns anos após o entendimento anterior ter sido firmado, o próprio STJ afastou sua eficácia quando da apreciação do Recurso Especial nº 1.488.209, onde, em análise específica acerca da legitimidade processual dos estabelecimentos, o Tribunal assentou que a matriz não possui legitimidade para demandar em juízo em nome das filiais, por serem entes autônomos para fins fiscais:

TRIBUTÁRIO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. MATRIZ E FILIAIS. AUTONOMIA JURÍDICO-ADMINISTRATIVA. CDAS DISTINTAS. SÚMULA 83/STJ. INAPLICABILIDADE DA ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP REPETITIVO 1.355.812/RS. 1. Nos termos da jurisprudência pacífica desta Corte, no campo tributário, a existência de registros de CNPJ diferentes caracteriza a autonomia patrimonial, administrativa e jurídica de cada um dos estabelecimentos. Assim, matriz e filiais operam de modo independente em relação aos demais. 2. Logo, em se tratando de tributo cujo fato gerador operou-se de forma individualizada, tanto na matriz quanto na filial, não se outorga àquela legitimidade para demandar, isoladamente, em juízo, em nome das filiais. 3. A tese discutida e firmada no REsp Repetitivo 1.355.812/RS, acerca da unidade patrimonial da empresa e limites da responsabilidade dos bens da sociedade e dos sócios definidos no direito empresarial, não afasta a tese de que, para fins fiscais, ambos os estabelecimentos - matriz e filial - são considerados entes autônomos. Agravo regimental improvido (STJ - AgRg no REsp: 1488209 RS 2014/0265407-0, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 12/02/2015, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 20/02/2015).

Nota-se que o julgado citado pauta-se no entendimento individualizado acerca do fato gerador tributário, tendo em vista que o fato gerador da obrigação tributária tem início em todo estabelecimento de forma independente (BRASIL, 2015, on-line).

Desse modo, em que pese o conceito de estabelecimento definido no Código Civil, o mesmo não foi omissivo quanto à possibilidade da pluralidade de estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica, determinando a autonomia entre os estabelecimentos de acordo com seu domicílio: “Tendo a pessoa jurídica diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um deles será considerado domicílio para os atos nele praticados.” (art.75, § 1º, do CC).

Todavia, o que se discute é se os referidos conceitos seriam os mesmos no âmbito do direito tributário à luz dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, os quais, se analisados

conjuntamente, determinam que os conceitos de direito privado não serão modificados para definir ou limitar competências tributárias. Logo, a norma tributária deve utilizar os conceitos determinados pelo direito privado sempre que versar sobre competência de tributos, não podendo ser aplicado entendimento diverso (WANDERLEY, 2014, on-line).

Partindo dessa premissa, quando se tratar de matéria tributária, privilegia-se a Lei como fonte de Direito Tributário ante a jurisprudência. Nesse sentido, escreveu Amílcar Falcão:

Um dos temas mais áduos em direito tributário é o da interpretação da lei tributária”. Ora, não se pode privilegiar um método em perda de outro, tampouco é aceito no mundo de hoje a tese de que apenas é cabível a interpretação restritiva ao Direito Tributário, uma vez que a interpretação tem o intuito declarar o sentido de uma Lei. (FALCÃO, 2002, p.47).

Dessa forma, para discutir a autonomia dos estabelecimentos para fins fiscais, em matéria de Direito Tributário cumpre partir de uma interpretação sistemática do art. 127 do Código Tributário Nacional, o qual versa sobre domicílio tributário:

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

I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

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;

III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

Observe-se que o CTN não é omissivo quanto suas regras de domicílio, as quais denotam autonomia jurídica de cada estabelecimento para fins fiscais.

Não obstante a clareza da regra de domicílio disposta na legislação tributária, é vacilante a jurisprudência do STJ no tocante à autonomia tributária de matrizes e filiais, haja vista a tipificação feita no art. 127, inciso II, do CTN que, acerca da definição de domicílio tributário pelo contribuinte, dispõe que se leve em conta, “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”.

Da presente análise preliminar, verifica-se que o Superior Tribunal de Justiça - STJ, perpetrando a insegurança jurídica reinante nos tribunais pátrios, vem se posicionando de forma incongruente, principalmente no que tange à natureza jurídica das filiais em relação às matrizes, ora conferindo-lhes autonomia jurídico-administrativa, ora considerando-as como entes despersonalizados integrantes de uma mesma unidade patrimonial (BONFIM, 2017; BERTAGNOLLI, 2017).

### **3. A DEPENDÊNCIA FISCAL ENTRE OS ÓRGÃOS SOCIETÁRIOS NO ENTENDIMENTO DO STJ**

No dia 27 de agosto de 2019, a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça julgou o Agravo Interno (AgInt) em Agravo em Recurso Especial (AREsp) nº1.286.122 interposto pela Fazenda Nacional, decidindo, por maioria de votos, que só é possível a expedição de certidões de regularidade fiscal para matriz e filiais se todos os estabelecimentos estiverem em situação regular (BACELO, 2019).

De acordo com a decisão proferida, os estabelecimentos filiais teriam responsabilidade quanto aos débitos da matriz, de modo que, partindo desse entendimento, as filiais constituem com a matriz uma unidade patrimonial, e por isso, conclui o STJ que as filiais não teriam direito a certidão havendo débitos de sua matriz.

Essa decisão modificou o entendimento anteriormente adotado pela Corte, a qual tratava de forma individualizada da situação de regularidade fiscal dos estabelecimentos que tinham inscrições próprias, considerando o princípio da autonomia dos estabelecimentos para fins fiscais, conferindo-lhes, portanto, autonomia fiscal (BACELO, 2019).

No julgamento que resultou a nova decisão, o relator ministro Sérgio Kukina proferiu voto no mesmo sentido da tese antes fixada pelo STJ, sustentando a autonomia jurídico-administrativa entre matriz e filiais para fins de emissão de certidões de regularidade fiscal, não havendo por que se falar em regularidade do grupo como um todo. Entretanto, seu voto restou vencido pelos demais ministros (STJ, 2019, on-line).

A Fazenda Nacional sustentou em seu Agravo o entendimento firmado na tese repetitiva fixada pelo STJ em 2013, através do Resp. 1.355.812, o qual admitia a penhora de patrimônio das filiais a fim de quitar dívidas da matriz, seguindo o pressuposto de que “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” (STJ, 2013, on-line).

Referido argumento da Fazenda foi acolhido em maio de 2019 pelo ministro Gurgel de Faria que abriu divergência, acolhendo a tese fazendária e concluindo que matriz e filiais constituem uma única pessoa jurídica e, em razão disso, a emissão da certidão de regularidade fiscal deve ser unificada. Os ministros Benedito Gonçalves e Regina Helena Costa formaram a maioria com o voto divergente do ministro Gurgel (STJ, 2019, on-line).

Na análise da decisão do STJ, pode-se destacar que o ministro Gurgel de Faria não deixa de explicar a existência de forte entendimento do STJ acerca da possibilidade, para fins tributários, de que cada estabelecimento de pessoa jurídica que possua Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) individual teria direito à certidão positiva com efeito de negativa, de modo que não se pode simplesmente descartar tais posicionamentos (BACELO, 2019).

Outro ponto importante na referida decisão é que ao discordar do voto do ministro Sérgio Kukina, que reflete a jurisprudência no âmbito da Corte Superior pela autonomia jurídica administrativa, o ministro Gurgel de Faria frisa considerar incongruente a divergência de entendimentos, sendo uma para fins tributários e outra para fins de responsabilidade patrimonial, pois leva em consideração que não poderia “de um lado, permitir que o juízo da execução fiscal penhore os bens da filial e, de outro, autorizar que essa mesma filial receba, da Administração, um ato enunciativo que declara sua regularidade perante o Fisco”

Ou seja, entende o ministro que uma vez que o Superior Tribunal de Justiça julga pela plena responsabilidade de todo o patrimônio das filiais pelos débitos das matrizes, não poderia haver uma distinção quanto à aplicabilidade do entendimento, sendo exclusivo para o juízo de execução e não cabendo nos casos de administração tributária (BACELO, 2019).

Desse modo, prevaleceu o entendimento pela unicidade da pessoa jurídica entre matriz e suas filiais, independentemente de ter o próprio Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), acarretando a possibilidade de os débitos da matriz impedirem a emissão de certidões negativas, ou positiva com efeitos de negativa.

Em suma, o que se vê é um novo entendimento que pode causar um grande impacto nas empresas, tendo em vista que a apresentação de certidão de regularidade fiscal é requisito para uma série de procedimentos da vida útil de uma empresa, como por exemplo, a necessidade de apresentação de certidão pelas empresas que atuam no mercado público, levando em consideração que a Lei de Licitações (Lei nº 8.666/93) condiciona a contratação com a Administração Pública à comprovação da regularidade fiscal.

#### **4. A NOVA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA IMPOSTA AO CONTRIBUINTE FRENTE AO DIREITO FUNDAMENTAL À EMISSÃO DE CERTIDÃO**

O direito do contribuinte à emissão de certidão tributária é uma garantia assegurada constitucionalmente, bem como sua obrigatoriedade se encontra prevista em lei através do art.

205 do CTN, “caput”, assim redigido: “A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão (...)”.

Sendo assim, sempre que o contribuinte necessite, por exemplo, alienar imóveis, participar de licitações ou contratar uma operação financeira, a lei poderá exigir, como requisito, que o contribuinte comprove, através de certidão emitida pelo ente tributário, que não possui débitos com o fisco (MELLO, 2007, p. 589).

Os requisitos para emissão de certidões tributárias se encontram dispostos nos arts. 205 e 206 do CTN, e, uma vez cumprido pelo contribuinte determinados atos, cabe ao fisco a emissão da certidão afirmando a existência de fatos de que tenha ciência (BRASIL, 1966, on-line).

Frise-se que o direito do contribuinte de obter certidão de regularidade fiscal se encontra garantido na Constituição Federal em seu art. 5º, inciso XXXIV, “b”: “[...] são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal”. Logo, fica evidente que os óbices criados pela Fazenda Pública estão em completa dissonância com a constituição, violando um direito adquirido dos contribuintes. O mesmo ocorre com a nova decisão do STJ em análise.

Dessa forma, tendo em vista que o Código Tributário Nacional prevê expressamente os requisitos que devem ser cumpridos para a emissão de certidão, através dos art. 205 e 206, restam claramente explícitas as exigências a serem atendidas pelo contribuinte para que possa ter direito a certidão. Entretanto, a nova decisão do STJ, ao entender que matriz e filial fazem parte do acervo patrimonial de uma única pessoa jurídica, desconsiderando o princípio da autonomia dos estabelecimentos, acaba permitindo que a Fazenda Pública limite o direito a certidão por meio de mero regulamento, estabelecendo a possibilidade de uma única certidão para todos os estabelecimentos de uma pessoa jurídica.

Ora, o fisco não possui competência garantida em lei para limitar a emissão de certidões, por meio de ato administrativo, decidindo que somente seria possível sua emissão em nome da pessoa jurídica como um todo. Bem como, não compete ao fisco estabelecer a modalidade de certidão fiscal mais adequada para cada negócio jurídico, haja vista que somente a lei detém competência para tanto (DENGO, 2019, on-line).

Ademais, a nova decisão do STJ, ao estabelecer que as filiais também respondem pelos débitos da matriz, impossibilitando a emissão de certidão, acaba, por vias transversas, criando uma nova forma de responsabilidade tributária, adentrando em matéria que, por força do art.

146, inciso III, da Constituição Federal, somente seria possível através de lei complementar: “Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (...)”.

Posto isto, é de clareza solar que somente através de lei complementar é possível estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, principalmente no que diz respeito à responsabilidade tributária. Assim sendo, o direito a certidão é um direito fundamental, não sendo admissível limitar seu exercício sem que haja lei em sentido estrito (BRASIL, 1988, on-line)

Frise-se que a lei permite que o Estado possa cobrar o tributo de terceira pessoa, que não o contribuinte, sendo sujeito passivo indireto. O seu vínculo advém do dispositivo expresso da lei. Essa responsabilização deve ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador, isto é, a pessoa que fez nascer o fato gerador, conforme dispõe o art. 128 do CTN:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Assim, note-se que é indispensável uma vinculação com o fato gerador para que alguém possa ser considerado responsável. Note-se, ainda que os arts. 134 e 135 do CTN prescrevem, respectivamente, a responsabilidade solidária e a pessoal a um rol certo e determinado de pessoas, não estando as filiais dispostas como responsáveis supletivos e objetivos (BINGEMER, 2019; NETO, 2019).

Ressalte-se, ainda, que, mesmo considerando a filial como responsável tributária pelos débitos da matriz, a responsabilidade não poderia ser objetiva, como ocorre no caso da negativa de certidão, uma vez que seria necessário o cumprimento dos requisitos existentes no art. 135 do CTN. Vejamos:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:  
I - as pessoas referidas no artigo anterior;  
II - os mandatários, prepostos e empregados;  
III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

O próprio Superior Tribunal de Justiça há muito sumulou (Súmula 430) que “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”, ou seja, o mero inadimplemento da matriz em relação aos débitos tributários não tem o condão de responsabilizar, automaticamente, a filial através da negativa de certidão.

Neste passo, leciona Hugo de Brito Machado que, para aplicação do art. 135 do CTN, o nascimento da obrigação tributária já teria de ser em decorrência de atos irregulares. O autor explica que a responsabilidade de terceiros, nos termos do art. 135, III, do CTN, é por obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Poder-se-ia, assim, sustentar que a obrigação tributária já teria de ser em decorrência de atos irregulares (MACHADO, 2003, p.140-141).

Desse modo, uma vez cumpridos os requisitos que permitem a emissão de certidão negativa de débitos (CND) ou de certidão positiva com efeitos de negativa (CPD-EN), é obrigação do fisco emití-la, posto que é um direito constitucionalmente garantido ao contribuinte, não sendo possível a responsabilização objetiva das filiais pelos débitos da matriz (DENGO, 2019, on-line).

Após a análise sobre o conceito de estabelecimento sobre a impossibilidade de responsabilização das filiais pelos débitos da matriz de forma objetiva, cumpre, em linhas gerais, sintetizar a importância do princípio da autonomia dos estabelecimentos para fins tributários, tendo em vista que se encontra claramente disposto no CTN, em seu art. 127, inciso II, como citado anteriormente (MASCITTO, 2017).

Acerca da questão, a ministra Eliana Calmon, em voto exarado no Recurso Especial 1.128.139, sintetizou a matéria, cabendo destacar no seu elucidativo voto:

[...] Sem dúvida, o sistema tributário nacional comporta a existência do princípio da autonomia dos estabelecimentos para fins tributários, sendo estes considerados unidades autônomas e independentes nas relações jurídico-tributárias travadas com a Administração fiscal. Isto por imperativo do princípio da não-cumulatividade e da própria estrutura federativa do ICMS, na qual os Estados e o Distrito Federal têm competência para legislar e arrecadar este tributo. [...] (REsp 1.128.139).

Portanto, percebe-se que o princípio da autonomia dos estabelecimentos para fins tributários se encontra devidamente amparado pela lei, objetivando a obediência de regras tributárias para cada estabelecimento de uma pessoa jurídica de forma autônoma, devendo-se levar em consideração que a legislação prevê a forma de tributação de acordo com a ocorrência do fato gerador de forma específica e diferenciada em cada estabelecimento. Esse é o entendimento do doutrinador José Eduardo Soares de Melo, em tema semelhante em se tratando do IPI (MELO, 2007, p. 248):

[...] As pessoas jurídicas de Direito Privado ou as firmas individuais terão considerado como domicílio o lugar de sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento (inciso II do art. 127 do CTN). Este critério deve ser aplicado de conformidade com as diferentes espécies tributárias, pois se o imposto de renda é lançado tendo em vista a sede da empresa, os direitos/obrigações afetos ao ICMS/IPI têm que considerar a autonomia de cada estabelecimento para a

apuração do quantum tributário (em face da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), muito embora a empresa seja considerada em sua integralidade, para o fim de responder pelo débito tributário.

Acerca da matéria, já ensinava Souto Maior Borges que a tributação dos estabelecimentos autônomos de um só contribuinte estabelece aparência particular quanto ao problema da capacidade tributária dos entes carentes de personalidade jurídica. Os estabelecimentos autônomos de uma empresa compõem mecanismos a que a lei tributária confere o caráter de sujeitos passivos, sem que disponham, de fato, de personalidade jurídica de direito privado, já que pessoa jurídica é a empresa considerada como unidade econômica. Ainda que os estabelecimentos autônomos não sejam pessoas jurídicas, a lei lhes confia capacidade para ser sujeitos passivos do imposto, o que implica lhes conhecer certa "capacidade jurídica" de direito tributário (BORGES, 1970, p. 41).

Nesse mesmo sentido vem predominando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça desde o ano de 2013, quando avaliou um caso específico referente à legitimidade processual dos estabelecimentos, entendendo que a matriz não detém legitimidade para demandar em juízo em nome das filiais, uma vez que estas são entes autônomos para fins fiscais:

Tributário. Exceção de pré-executividade. Matriz e filiais. Autonomia jurídico-administrativa. CDAS distintas. Súmula 83/STJ. Inaplicabilidade do entendimento firmado no Resp repetitivo 1.355.812/RS. 1. Nos termos da jurisprudência pacífica desta Corte, no campo tributário, a existência de registros de CNPJ diferentes caracteriza a autonomia patrimonial, administrativa e jurídica de cada um dos estabelecimentos. Assim, matriz e filiais operam de modo independente em relação aos demais. 2. Logo, em se tratando de tributo cujo fato gerador operou-se de forma individualizada, tanto na matriz quanto na filial, não se outorga àquela legitimidade para demandar, isoladamente, em juízo, em nome das filiais. 3. A tese discutida e firmada no REsp Repetitivo 1.355.812/RS, acerca da unidade patrimonial da empresa e limites da responsabilidade dos bens da sociedade e dos sócios definidos no direito empresarial, não afasta a tese de que, para fins fiscais, ambos os estabelecimentos - matriz e filial - são considerados entes autônomos. Agravo regimental improvido. (STJ - REsp: 1488209 RS 2014/0265407-0, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Publicação: DJ 18/12/2014)

O entendimento que consubstanciou esse julgado é respaldado na individualização do fato gerador tributário, tendo em vista sua ocorrência de maneira autônoma em cada estabelecimento. Logo, o entendimento supracitado é respaldado na independência tributária de cada estabelecimento ante sua característica de sujeitos passivos autônomos, os quais devem, para que se possa tratar de incidência tributária, demandar de forma independente.

Cumprе enfatizar que não é o intuito aqui afrontar entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, o que se pretende é analisar a importância de considerar a existência de uma distinção, pois, mesmo que a matriz e filial sejam estabelecimentos que fazem parte da mesma pessoa jurídica, conforme evidenciado pelo Código Civil, ainda assim, a empresa não

deixa de ser considerada como uma só, mesmo que haja um, ou vários estabelecimentos, sendo meramente – entendimento do art. 127, II, do CTN – questão de domicílio da pessoa jurídica, onde se admite pluralidade.

Nesse mesmo sentido dispõe o § 1º do art. 75 do Código Civil: "Tendo a pessoa jurídica diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um deles será considerado domicílio para os atos nele praticados". Logo, resta claramente configurada a autonomia administrativa dos estabelecimentos, como também é preconizado pelo inciso II do art. 127 do CTN que determina a pluralidade de domicílios para fins fiscais.

Sendo assim, partindo desse esclarecimento, não se pode deixar de levar em consideração que o Superior Tribunal de Justiça ainda conta com entendimentos recentes e pacificados acerca da possibilidade de emissão de certidão de regularidade fiscal, independentemente de débitos da matriz, ante ao princípio da autonomia dos estabelecimentos, nos termos do art. 127, II do CTN:

[...] O STJ também já decidiu que 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. Portanto, a mencionada autonomia patrimonial das filiais é um instituto de direito material cujo efeito serve para indicar o nascimento da obrigação tributária, na forma do art. 127, II, do CTN e art. 75, §1º do Código Civil (tanto que a jurisprudência do Superior de Justiça é no sentido de que a matriz não tem legitimidade para representar processualmente as filiais nos casos em que o fato gerador do tributo se dá de maneira individualizada em cada estabelecimento comercial/industrial), e não se presta para cindir a pessoa jurídica ou desconfigurar sua unidade patrimonial com relação ao fisco. Caso contrário, seria contraditório conceber que cada filial/matriz possua plena independência, apto a garanti-la o direito à certidão negativa, independentemente dos débitos dos demais estabelecimentos, e ao mesmo tempo entender que a diversidade de CNPJ não afasta a unidade patrimonial da pessoa jurídica em relação ao fisco, para fins de responsabilidade patrimonial, conforme decidido no REsp 1.355.812. (STJ - REsp: 1718298 RJ 2018/0005487-3, Relator: Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Data de Publicação: DJ 15/02/2018)

Portanto, o princípio da autonomia dos estabelecimentos não desconfigura a pessoa jurídica como um todo, apenas denota que, para questões relacionadas ao âmbito tributário, deve ser considerada, como prevista legalmente, a autonomia de cada estabelecimento de forma individualizada, respeitando o domicílio da ocorrência/natureza de cada ato, fato e/ou obrigação tributária. Além disso, o referido princípio garante o devido exercício ao direito fundamental do contribuinte à emissão de certidão (STJ, 2018, on-line).

## 5. A POSSIBILIDADE DE UMA AUTONOMIA FISCAL ENTRE OS ÓRGÃOS SOCIETÁRIOS

Com o novo entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, um estabelecimento filial não poderia mais obter certidões de regularidade fiscal se a matriz tiver débitos, criando uma nova responsabilidade tributária aos estabelecimentos filiais, quebrando uma tradição de entendimento que vinha sendo aplicado por muitos anos, o qual reconhecia o direito da filial de obter certidão de regularidade fiscal caso o único óbice para sua emissão fossem os débitos do estabelecimento matriz, ou ao contrário (BACELO, 2019):

TRIBUTÁRIO. OFENSA AOS ARTS. 458 E 535 DO CPC/1973 NÃO CONFIGURADA. EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. MATRIZ E FILIAL. POSSIBILIDADE. AUTONOMIA JURÍDICO-ADMINISTRATIVA DOS ESTABELECIMENTOS. 1. No que se refere à alegada afronta ao disposto no art. 535, inciso II, do CPC/1973, o julgado recorrido não padece de omissão, porquanto decidiu fundamentadamente a questão trazida à sua análise, não podendo ser considerado nulo tão somente porque contrário aos interesses da parte. 2. O acórdão, devido às peculiaridades do caso, adotou a mesma linha de entendimento do STJ no sentido de que é possível a concessão de certidões negativas de débito tributário às empresas cujas filiais possuam débitos com a Fazenda Pública, desde que tenham números de CNPJ distintos, a denotar sua autonomia jurídico-administrativa. 3. Recurso Especial não provido. (STJ, REsp 1.651.634/BA, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 24/04/2017).

Esse entendimento era consubstanciado na interpretação do art. 127 do CTN, o qual determina que, no que concerne aos fatos que originam a obrigação tributária, o domicílio fiscal da pessoa jurídica é o de cada estabelecimento:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. MATRIZ E FILIAL. POSSIBILIDADE. AUTONOMIA JURÍDICO-ADMINISTRATIVA DOS ESTABELECIMENTOS. 1. Esta Corte firmou o entendimento de que '[...] é possível a concessão de certidões negativas de débitos tributários às empresas filiais, ainda que conste débito em nome da matriz e vice-versa, em razão de cada empresa possuir CNPJ próprio, a denotar sua autonomia jurídico-administrativa' (AgRg no REsp 1.114.696/AM, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 20/10/09). 2. Esse entendimento decorre do princípio da autonomia de cada estabelecimento da empresa, consagrado no art. 127, I, do CTN, que tenha o respectivo CNPJ, o que justifica o direito à certidão positiva com efeitos de negativa em nome de filial de grupo econômico, ainda que fiquem pendências tributárias da matriz ou de outras filiais. 3. Agravo interno a que se nega provimento. (STJ, AgInt no REsp 1.569.491/SE, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 21/09/2016).

Entretanto, ao contrário do entendimento anterior, o argumento adotado pela recente decisão da 1ª Turma do STJ é no sentido de que o estabelecimento matriz e filiais compõem o acervo patrimonial de uma única pessoa jurídica. Esse novo entendimento vem modificar por

completo os procedimentos para expedição de certidões tributárias por partes dos Estados, Municípios e União (DENGO, 2019).

Como dito anteriormente, é de clareza solar que a referida decisão encontra um impasse no princípio da autonomia dos estabelecimentos, uma vez que deve considerar-se a eficácia da coisa julgada também no que se refere aos estabelecimentos filiais, tendo em vista que sua finalidade é de natureza finalística, fazendo referência ao cumprimento de obrigações tributárias, cujas particularidades foram definidas com a intenção de tornar viável a fiscalização por parte das autoridades fiscais.

Nesse contexto, pode-se afirmar que o atual entendimento deixa os estabelecimentos em situação extremamente desestabilizadora, uma vez que o contribuinte é obrigado a apresentar certidão para que possa atuar em diversas atividades da vida econômica, como alienar imóveis, participar de licitações públicas ou contratar uma operação financeira, por exemplo. Logo, é notório que, caso o princípio da autonomia dos estabelecimentos seja desconsiderado, os estabelecimentos irão enfrentar sérias consequências, haja vista que muitos dependem dessas atividades para sua subsistência (DENGO, 2019).

Assim, considerando-se os efeitos econômicos da nova decisão para os estabelecimentos, cabe frisar a importância do ordenamento jurídico, e, ao interpretar leis tributárias deve-se estar atento à realidade da nova norma. Corrobora Hugo de Brito Machado:

[...] a natureza econômica de tributação é importante para o intérprete da lei tributária, porque faz parte integrante do próprio conteúdo de vontade da norma, sendo elemento seguro de indicação do fim ou objetivo visado pela regra jurídica. Por outro lado, inspira um princípio prevalente em Direito Tributário, que é o da Capacidade Econômica, em função do qual se devem tanto o legislador como o intérprete orientar. (MACHADO, 2010, p. 119)

Posto isso, em que pese no âmbito do Direito Empresarial, de fato os estabelecimentos matriz e filial façam parte do acervo patrimonial de uma só pessoa jurídica, o qual não pode ser confundido com sociedade empresária, deve ser levado em consideração que a legislação tributária prevê expressamente o conceito de estabelecimento, tendo em vista que é em um estabelecimento que se passa grande parte das ações relacionadas à obrigação tributária (COELHO, 2012, p. 160).

Desse modo, é certo afirmar que o conceito de domicílio é um divisor de águas quando se trata da grande parte das obrigações tributárias, como por exemplo, em relação ao PIS/COFINS, ao IPI, ao ISS, bem como ao ICMS, motivo pelo qual é de extrema importância para o controle da administração pública que cada estabelecimento tenha seu CNPJ de forma individualizada.

Não obstante, pode-se destacar certa ausência de conformidade na nova decisão em análise (AREsp 1.286.122), tendo em vista que no caso em questão se tratava de discussão acerca da possibilidade de a filial ter direito de obter certidão de débitos negativa, ainda que a matriz estivesse com dívidas, uma vez que esse era o único fator impeditivo e a filial cumpria todos os outros requisitos previstos em lei. Entretanto, o acórdão que serviu como paradigma para chegar à nova decisão, o RESP nº 1.355.812, cuidava de caso concreto diverso, no qual era discutido se os valores depositados em nome das filiais poderiam ser objeto de penhora BACEN-JUD para saldar dívidas tributárias em execução fiscal contra a matriz. A partir de então, surgiu o entendimento de que matriz e filial integravam o acervo patrimonial de uma única pessoa jurídica.

Portanto, é notório que a adaptação do entendimento foi inadequada uma vez que, em um caso, o que se discute é o direito à emissão de certidão de regularidade fiscal para apresentação a terceiros; noutro, é discutido o direito à satisfação de crédito tributário através da desconsideração da pessoa jurídica principal. Logo, estão completamente em dissonância os entendimentos, bem como com efeitos distintos. O entendimento utilizado apenas teria aplicação quando analisada a possibilidade de satisfação de crédito tributário, não tendo o condão de solucionar questões envolvendo direito fundamental do contribuinte de obter certidão fiscal para apresentação perante terceiros, acarretando, portanto, incoerência do julgamento frente outras normas.

Se for mantida a atual decisão, passando a ser aplicada em novos julgamentos, haverá uma série de decisões com inconformidade, gerando contradições quanto à aplicação de outras normas. Posto isso, cumpre analisar as relações jurídicas que giram em torno da necessidade de emissão das certidões acerca das relações entre contribuintes e terceiros, fisco e contribuinte, e entre fisco e terceiros.

Acerca da relação entre contribuintes e terceiros, primeiramente é importante destacar que o terceiro visa uma segurança jurídica em suas relações negociais. Essa relação se encontra consubstanciada em lei. Nesse sentido, destaca-se que, de acordo com o art. 29 da Lei nº 8.666/93, é requisito que o interessado comprove quitação tributária antes de poder habilitar-se em licitação.

Desse modo, o terceiro se vê respaldado de segurança jurídica, porque o teor da certidão negativa ou positiva com efeito de negativa faz prova ante o fisco, em favor de terceiro, vez que o que interessa ao terceiro, efetivamente, é a conclusão do negócio, de forma segura, sem

correr o risco de incorrer em qualquer responsabilização por atos que poderiam ser cometidos pelo contribuinte (DENGO, 2019).

Nesse contexto, o objetivo por parte da lei que estabelece a necessidade de quitação é o de garantir, de forma razoável, a proteção ao terceiro sem que seja necessário criar obstáculos que venham a gerar óbices para a negociação.

Exemplo disso são os casos de aquisição de um estabelecimento, onde, de acordo com o art. 133 do CTN, quem responde pelos débitos devidos pelo estabelecimento é o adquirente até a data da aquisição. Nesse sentido, ainda que se considere que o estabelecimento adquirido é uma filial, entre outras que possuem débitos, que pertencem à pessoa jurídica, pouco importa ao adquirente a comprovação de regularidade fiscal da pessoa jurídica como um todo, uma vez que basta a comprovação da regularidade fiscal daquela filial adquirida, de acordo com o que preceitua o art. 133, para que o adquirente esteja eximido de responder pelas dívidas das outras filiais. Portanto, em reflexo da situação exposta, a nova decisão do STJ está em clara contradição com o dispositivo, impedindo a sua aplicação de forma correta (ALCOFORADO, 2017, on-line).

No que se refere à relação entre o fisco e o contribuinte, como demonstrado no capítulo anterior, o direito a certidão é um direito constitucionalmente garantido, como sendo um ato administrativo que comprova, perante os interessados, a existência de um fato de que a administração pública tem plena ciência. Logo, é dever da administração pública emitir a certidão se referido fato simplesmente existe, sendo direito do contribuinte de obtê-la. (MENDONÇA, 2007, on-line)

Nesse mesmo sentido vem se comportando os Tribunais Regionais Federais em decisões recentes. Prova disso é o entendimento adotado pela 8ª turma do TRF1, que, ao julgar o processo nº 0016968-26.2012.4.01.3200/AM em 11 de maio de 2020, negou provimento à apelação da União que visava à reforma da sentença da 1ª Vara Federal do Amazonas, a qual deferiu o fornecimento pela Fazenda Nacional de certidões negativas de débitos de tributos federais e da dívida ativa da União para duas empresas-filiais. No caso em questão, a negativa da União em emitir as certidões se deu porque a matriz e outras filiais do grupo tinham tributos em atraso com o fisco.

Entretanto, a magistrada Jaiza Maria Pinto Fraxe decidiu em primeira instância que, “da análise dos documentos acostados aos autos, verifica-se que as impetrantes demonstram a inexistência de débitos fiscais em seus nomes, pois os débitos apontados no relatório emitido pela RFB estão em nome da matriz e de outras filiais” (TRF1, 2020, on-line)

Em face disso, a União apelou ao TRF1 argumentando que a sentença não se encontrava em acordo com a jurisprudência dos tribunais superiores. Contudo, o relator do processo, desembargador federal Marcos Augusto de Sousa, afirmou que ,“embora as filiais representem apenas uma fração da pessoa jurídica, indiscutível a possibilidade, legalmente reconhecida, de cada um dos estabelecimentos, isoladamente, adquirir direitos e contrair obrigações”.

Dessa forma, o magistrado entendeu que a sentença recorrida havia aplicado ao caso em questão o princípio da autonomia dos estabelecimentos, consubstanciado no art. 127, II, do CTN. Logo, pode-se ver que o STJ, bem como os Tribunais Regionais continuam a decidir, acertadamente, de forma favorável quanto as filiais que estejam em situação tributária regular:

[...] Com efeito, é pacífica a jurisprudência da Segunda Turma no sentido de ‘quando o estabelecimento matriz possuir inscrição no CNPJ diferente da do estabelecimento filial, a existência de débito tributário em nome de um não impede a expedição de regularidade fiscal em nome de outro (STJ, AgRg no AREsp 695.391/RJ, rel. ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe de 28/10/2015)’. Nesse sentido: AgInt no REsp 1.773.249/ES, rel. ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 01/03/2019; AgRg no REsp 1.114.696/AM, rel. ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe de 20/10/09; AgInt no REsp 1.569.491/SE, rel. ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe de 21/09/2016. (REsp 1.850.936/AM, STJ, rel. ministra Assusete Magalhães, decisão monocrática, DJe de 03/03/2020).

Em linhas gerais, pode-se entender que em que pese as filiais representem uma fração da pessoa jurídica, não se pode rejeitar a possibilidade legalmente reconhecida, de cada um dos estabelecimentos, de forma individualizada, contrair direitos e adquirir obrigações, como bem evidenciado pelos próprios tribunais, devendo portanto, ser aplicado o entendimento da unidade de cada estabelecimento, de modo que, uma vez que possuem CNPJs próprios, não se pode afastar sua responsabilidade para fins fiscais.

## 6. CONCLUSÃO

Tendo em vista tudo o quanto exposto, pode-se concluir que, em que pese os conceitos de Direito Civil e Empresarial em relação à unidade de estabelecimento, existe no Direito Tributário regra específica acerca da individualidade de cada CNPJ dos estabelecimentos, conferindo-lhes autonomia tributária.

Nesse sentido, quanto ao objetivo específico a ser analisado acerca da importância do princípio da autonomia dos estabelecimentos, frisa-se que este se encontra expressamente garantido em lei tributária, a qual não deve ser ignorada. As regras tributárias devem ser observadas de forma autônoma para cada estabelecimento de uma pessoa jurídica, uma vez que

a legislação tributária tem previsão específica acerca de sua forma de tributação ante a ocorrência do fato gerador, considerando-se o domicílio do ato.

Quanto ao objetivo específico de discutir o direito fundamental à emissão de certidão, concluímos que o novo entendimento do STJ fere explicitamente o preceito do art. 127 do CTN, bem como a própria Constituição Federal, uma vez que, como foi evidenciado, o direito a certidão é direito fundamental do contribuinte, bastando que cumpra os requisitos dos arts. 205 e 206 do CTN. Diante disso, o fisco não detém competência para, por meio de ato administrativo, criar nova modalidade de certidão determinando sua emissão em nome da pessoa jurídica como um todo.

De mais a mais, ao condicionar a emissão de certidão em favor da filial à regularidade da matriz, o fisco acabou criando, por vias transversas, nova modalidade de responsabilidade tributária objetiva, instituto que só poderia ser aplicável por lei complementar.

No que se refere ao objetivo específico que visava discutir as consequências oriundas do novo entendimento, ainda que se considerasse o entendimento como válido, ele precisaria ser nivelado/unificado, aplicando-se a todas as questões de responsabilidade que envolvam matriz e filiais, principalmente no que se refere à legitimidade para pleitear e aproveitar, judicial e administrativamente, créditos tributários recolhidos indevidamente.

Logo, retornando ao objetivo geral do presente artigo, o novo entendimento do STJ traz uma série de inseguranças jurídicas, tendo em vista que, da análise da referida decisão, não fica claro quando e como o STJ vai aplicar o entendimento da responsabilidade patrimonial, uma vez que não ficou claro o alcance do citado precedente. Sendo assim, a nova decisão acarreta incertezas nas relações tributárias, pois a ausência de conformidade acaba trazendo dificuldades de aplicação da legislação tributária de forma uniforme, causando grande instabilidade para os estabelecimentos que dependam da apresentação de certidão de regularidade fiscal para sua subsistência.

As estratégias metodológicas utilizadas permitiram, através do método qualitativo, analisar o ordenamento jurídico, e posteriormente analisar o conteúdo desse ordenamento, de modo a concluir que em que pese a nova decisão do STJ, pela impossibilidade de filiais obterem certidão havendo débitos da matriz, os tribunais ainda vêm entendendo, em decisões recentes, pela possibilidade de obtenção de certidão pelas filiais, desde que comprovem que não têm débitos em seu CNPJ, por considerarem que elas possuem autonomia fiscal, bem como, considerando, acertadamente, ser um direito constitucionalmente garantido.

## REFERÊNCIAS

ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. Responsabilidade tributária na sucessão empresarial. **Revista Jus Navigandi**. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/56627/responsabilidade-tributaria-na-sucessao-empresarial>

BACELO, Joice. STJ muda entendimento sobre emissão de certidões fiscais. **Valor econômico**, Brasília em 28/08/2019. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/08/28/stj-muda-entendimento-sobre-emissao-de-certidoes-fiscais.ghtml>

BINGEMER, Carlos Frederico L.; NETO, Josef Azulay. A responsabilidade do administrador e suas implicações na esfera tributária. **Revista Consultor Jurídico**. 28 de março de 2019, 6h29. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-mar-28/opiniao-responsabilidade-administrador-esfera-tributaria>

BONFIM, Gilson Pacheco; BERTAGNOLLI, Ilana. Débitos Da Unidade Matriz E Certidão De Regularidade Fiscal Para Filiais: Necessidade de revisão da jurisprudência do STJ, dezembro de 2017. **Revista CEJ**, Brasília, Ano XXI, n. 73, p. 95-101. Disponível em: [http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/bibli\\_informativo/bibli\\_inf\\_2006/Rev-CEJ\\_n.73.10.pdf](http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_informativo/bibli_inf_2006/Rev-CEJ_n.73.10.pdf)

BORGES, José Souto Maior. **o fato gerador do I.C.M. e os estabelecimentos autônomos**. 1970. in Revista de Direito Administrativo, São Paulo, vol.103, p.41

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça - **AgRg no REsp: 1.488.209RS** (2014/0265407-0), Relator: Ministro Humberto Martins, Data de Julgamento: 12/02/2015, T2 – Segunda Turma, Data de Publicação: DJe 20/02/2015. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/159003377/recurso-especial-resp-1488209-rs-2014-0265407-0>

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça - **AgInt no AREsp: 1.286.122/DF** (2018/0099913-7), Relator: Ministro SÉRGIO KUKINA, Data de Julgamento: 27/08/2019, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 12/09/2019. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/859470392/agravo-interno-no-agravo-em-recurso-especial-agint-no-arep-1286122-df-2018-0099913-7/inteiro-teor-859470402?ref=juris-tabs>

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.651.634/BA**, (2017/0000519-9) Rel. Ministro Herman Benjamin, segunda turma, DJe de 24/04/2017. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/860567549/recurso-especial-resp-1651634-ba-2017-0000519-9/inteiro-teor-860567558?ref=serp>

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no REsp 1.569.491/SE**, (2015/0301522-3) Rel. Ministro Og Fernandes, segunda turma, DJe de 21/09/2016. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/862578814/agravo-interno-no-recurso-especial-agint-no-resp-1569491-se-2015-0301522-3/inteiro-teor-862578831?ref=juris-tabs>

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.º 1.128.139/MS** (2009/0110754-6), Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 01/10/2009, DJe 09/10/2009. Disponível em: < <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/5967674/recurso-especial-resp-1128139-ms-2009-0110754-6-stj/relatorio-e-voto-12102762>>

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.355.812**. (2012/0249096-3). Relator. Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília/DF, 19 de fevereiro de 2013. DJ 22/02/2013. Disponível em:< <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/890391902/recurso-especial-resp-1355812-rs-2012-0249096-3>>

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.º 1.850.936/AM**, 2019/0355790-8) STJ, rel. ministra Assusete Magalhães, decisão monocrática, DJe de 03/03/2020. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/285878515/stj-02-03-2020-pg-5759?ref=feed>

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.718.298 RJ** (2018/0005487-3), Relator: Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Data de Publicação: DJ 15/02/2018 Disponível em:< <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/548989997/recurso-especial-resp-1718298-rj-2018-0005487-3>>

BRASIL. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 22 jun. 1993. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm) Acesso em: 10 abr. 2012.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 430**. Volume 14. Brasília, 2014. Disponível em [https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-014\\_41\\_capSumula430.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-014_41_capSumula430.pdf)>

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Jurisprudência. processo de nº 0016968-26.2012.4.01.3200/AM em 11 de maio de 2020. Disponível em: <https://portal.trf1.jus.br/portaltrf1/comunicacao-social/imprensa/noticias/decisao-debitos-de-empresa-matriz-nao-podem-inviabilizar-a-emissao-de-certidao-negativa-para-filial-com-tributos-quitados.htm>

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, Volume 1: Direito de Empresa. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p.102

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Civil**. Parte Geral. Volume 1. Editora Saraiva, 5ª Ed, São Paulo: Saraiva, 2012. p. 532

\_\_\_\_\_. **Manual de Direito Comercial**. 14 ed. - São Paulo: Saraiva, 2003, p.59.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Comercial**. Vol. I. 16ª ed. vol. I. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 160.

**Código Tributário Nacional**, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>

**Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. 6. ed. atual. até 31.01.2005. São Paulo: RT, 2005. Disponível em:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)

DENGO, Atilio. Breves considerações sobre o direito de obter uma certidão fiscal. **Revista Consultor Jurídico**, 21 de setembro de 2019, 6h54. Disponível em:  
<https://www.conjur.com.br/2019-set-21/opiniao-consideracoes-direito-obter-certidao-fiscal>

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro. Teoria Geral do Direito Civil**. Volume 1. 32ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 270

FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Direito Comercial**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008. (Coleção Fundamentos Jurídicos, v. 12). p. 508.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**, 6ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002, p. 47.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.140-141.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p.119.

MASCITTO, Andreia. Os Efeitos das Decisões Judiciais em Relação aos Estabelecimentos Filiais da Pessoa Jurídica Litigante. **Revista dos Tribunais**. VOL.975. 15 de fevereiro de 2017. Disponível em:  
[http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/bibli\\_boletim/bibli\\_bol\\_2006/RTrib\\_n.975.15.PDF](http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTrib_n.975.15.PDF)

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios do Direito Administrativo**. 3º ed., vol. I. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 589.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 248.

MENDONÇA, Rita de Cássia Tenório. Obtenção de certidões em órgãos públicos: dever da administração – direito do cidadão. **Revista Âmbito Jurídico**. Em 03 de julho de 2007. Disponível em: < <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-administrativo/obtencao-de-certidoes-em-orgaos-publicos-dever-da-administracao-direito-do-cidadao/>>

NASCIMENTO, Santiago Fernando. Conceitos de filial, sucursal, agência e escritório comercial e as consequências tributárias. **Revista Jus Navigandi**. Em maio de 2020. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/82322/conceitos-de-filial-sucursal-agencia-e-escritorio-comercial-e-as-consequencias-tributarias>

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**, 2º volume — 29. ed. rev. e atual. por Rubens Edmundo **Requião** – São Paulo: Saraiva 2012, p. 204

VALVERDE, Trajano de Miranda. **Sociedade por Ações**, Vol. I, 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1953, p. 399.

WANDERLEY, Maira Cauhi. A interpretação da norma tributária segundo o Código Tributário Nacional. Análise legal e doutrinária da interpretação tributária. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 21, n. 4755, 8 jul. 2016. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/34953>. Acesso em: 26 nov. 2020.