



Operações intragrupo no IBS e na CBS: o VAT Group europeu como instituto para reflexão

A reforma tributária do consumo adota a não cumulatividade plena como princípio estruturante, buscando eliminar o “efeito cascata” historicamente associado ao sistema atual. Esse modelo, no entanto, pressupõe que o crédito seja integralmente aproveitado ao longo da cadeia. Em grupos econômicos com entidades imunes, isentas ou não contribuintes, operações internas podem gerar tributos irrecuperáveis, sem mecanismo claro de neutralização no IBS/CBS.

O Direito Fiscal da União Europeia tratou esse problema há décadas por meio do “VAT Group”, previsto no artigo 11 da Diretiva 2006/112/CEE (Diretiva IVA). A legislação brasileira não criou instituto equivalente. O presente artigo examina esse instituto, descreve suas consequências práticas e avalia possíveis caminhos normativos para sua incorporação ao Direito Tributário brasileiro.

Originalmente, a noção de VAT Group surgiu na Segunda Diretiva IVA (Segunda Diretiva 67/228/CEE, de 1967), cujo Anexo A admitia que os Estados-membros tratassem como um único sujeito passivo pessoas juridicamente independentes, mas organicamente vinculadas por relações econômicas, financeiras ou organizacionais. Naquele momento, o instituto representava, sobretudo, o reconhecimento de regimes já existentes no Direito doméstico de alguns Estados-membros da UE, sem que a Comissão Europeia identificasse qualquer vantagem concorrencial relevante, no contexto da harmonização do IVA, que impedisse a sua incorporação ao Direito interno dos países europeus.

Com a Sexta Diretiva (Diretiva 77/388/CEE, de 1977), a regra foi reformulada e passou a autorizar expressamente que cada Estado-membro tratasse como um único sujeito passivo pessoas estabelecidas em seu território que, embora juridicamente independentes, estivessem estreitamente vinculadas por relações financeiras, econômicas e organizacionais. A finalidade do instituto também foi redefinida: além de refletir a unidade econômica de grupos integrados, o agrupamento passou a ser associado à simplificação administrativa e ao combate a abusos, especialmente em hipóteses de fragmentação artificial de atividades entre diversos sujeitos passivos.

Posteriormente, embora a Comissão tenha cogitado alternativas como a abolição, a obrigatoriedade ou a harmonização mais ampla do regime, a Diretiva 2006/112/CE preservou a lógica do agrupamento para fins de VAT sem alterações materiais relevantes. O artigo 11 da Diretiva IVA faculta aos Estados-Membros tratar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas em seu território que, embora juridicamente independentes, estejam estreitamente vinculadas por laços financeiros, econômicos e organizacionais. Constituído o grupo, suas operações internas deixam de existir para fins de VAT (*value added tax*), de modo que a tributação incide apenas sobre as operações realizadas pelas entidades com terceiros.

Como sistematizado pela doutrina europeia [1], o VAT Group reconhece, ao nível do sujeito passivo, a existência da unidade econômica, desde que pressuposto alguns vínculos: deve ser irrelevante para fins de VAT se essa unidade se organiza como uma única pessoa jurídica ou como várias, por razões de gestão, responsabilidade ou regulação setorial. A intenção do instituto remonta ao princípio da neutralidade da forma jurídica, estruturante do sistema europeu, em que a decisão de organizar um negócio não deve ser tomada por razões tributárias.

Spacca

Os vínculos exigidos foram objeto de interpretação pela Comissão Europeia. O vínculo financeiro pressupõe participação superior a 50% no capital ou nos direitos de voto. O vínculo econômico exige que as atividades dos membros sejam da mesma natureza, complementares ou interdependentes, ou, ainda, que uma empresa beneficie preponderantemente as demais. O vínculo organizacional corresponde à existência de uma estrutura de gestão comum ou parcialmente compartilhada [2]. Preenchidos os três vínculos, as entidades deixam de ser individualmente tratadas como sujeitos passivos, as operações realizadas entre elas tornam-se irrelevantes para fins de VAT e o direito à dedução dos créditos passa a ser calculado com base nas atividades do grupo consideradas em conjunto, com responsabilidade solidária pelos débitos.

Do ponto de vista prático, o VAT Group produz dois efeitos principais

O primeiro é a simplificação administrativa: o grupo passa a apresentar uma única declaração fiscal e a realizar uma apuração consolidada, afastando a necessidade de tributação individualizada das operações internas. O segundo, mais relevante para os fins deste artigo, é a eliminação do custo tributário nas operações entre membros do grupo.

Esse efeito assume especial importância quando uma das empresas do grupo realiza saídas isentas ou fora do escopo do VAT e, por essa razão, não pode se creditar do imposto suportado nas aquisições realizadas de outras empresas do mesmo grupo. Na ausência do VAT Group, o imposto incidente sobre esses fornecimentos internos poderia converter-se em custo definitivo para a empresa adquirente. Com o VAT Group, contudo, a operação interna deixa de existir para fins do imposto, o que neutraliza esse custo. Além disso, ao desconsiderar as operações entre seus membros, o regime também pode gerar vantagens de fluxo de caixa.

A doutrina europeia reconhece, contudo, que esses efeitos podem, em determinadas circunstâncias, gerar vantagens consideradas injustificadas pelos Estados-membros. Por essa razão, o próprio artigo 11 da Diretiva autoriza os Estados a adotarem medidas destinadas a prevenir fraudes ou evasões fiscais decorrentes da utilização do VAT Group.

Ainda assim, diversos países europeus, como Alemanha, Holanda, França e Bélgica, entre outros, optou por implementar o VAT Group em sua legislação interna, justamente por reconhecer que a ausência desse regime pode penalizar estruturalmente grupos econômicos integrados que, por razões empresariais, regulatórias ou operacionais, organizam suas atividades por meio de múltiplas pessoas jurídicas. Nesses casos, o regime permite neutralizar distorções decorrentes da fragmentação jurídica de uma realidade econômica integrada.

Ressalte-se, por fim, que, mesmo nos Estados-membros que implementaram o VAT Group, a adesão ao regime, em regra, constitui uma faculdade do contribuinte, e não uma imposição obrigatória.

A Lei Complementar nº 214/2025 disciplinou a não tributação entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, mas não criou regra semelhante para pessoas jurídicas distintas do mesmo grupo. O artigo 6º, inciso II, exclui da incidência as transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, e o artigo 42 centraliza a apuração da matriz e filiais. Já os grupos compostos por sociedades distintas permanecem tratados de forma fragmentada: cada empresa é contribuinte isolado, e os fornecimentos internos continuam sujeitos à tributação, inclusive com base no valor de mercado quando envolverem partes relacionadas.

No entanto, grupos econômicos compostos por pessoas jurídicas distintas permanecem fora dessa lógica. Cada empresa é tratada como contribuinte isolado, de modo que os fornecimentos de bens ou serviços realizados entre elas continuam sujeitos à tributação. Além disso, quando praticados entre partes relacionadas, como ocorre no caso de empresas integrantes de um mesmo grupo econômico, esses fornecimentos sujeitam-se à base de cálculo apurada pelo “valor de mercado”. O único dispositivo da Lei Complementar nº 214/2025 que menciona o grupo econômico é o artigo 24, § 3º, e apenas para afastar a responsabilidade solidária entre seus membros. A norma evidencia que o legislador conhecia o conceito, mas optou por não lhe atribuir qualquer consequência tributária integradora.



Como visto, a não cumulatividade pressupõe que nenhum contribuinte da cadeia suporte o tributo em caráter definitivo. Quando determinado elo da cadeia não pode se creditar integralmente do tributo incidente nas operações anteriores, esse valor converte-se em custo definitivo. Em grupos econômicos com estrutura mista, esse custo pode ser gerado nas próprias operações internas. É o que ocorre, por exemplo, nas hipóteses em que a lei confere imunidade ao IBS sobre fornecimentos realizados por instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos. A imunidade acarreta a anulação dos créditos relativos às operações anteriores. Assim, quando uma universidade imune recebe serviços de gestão prestados por outra empresa do grupo, contribuinte do IBS e da CBS, não poderá se apropriar dos respectivos créditos. O tributo, nesse caso, passa a integrar o custo operacional da entidade.

Situação semelhante pode ocorrer em grupos com holdings não operacionais

Uma holding pura, que detém participações societárias e não exerce atividade econômica tributável, ao receber serviços de gestão ou assessoria prestados por outras empresas do grupo, suporta o custo do IBS e da CBS na posição de adquirente. Como não realiza saídas tributadas, não possui débitos próprios contra os quais possa compensar esses valores. Tampouco poderia, em tese, pleitear seu ressarcimento, justamente por não ser contribuinte do IBS e da CBS.

Em ambos os casos, o efeito parece ser idêntico àquele que o VAT Group foi concebido para eliminar: o tributo suportado em operações internas ao grupo torna-se custo definitivo para a empresa que não pode se creditar. Esse custo contamina a formação do preço dos bens ou serviços por ela ofertados, internamente ou a terceiros, e produz uma forma velada de cumulatividade, com efeito econômico em cascata semelhante àquele que a reforma pretendeu extinguir.

Some-se a isso o ônus de conformidade imposto pela Lei Complementar nº 214/2025, ao exigir que as operações entre partes relacionadas sejam mensuradas a valor de mercado, mediante métodos de apuração de elevada complexidade. No sistema europeu, exigência semelhante constitui exceção, reservada a situações específicas. A instituição de um regime agrupamento para fins de sujeição passiva tornaria essa obrigação desnecessária para as operações internas, reduzindo significativamente o custo de conformidade dos conglomerados brasileiros.

O Direito Societário brasileiro já é familiar à figura do grupo de empresas, vulgarmente denominado “grupo econômico”, prevista no artigo 265, *caput* e § 1º, da Lei nº 6.404/1976. O dispositivo autoriza a sociedade controladora e suas controladas a constituírem grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

Nesse contexto, o Direito Tributário brasileiro, em sua relação interdisciplinar com outros ramos do Direito, como o Direito Societário, enquanto subárea do Direito Privado, poderia fazer “remissões com ajustes” ao instituto privatista para fins de atribuição de sujeição passiva no IBS e na CBS. A nosso ver, essa solução seria compatível com os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, uma vez que tais dispositivos não veiculam nem uma liberdade absoluta de autonomia conceitual do Direito Tributário, nem uma obrigatoriedade irrestrita de subordinação dos conceitos tributários ao Direito Privado.

Além disso, o artigo 126, inciso III, do Código Tributário Nacional prescreve que a capacidade tributária passiva independe de a pessoa jurídica estar regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional. A nosso ver, o dispositivo autoriza a dissociação entre a atribuição de sujeição passiva tributária e a existência de personalidade jurídica regular para fins de Direito Privado, o que também permitiria cogitar o agrupamento de sociedades para fins de atribuição de sujeição passiva no IBS e CBS.

Em complemento, a criação de um regime de grupo exigiria adaptação à estrutura federativa brasileira. No sistema europeu, o VAT Group opera perante uma única administração fiscal nacional. No IBS, porém, o tributo é de competência compartilhada entre estados, Distrito Federal e municípios, ao passo que a CBS é de competência da União, o que torna necessário preservar a lógica de distribuição de receita entre os entes. As próprias normas brasileiras já oferecem um modelo: ainda que a apuração entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica seja centralizada, cada estabelecimento emite sua nota fiscal e a distribuição da receita do IBS será feita com base no local de cada operação. Essa estrutura poderia ser estendida aos grupos de contribuintes, de modo que uma entidade representante apurasse e recolhesse o tributo de forma consolidada, mantida a distribuição federativa relativa às operações com terceiros.

Os requisitos para constituição do grupo IBS/CBS poderiam seguir os três vínculos do Direito europeu, financeiro, econômico e organizacional, com a responsabilidade solidária de todos os membros pelos débitos do grupo como contrapeso, desde que definidos por balizas estabelecidas em lei complementar, por exigência dos artigos 156-A, 195, inciso V, e 149-B, inciso I, da Constituição.



Uma alternativa mais restrita seria limitar o regime às hipóteses em que ao menos uma entidade do grupo não possa se creditar integralmente sobre suas aquisições, concedendo a opção apenas nesses casos. Essa delimitação teria a vantagem de afastar o risco de utilização do instituto como instrumento de planejamento em grupos para os quais o problema não existe.

A reforma tributária do consumo pretendeu instituir um sistema não cumulativo e neutro. Em grupos econômicos, porém, operações internas podem gerar tributo irrecuperável quando uma das entidades não consegue se creditar. O VAT Group europeu oferece uma referência útil para enfrentar essa distorção. No Brasil, um regime opcional de grupo para fins de IBS/CBS, com requisitos legais objetivos, responsabilidade solidária e preservação da distribuição federativa da receita, parece alternativa tecnicamente viável e coerente com a lógica do novo sistema.

[1] VAN DOESUM, Ad; VAN KESTEREN, Herman; CORNIELJE, Simon; NELLEN, Frank. *Fundamentals of EU VAT Law*. 3. ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2025. p. 102-109.

[2] VAT COMMITTEE. Working Paper n. 918: meaning of financial, economic and organisational links among VAT group members. Brussels: European Commission, 28 Feb. 2017.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2026-jun-10/operacoes-intragrupo-no-ibs-e-na-cbs-o-vat-group-europeu-como-instituto-para-reflexao/>