

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

18 de Outubro de 2007*

No processo C-355/06,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Gerechtshof te Amsterdam (Países Baixos), por decisão de 28 de Agosto de 2006, entrado no Tribunal de Justiça em 30 de Agosto de 2006, no processo

J. A. van der Steen

contra

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: C. W. A. Timmermans, presidente de secção, L. Bay Larsen, K. Schiemann, P. Küris (relator) e C. Toader, juízes,

* Língua do processo: neerlandês.

advogada-geral: E. Sharpston,
secretário: R. Grass,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo neerlandês, por H. G. Sevenster, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou e A. Weimar, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 14 de Junho de 2007,

profere o presente

Acórdão

- ¹ O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe J. A. van der Steen ao inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht (a seguir «*inspecteur*»), relativo ao indeferimento de uma reclamação dirigida contra uma decisão deste de considerar uma entidade fiscal única, para efeitos de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), uma sociedade e o próprio recorrente, único gerente, sócio e assalariado da referida sociedade.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

- 3 O artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Directiva sujeita ao IVA as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no interior do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.
- 4 Nos termos do artigo 4.º da Sexta Directiva:

«1. Por ‘sujeito passivo’ entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade.

2. As actividades económicas referidas no n.º 1 são todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A exploração de um

bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma actividade económica.

[...]

4. A expressão ‘de modo independente’, utilizada no n.º 1, exclui da tributação os assalariados e outras pessoas, na medida em que se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal.

Sem prejuízo da consulta prevista no artigo 29.º, os Estados-Membros podem considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no território do país que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização.

[...]»

Legislação nacional

- 5 O artigo 7.º, n.º 1, da Lei do imposto sobre o volume de negócios (Wet op de omzetbelasting), de 28 de Junho de 1968 (*Staatsblad* 1968, n.º 329, a seguir «Lei do IVA»), dispõe:

«Empresário é qualquer pessoa que exerça uma actividade empresarial de modo independente.»

- 6 Nos termos do artigo 7.º, n.º 2, da Lei do IVA, deve entender-se como «empresarial» nomeadamente o exercício de uma profissão ou a exploração de um bem com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.
- 7 Nos termos do artigo 7.º, n.º 4, da referida lei:

«As pessoas singulares e organismos, nos termos da lei geral dos impostos do Estado, que sejam empresários na acepção do presente artigo, que residam ou estejam sediados nos Países Baixos ou que aí tenham um estabelecimento estável e que estejam ligados entre si, nos planos financeiro, económico e de organização, de tal modo que constituem uma unidade, são considerados, a pedido ou não de um ou de vários deles, através de decisão do *inspecteur*, susceptível de recurso, um único empresário, a partir do primeiro dia do mês seguinte àquele em que o *inspecteur* adoptou essa decisão. As regras da constituição, da alteração e da extinção da unidade fiscal podem ser fixadas por decreto ministerial.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

- 8 J. A. van der Steen explorou, até 6 de Março de 1998, um estabelecimento em nome individual que fornecia serviços de limpeza. Nesta qualidade constituía um empresário na acepção da Lei do IVA.
- 9 A partir de 6 de Março de 1998, o interessado tornou-se gerente e sócio único da sociedade de responsabilidade limitada J. A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV

(a seguir «sociedade»), constituída em 4 de Julho de 1991, que retomou e prosseguiu a actividade anteriormente exercida pelo estabelecimento em nome individual. A sociedade enquanto tal era uma empresa nos termos da Lei do IVA.

- 10 J. A. van der Steen celebrou com a sociedade um contrato de trabalho, nos termos do qual recebia um salário mensal fixo, bem como um subsídio de férias anual de 8% do seu salário anual. A sociedade deduzia do seu salário o imposto sobre o rendimento e as contribuições para a segurança social. A sociedade não tinha outras pessoas ao seu serviço para além do recorrente.
- 11 Não podendo continuar a pagar as suas dívidas, a sociedade apresentou um pedido de declaração de insolvência em Dezembro de 2002. A mesma foi declarada insolvente em 5 de Janeiro de 2005.
- 12 Resulta da carta de 18 de Dezembro de 2002 que J. A. van der Steen solicitou ao *inspecteur* que lhe fosse atribuído um número de IVA diferente do da sociedade para não constituir com a sua sociedade uma entidade fiscal na acepção da Lei do IVA.
- 13 Por decisão de 28 de Abril de 2004, o *inspecteur* declarou que J. A. van der Steen e a sociedade constituíam, a partir de 1 de Maio de 2004, uma entidade fiscal, em conformidade com o artigo 7.º, n.º 4, da Lei do IVA. Para fundamentar essa decisão, o *inspecteur* remeteu para o acórdão n.º 35775 do Hoge Raad der Nederlanden, de 26 de Abril de 2002. Chamado a conhecer da reclamação apresentada contra a referida decisão, o *inspecteur* confirmou a sua posição em 16 de Agosto de 2004, invocando uma decisão do Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças), de 24 de Julho de 2002, baseada nesse acórdão.

- 14 J. A. van der Steen interpôs um recurso das referidas decisões no Gerechtshof te Amsterdam, assinalando que estas decisões apenas se justificam se o interessado preencher os requisitos para ser considerado empresário na acepção da Lei do IVA, embora tenha dúvidas quanto a saber se tal entendimento é compatível com o direito comunitário.
- 15 O Gerechtshof te Amsterdam considera que não se pode afirmar que J. A. van der Steen tinha um vínculo de subordinação para com a sociedade. No entanto, questiona se, nos termos das disposições do artigo 7.º, n.º 4, da Lei do IVA, que transpõe para o direito nacional as disposições do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, é possível considerar que o interessado exerce as suas actividades de modo independente, sem que se entenda que exerce as actividades económicas de modo independente na acepção do artigo 4.º, n.º 1, da referida directiva.
- 16 Nestas circunstâncias, o Gerechtshof te Amsterdam decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva ser interpretado no sentido de que, quando uma pessoa singular tem como única actividade a execução efectiva de todas as tarefas que decorrem das actividades de uma sociedade da qual é o único gerente, o único sócio e o único 'empregado', tais tarefas não constituem actividades económicas, uma vez que são realizadas no âmbito da gestão e da representação da sociedade e, portanto, não são realizadas no circuito económico?»

Quanto à questão prejudicial

- 17 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se, para fins de aplicação do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, uma pessoa singular que executa todas as actividades em nome e por conta de uma sociedade, sujeito passivo, em execução de um contrato de trabalho que a vincula à referida sociedade, da qual é também o único sócio, gerente e empregado, deve ela própria ser considerada sujeito passivo na acepção do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva.
- 18 Importa recordar, desde logo, que o artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva considera sujeito passivo uma pessoa que exerça de modo independente uma das actividades económicas referidas no n.º 2 do mesmo artigo.
- 19 O artigo 4.º, n.º 4, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva precisa que a expressão ‘de modo independente’ exclui da tributação os assalariados e outras pessoas, na medida em que se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração assim como à responsabilidade da entidade patronal.
- 20 O n.º 4, segundo parágrafo, do referido artigo prevê que os Estados-Membros podem, sem prejuízo da consulta prevista no artigo 29.º da Sexta Directiva, considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no território do país que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização.

- 21 A este respeito, importa observar que, numa situação como a do processo principal, deve admitir-se a existência de um vínculo de subordinação na relação entre as duas pessoas em causa.
- 22 Com efeito, há que realçar, em primeiro lugar, que, embora a actividade de limpeza da sociedade tenha sido exercida somente por J. A. van der Steen, os contratos de limpeza foram celebrados, pelo contrário, pela sociedade que pagava ao interessado um salário mensal e um subsídio de férias anual fixos. O imposto sobre o rendimento e as contribuições para a segurança social eram deduzidos do seu salário pela sociedade. J. A. van der Steen dependia, portanto, da sociedade para a determinação das suas condições de remuneração.
- 23 Em segundo lugar, importa observar que, quando J. A. van der Steen prestava os seus serviços na qualidade de empregado, não agia em seu nome, por sua própria conta e sob a sua responsabilidade, mas por conta e sob a responsabilidade da sociedade.
- 24 Em terceiro lugar, o Tribunal de Justiça declarou que, no que respeita às condições de remuneração, não existe vínculo de subordinação quando os interessados suportam o risco económico da sua actividade (v. acórdão de 25 de Julho de 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Colect., p. I-4247, n.º 13).
- 25 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio precisa que J. A. van der Steen não suportava qualquer risco económico quando agia na qualidade de gerente da sociedade e exercia as suas actividades no âmbito das operações realizadas pela sociedade a respeito de terceiros.

- 26 Daqui decorre que um trabalhador por conta de outrem, na situação do recorrente no processo principal, não pode ser considerado um sujeito passivo na acepção do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva.
- 27 Os acórdãos de 27 de Junho de 1996, Asscher (C-107/94, Colect., p. I-3089), e de 27 de Janeiro de 2000, Heerma (C-23/98, Colect., p. I-419), não são susceptíveis de conduzir a uma interpretação diferente da referida disposição.
- 28 Com efeito, no acórdão Heerma, já referido, depois de ter declarado que o arrendamento de um bem pelo interessado à sociedade civil de que era sócio e pelo qual recebia uma renda constituía uma prestação a título oneroso na acepção do artigo 2.º da Sexta Directiva, o Tribunal de Justiça decidiu, no n.º 17, que um sócio, que dá de arrendamento um imóvel à sociedade que tem a qualidade de sujeito passivo do imposto, na qual ele detém uma participação, age de modo independente na acepção do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva.
- 29 Do mesmo modo, no n.º 18 do referido acórdão, o Tribunal de Justiça precisou que não existem, no que diz respeito a essa actividade, entre a sociedade e o sócio, laços de subordinação análogos aos referidos no artigo 4.º, n.º 4, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva. Pelo contrário, ao dar em locação um bem corpóreo à sociedade, o sócio age em nome próprio, por conta própria e sob a sua responsabilidade, ainda que seja ao mesmo tempo gerente da sociedade arrendatária.
- 30 No processo principal, é pacífico que, embora J. A. van der Steen fosse o único gerente e único sócio da sociedade, exercia, no entanto, as suas actividades, no âmbito de um contrato de trabalho. Daí resulta que a situação de J. A. van der Steen não é a descrita no acórdão Heerma, já referido, e que, como a advogada-geral assinalou no n.º 22 das suas conclusões, as tarefas que o interessado realizou ao serviço da sociedade, desde que abrangidas pelo âmbito do contrato de trabalho, estão, em princípio, excluídas do âmbito de aplicação do IVA por força da redacção inequívoca do artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Directiva.

31 Por outro lado, o entendimento do Tribunal de Justiça, que declarou, no n.º 26 do acórdão Asscher, já referido, que um administrador de uma sociedade da qual é o único sócio não exerce uma actividade subordinada, pelo que não pode ser considerado «trabalhador» na acepção do artigo 48.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 39.º CE), mas uma pessoa que exerce uma actividade não assalariada na acepção do artigo 52.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.º CE), não pode ser transposto para o caso do processo principal, que não diz respeito à livre circulação de pessoas, mas somente ao IVA e que tem por finalidade definir a qualidade de sujeito passivo do IVA.

32 Em face do exposto, há que responder à questão submetida que, para fins de aplicação do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, uma pessoa singular que executa todas as actividades em nome e por conta de uma sociedade, sujeito passivo, em cumprimento de um contrato de trabalho que a vincula a essa sociedade, da qual é além disso o único sócio, gerente e empregado, não é, ela própria, um sujeito passivo na acepção do artigo 4.º, n.º 1, da referida directiva.

Quanto às despesas

33 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Segunda Secção) declara:

Para fins de aplicação do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, uma pessoa singular que executa todas as actividades em nome e por conta de uma sociedade, sujeito passivo, em cumprimento de um contrato de trabalho que a vincula a essa sociedade, da qual é, além disso, o único sócio, gerente e empregado, não é, ela própria, um sujeito passivo na acepção do artigo 4.º, n.º 1, da referida directiva.

Assinaturas