

# IVA e Remunerações de Membros de Órgãos de Administração e Fiscalização das Sociedades Anónimas

INÊS PINTO LEITE

ÍNDICE: 1. Introdução 1.2. Análise de direito comparado 1.2.1. Holanda 1.2.2. Alemanha 1.2.3. Luxemburgo 1.1.4. Bélgica 1.1.5. França 1.2.6. Itália 1.1.1. Reino Unido 1.2. O conceito de independência para efeitos do artigo 10.º da directiva IVA de acordo com a jurisprudência do TJUE 2. O caso português: algumas observações 2.1. Membros de órgãos de administração 2.2. Membros de órgãos de fiscalização 2.3. O caso particular dos ROC 3. Conclusões

## 1. Introdução

Em Setembro de 2011, a Comissão Europeia interpelou formalmente a Holanda, exigindo-lhe que modificasse o enquadramento fiscal reservado pelo respectivo direito interno à remuneração auferida por membros de *Supervisory Boards*<sup>1</sup>. Até então, as regras vigentes na Holanda apenas sujeitavam a Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) os montantes pagos a quem assumisse o referido cargo em mais de quatro sociedades. Ora segundo a Comissão Europeia, a “actividade de prestar serviços como membro de até mesmo um único supervisory board deve ser considerada uma actividade económica sujeita a IVA”<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Procedimento de infracção n.º IP/11/1128. A nota informativa correspondente pode ser encontrada em [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-11-1128\\_en.htm?locale=en](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-1128_en.htm?locale=en).

<sup>2</sup> Tradução da autora. No texto original: «*The Commission considers that the activity of serving as a member of even one supervisory board must be considered as an economic activity subject to VAT*».

Este entendimento da Comissão Europeia – que a Holanda prontamente acatou, alterando a sua legislação interna por forma a reflecti-lo – está na origem de um debate que, discreta mas persistentemente, tem vindo a instalar-se na União Europeia<sup>3</sup>. Muito embora os seus ecos não tenham chegado ainda às instâncias responsáveis pela harmonização do direito europeu (já que não se conhece pronúncia do Tribunal de Justiça (TJUE) sobre esta matéria, a qual tão-pouco voltou a merecer, aparentemente, a atenção da Comissão), o mencionado debate tem tornado públicas as diferenças significativas que membros de órgãos de administração e de supervisão de sociedades encontram, na União Europeia, no que concerne ao enquadramento da sua actividade para efeitos de IVA.

Neste artigo, propomo-nos dar conta dessas divergências, analisando o modo como a questão em apreço é tratada pela legislação interna de diversos estados-membros. Seguidamente, examinamos as decisões do TJUE que, ainda que a propósito de outras problemáticas, oferecem indícios para a qualificação à luz da Directiva IVA da actividade desenvolvida pelos referidos membros de órgãos estatutários. Terminamos com uma reflexão acerca do seu potencial enquadramento no direito nacional, atendendo em particular aos órgãos de administração e de fiscalização de sociedades anónimas<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> E não só: também na África do Sul, onde a sujeição a IVA das remunerações auferidas por *non-executive directors* tem gerado polémica e ameaçado empresários com coimas significativas na Nova Zelândia, cujas autoridades fiscais já se pronunciaram, em sede de diversos *rulings*, sobre o tratamento fiscal das referidas remunerações em sede de *Goods and Services Tax* (por exemplo, o *Public Ruling – BR Pub 05/13* e respectivo comentário pelo *Inland Revenue*), e até nas Filipinas (que, no espaço de alguns meses, conheceu duas pronúncias do *Bureau of Internal Revenue* sobre a mesma questão: a primeira – *RMC 34-2008* –, que sujeitava a IVA as retribuições dos administradores, foi tão criticada pelos operadores que rapidamente se viu substituída por uma pronúncia – *RMC 77/2008* – no sentido oposto) e no Zimbabué (onde as retribuições pagas a directores não executivos estão, em princípio, sujeitas a IVA, nos termos do *Chapter 23:12* ou *VAT Act* local). Veja-se Ingé Lamprecht, “Non-exec directors could face substantial VAT liability”, 10.9.2015, disponível no site *moneyweb*.

<sup>4</sup> Tendo em consideração os naturais constrangimentos de espaço, optámos por, nesta sede, restringir a nossa análise aos órgãos de administração e fiscalização de sociedades anónimas, onde a questão sobre que reflectimos encontra, a nosso ver, o seu expoente máximo. Não obstante, os argumentos que utilizamos podem ser também equacionados, *mutatis mutandis*, para os demais tipos societários. Por outro lado, centramo-nos exclusivamente no exercício dos referidos cargos estatutários por pessoas singulares.

## 1.2. *Análise de Direito Comparado*

### 1.2.1. *Holanda*

Conforme se referiu, o regime fiscal a que, até recentemente, estavam sujeitos os membros de *Supervisory Boards* de sociedades holandesas<sup>5</sup> dependia do número de cargos que os mesmos assumissem em cada momento. A lógica subjacente às regras de direito holandês não era propriamente quantitativa, baseando-se antes numa ideia de *profissionalização*: pressupunha-se que quem desempenhasse cinco ou mais cargos de director não executivo em simultâneo era dotado de uma estrutura organizativa apta a qualificá-lo como *entrepreneur* para efeitos de IVA. Diferentemente, aqueles que assumissem funções em menos de cinco *Supervisory Boards* já não eram considerados *professionais*, i.e., entendiam-se que não o faziam no contexto de uma actividade económica a que se dedicavam com carácter de regularidade e independência e com o propósito de obter proveitos económicos, pelo que a retribuição recebida em contrapartida não estava sujeita ao referido imposto.

Para a aplicação deste regime, era indiferente que a sociedade a cujo *Supervisory Board* estes sujeitos pertencessem fosse uma BV ou uma NV<sup>6</sup>. Quaisquer funções exercidas de forma não remunerada não eram contabilizadas, e era tida como uma única participação a circunstância de integra-

---

<sup>5</sup> A Holanda tem uma longa tradição de incluir, nos órgãos das suas sociedades comerciais, um *Board* com funções eminentemente de controlo, vigilância e fiscalização: o *Supervisory Board*, cuja origem remonta, de acordo a doutrina societária neerlandesa, a 1623, e resulta do esforço levado a cabo pelos accionistas da sociedade *Dutch East India Company* para obter um maior controlo sobre a *performance* da equipa de gestão. Veja-se J. Bekkum, J. Hijink, M. Schouten e J. Winter, “Corporate Governance in the Netherlands”, *Electronic Journal of Comparative Law*, vol. 14.3, 2010. De acordo com estes autores, a *Dutch East India Company* foi a primeira sociedade cotada do mundo. Não surpreende, pois, que a larga maioria das sociedades cotadas nos Países Baixos tenham *Supervisory Boards*, e que muitas sejam as sociedades não cotadas que confiem, igualmente, nas virtudes da sua existência. Os membros de *Supervisory Boards* são nomeados pela assembleia geral, que define a sua remuneração, e, nos termos da lei, não estão sujeitos às instruções ou ao controlo (mormente, disciplinar) dos directores executivos – *Management Board* –, sendo responsáveis por supervisionar a sua prestação e garantir que vai ao encontro dos interesses societários.

<sup>6</sup> *Besloten vennootschap* e *naamloze vennootschap*, respectivamente.

rem os *Boards* de várias sociedades pertencentes ao mesmo grupo empresarial, contanto que recebessem apenas uma remuneração.

A Comissão Europeia considerou que estas normas criavam um regime de isenção de imposto não autorizado pela Directiva IVA. Na verdade, não estavam configuradas enquanto tal: consistiam essencialmente num mecanismo de simplificação administrativa, suportado por regras de experiência prática, dirigido a tratar como sujeitos passivos de IVA apenas aqueles a quem se reconhecesse ou imputasse a sofisticação necessária para o exercício simultâneo de um certo número de funções. Quanto aos restantes, não se exigia sequer o seu registo enquanto operadores económicos para efeitos do referido imposto.

Este regime foi formalmente revogado a 1 de Julho de 2012. De acordo com as regras actuais, os membros de *Supervisory Boards* estão, por princípio, sujeitos a IVA no que concerne à remuneração que recebem pelo exercício do seu cargo. Embora as autoridades tributárias holandesas admitam que o tratamento fiscal da referida actividade deva ser aferido caso a caso, já que devem ser tidas em consideração as circunstâncias aplicáveis, a prática demonstra que, ao abrigo do novo regime, dificilmente se considerará não sujeita a imposto a retribuição auferida por *Supervisory Directors*. Assim sendo, devem estes registar-se como operadores económicos e obter um número de identificação para efeitos de IVA, apresentar declarações periódicas, emitir facturas relativas aos serviços que prestem, mantendo um registo das facturas emitidas e demais dados contabilísticos relevantes para a sua actividade, e, acima de tudo, liquidar IVA aos adquirentes dos serviços – as sociedades a cujos *Boards* pertençam –, que posteriormente entregarão ao estado. Passa também a ser possível a estes *Directors* deduzir, ao IVA liquidado, aquele que tenham suportado nos *inputs* necessários para a prossecução da sua actividade, o que, no caso de membros de *Supervisory Boards*, não é, tipicamente, muito relevante. Mais relevante será, em princípio, a faculdade de as sociedades deduzirem o imposto suportado nas remunerações pagas aos referidos directores, imposto esse que, em conformidade, apenas consistirá num custo efectivo para aquelas sociedades que não tenham um direito (integral) à dedução<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> O enquadramento que se descreveu é exclusivo para o imposto em análise, sendo irrelevante para efeitos de determinar a posição fiscal dos membros de *Supervisory Boards* no

A questão não se coloca, aparentemente, quanto aos membros de *Management Boards*, uma vez que se considera que os mesmos exercem a sua actividade em dependência da sociedade.

### 1.2.2. Alemanha

À semelhança do que sucede na Holanda, a figura do *supervisory director*, ou do titular de um cargo (por regra, não executivo) com funções eminentemente de controlo, fiscalização e vigilância, é de utilização recorrente na Alemanha. A lei alemã chega, inclusive, a exigir que determinadas sociedades – por exemplo, as *Aktiengesellschaft* (AGs) – mantenham um *Supervisory Board*; quanto às restantes, reconhecem-se poderes aos sócios para, em geral, deliberar a sua constituição (é o caso das *Kommanditgesellschaft* e das GmbH<sup>8</sup>). Os sócios têm ainda alguma liberdade, ao abrigo da lei germânica, para balizar as funções entregues aos *Supervisory* ou *Advisory Boards*, não estando excluída a possibilidade de lhes serem adjudicadas funções executivas, à margem das responsabilidades (não executivas) que mais tipicamente lhes competem.

Do ponto de vista fiscal – em particular, no que concerne ao seu enquadramento para efeitos de IVA –, um membro de um *Supervisory Board* (*Aufsichtsrat*) é regularmente qualificado como um *entrepreneur*, sobretudo quando estejam em causa sociedades cotadas ou sociedades constituídas como AGs ou sob a forma de GmbH. A situação mais normal é, portanto, que as remunerações pagas a membros de *Supervisory Boards* estejam sujeitas a IVA<sup>9</sup>.

---

que respeita a impostos sobre o rendimento. Aliás, na generalidade das situações, considera-se que os aludidos membros têm uma relação (presumida) de trabalho subordinado com a sociedade cujo órgão de supervisão integram, estando a sua remuneração sujeita a retenção na fonte nos mesmos termos que se aplicam a trabalhadores dependentes. Essa circunstância, todavia, não assume qualquer relevância no que respeita ao tratamento fiscal consagrado à mesma remuneração em sede de IVA. Note-se, porém, que o Ministro das Finanças neerlandês anunciou recentemente a sua intenção de abolir este regime de *deemed employment situation*, em consequência da extinção do sistema VAR que permitia, em certos casos, evitá-lo. Mais informação pode ser encontrada em no site da PwC Holanda.

<sup>8</sup> *Gesellschaft mit beschränkter Haftung*.

<sup>9</sup> “A Supervisory Board Can Only Avoid Vat in Exceptional Cases” Segundo Küffner. Thomas Küffner, “The Eternal Dilemma Of Supervisory Boards Concerning Vat”, *Vat Newsletter*, 08/2014, 2014.

Discute-se, todavia, se este enquadramento se justifica sempre que o membro do *Supervisory Board* seja simultaneamente trabalhador da sociedade.

A problemática da eventual sujeição a IVA estende-se, na Alemanha, à remuneração auferida por membros de *Management Boards*, os quais são considerados sujeitos passivos sempre que exerçam as suas funções como profissionais liberais. Contudo, a regra é a de que estes administradores se considerem ligados à sociedade por vínculos laborais (ou no âmbito de um contexto factual análogo), o que afasta a sua sujeição ao referido imposto.

### 1.2.3. Luxemburgo

No Luxemburgo, o tratamento em sede de IVA das remunerações pagas pelas sociedades aos seus administradores – executivos e não executivos – tem sido objecto de intensa discussão desde o início de 2016.

A prática empresarial tradicional ditava que tais remunerações não eram, por regra, sujeitas a IVA, não sendo praticamente conhecidos casos nos quais a administração fiscal luxemburguesa tivesse exercido as suas prerrogativas de liquidação oficiosa do imposto com base em entendimento divergente. No entanto, a falta de clareza legislativa que se registava nesta matéria motivou a *ILA – Institut Luxembourgeois des Administrateurs* a solicitar esclarecimentos ao Ministro das Finanças.

Antes que este se pronunciasse, o Director dos Serviços de IVA da administração fiscal luxemburguesa, Romain Heinen, confirmou publicamente que as prestações de serviços realizadas por directores de sociedades luxemburguesas, no exercício dos respectivos cargos, estão sujeitas a imposto. A razão de ser deste entendimento, invocada por Heinen no seu comunicado, prende-se com o facto de, aos olhos das autoridades fiscais, os administradores agirem na qualidade de *sujeitos passivos* para efeitos da legislação de IVA, ou seja, como agentes que, sem vínculos de subordinação à sociedade a que pertencem, prosseguem uma actividade económica tendo como contrapartida o recebimento de uma compensação. Heinen recusou qualificar esta posição da autoridade tributária como representando um ponto de viragem face ao entendimento anterior; defendeu, pelo contrário, que sempre havia sido este o enquadramento da actividade em apreço no Luxemburgo, e que a circunstância de o mesmo não ter sido coercivamente

aplicado no passado se devia apenas à falta de iniciativa do seu departamento nesse sentido. Por fim, prometeu aos operadores económicos idêntica *complacência* para os exercícios até 2015<sup>10</sup>.

Em face destes comentários, e da reacção generalizada que (compreensivelmente, diga-se) os mesmos provocaram no mercado, o parlamento nacional requereu ao Ministro das Finanças que se pronunciasse. A 9 de Março de 2016, o Ministro apresentou a sua resposta, na qual indicou que, *sem prejuízo* do entendimento veiculado pela sua administração fiscal, iria nomear um grupo de trabalho incumbido de esclarecer esta questão. Mais tarde, acrescentou que o esclarecimento devido seria prestado no âmbito da reforma fiscal que está em curso no Luxemburgo, e que se prevê que venha a entrar em vigor a 1 de Janeiro de 2017. O carácter evasivo e lacónico desta resposta tem sido criticado profusamente no Luxemburgo, com os mais conversadores e os menos optimistas a ditar o fim da prática luxemburguesa tradicional de não sujeitar a IVA as remunerações pagas a directores.

Curiosamente, e a confirmar-se este entendimento, é possível que os directores não executivos – quer estejam integrados no Conselho de Administração, de acordo com o sistema de gestão tradicional, quer pertençam ao *Conseil de Surveillance*, no sistema de gestão dualista – fiquem numa posição mais favorável, em sede de IVA, do que aquela em que se encontram os administradores executivos. Com efeito, não há para já indícios de que venha a ser revogada a norma que isenta de imposto os rendimentos auferidos através de senhas de presença, uma forma de retribuição utilizada apenas, no Luxemburgo, em benefício de directores sem responsabilidades pela gestão (corrente) da sociedade.

#### 1.2.4. Bélgica

Na Bélgica, por sua vez, vigora o entendimento oposto, a saber, o de que as remunerações recebidas por administradores (executivos e não executivos)

---

<sup>10</sup> Note-se que em nenhum ponto do mencionado comunicado o Director de Serviços de IVA esclareceu se os seus comentários se dirigiam a todos os administradores, ou apenas àqueles que exercessem funções não executivas; de igual modo, não distinguiu entre pessoas singulares e pessoas colectivas a exercer cargos de administração. A forma como se referiu a *directeurs*, todavia, sem especificar o seu papel ou as funções que exercem na sociedade, permite supor que a posição que revelou é de aplicação transversal.

vos), por força do exercício das suas funções, não estão compreendidas no âmbito de incidência do IVA. Em bom rigor, trata-se de um entendimento cuja aplicabilidade se restringe às pessoas singulares – menos pacífico tem sido, nos últimos anos, o regime fiscal das retribuições pagas a administradores que sejam pessoas colectivas<sup>11</sup>.

Regressando às primeiras, a razão pela qual o ordenamento jurídico belga opta historicamente por não submeter a imposto a respectiva remuneração prende-se com a sua falta de *independência*. Com efeito, já em 1994, as autoridades fiscais belgas estabeleciam que “atenta a natureza particular da sua missão, (...) os administradores [que sejam pessoas singulares], que agem no exercício normal da sua missão estatutária e que, portanto, aparecem perante terceiros como o órgão da pessoa colectiva que representam, não agem de modo independente (...). Em consequência, as prestações de serviços efectuadas pelos administradores, nessa qualidade, não estão sujeitas a IVA”<sup>12</sup>.

A eventual dependência económica que estes sujeitos revelem face à sociedade a que pertencem não é relevante: o que releva é, sim, a circunstância de serem dependentes (também) numa perspectiva estatutária. Nessa medida, até mesmo os administradores que, de acordo com os princípios de *corporate governance*, sejam qualificados como independentes serão tratados como *dependentes* para efeitos de IVA, já que as prestações de serviços que

---

<sup>11</sup> Até há pouco tempo, as pessoas colectivas podiam optar por estar ou não sujeitas a IVA pela sua actividade de administração e gestão de sociedades. Por influência da Comissão Europeia, o regime de opção foi revogado, com efeitos a 1.5.2016, passando o imposto a ser devido em todos os casos. Para minimizar o impacto desta modificação, que gerou alguma polémica no mercado, as autoridades fiscais belgas já esclareceram que, sempre que se verificarem suficientes vínculos organizacionais, económicos e financeiros, as sociedades que beneficiam dos serviços de administração, e aquelas que os prestam, poderão ser consideradas um Grupo de IVA, o que resultará em não ser devido qualquer imposto quanto às prestações (internas) de serviços que ocorram entre ambas. Sobre este assunto, veja-se a decisão da administração fiscal n.º E.T.125.180, 20.11.2014, que vem revogar o entendimento anterior (*Décision TVA* n.º E.T.79.581, 27.1.1994).

<sup>12</sup> Decisão IVA n.º E.T.79.581, 27.1.1994. Tradução da autora; no original: « Vu la nature particulière de leur mission de mandataire, l'administration admet toutefois que les administrateurs, qui agissent dans l'exercice normal de leur mission statutaire et apparaissent donc vis-à-vis des tiers comme l'organe de la personne morale qu'ils représentent, n'agissent pas de manière indépendante pour l'application de l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive du Conseil des Communautés européennes du 17 mai 1977. Dès lors, les prestations effectuées par les administrateurs, en cette qualité, ne sont pas soumises à la T.V.A ».

realizam não se inserem no âmbito de uma actividade económica prosseguida com carácter autónomo, antes correspondendo ao exercício das funções que lhe são cometidas nos termos da lei e do pacto social. Em consequência, tais administradores não são considerados *sujeitos passivos* de IVA ao abrigo da legislação nacional belga.

### 1.2.5. França

Em França, o regime de tributação, em sede de IVA, das remunerações auferidas por *administrateurs* e membros de *Conseils de Surveillance* de sociedades é igualmente distinto consoante o cargo seja exercido por pessoas singulares ou colectivas. No primeiro caso, a regra vigente é a de que as remunerações auferidas pelos administradores, como contrapartida pelos serviços de gestão ou fiscalização que prestam à sociedade, não estão sujeitas a IVA<sup>13</sup>.

No caso de membros não executivos do Conselho de Administração, ou titulares de cargos pertencentes ao *Conseil de Surveillance*, tais remunerações assumem normalmente a forma de senhas de presença (*jetons de présence*), de valor fixado pela assembleia geral e cujo recebimento está, nas sociedades anónimas, reservado ao Conselho de Administração e ao Conselho de Supervisão. Sobre esta forma de retribuição, não é devido IVA. Por seu turno, os administradores executivos vêm a sua remuneração ser equiparada, para efeitos fiscais, ao *salário* dos trabalhadores dependentes, assim se concluindo que se encontram os mesmos à margem do âmbito de incidência do referido imposto.

Num caso como no outro, os membros dos órgãos estatutários em causa são considerados sujeitos passivos de IVA, assumindo as obrigações tributárias correspondentes, caso sejam remunerados por serviços que especificamente prestem à sociedade *para além* dos seus deveres de administração

---

<sup>13</sup> Aos administradores (executivos ou não executivos) que sejam pessoas colectivas aplicam-se, em princípio, regras distintas. A *Cour Administrative d'Appel de Paris* decidiu, em 2007, que a retribuição devida nesses casos está sujeita a IVA, por considerar que as sociedades que a recebem desempenham o cargo de administradoras no contexto de uma actividade económica própria, prestada com carácter de regularidade e com o propósito de auferir uma contrapartida.

e controlo. Exige-se, portanto, alguma cautela na determinação do escopo da colaboração que aqueles administradores mantêm com a sociedade: as prestações de serviços por si efectuadas que não se reconduzam ao feixe normal de deveres e obrigações associados ao cargo que desempenham estão sujeitas a IVA nos termos gerais.

### 1.2.6. *Itália*

Vejam, em seguida, o exemplo de Itália. Antes, porém, de sumariarmos o enquadramento fiscal que a lei italiana reserva, em sede de IVA às remunerações auferidas por membros de órgãos estatutários, impõem-se algumas considerações sobre a sua regulamentação ao abrigo da lei societária.

Ora, nessa sede, o ordenamento jurídico italiano admite que o exercício de cargos de administração ou de supervisão possa ter lugar ao abrigo de contratos de trabalho, contanto que não se trate do Presidente do Conselho de Administração, do Administrador Único ou de *Consigliere delegato*. Nestes três casos, a jurisprudência consolidada da *Suprema Corte di Cassazione* recusa a possibilidade de as funções de administração e controlo serem exercidas no contexto de uma relação pautada por vínculos de subordinação jurídica: “a qualidade de administrador único de uma sociedade não é compatível com a condição de trabalhador subordinado dependente dessa mesma sociedade, não podendo ocorrer, nesse caso, uma efectiva sujeição ao poder directivo, de controlo e disciplinar de outrem, que configura um requisito típico da subordinação”<sup>14</sup>.

Sempre que esta *subordinação jurídica* não esteja presente – pela natureza dos cargos desempenhados, nas situações descritas, ou em face das

---

<sup>14</sup> Tradução da autora. No original: “la qualifica di amministratore unico di una società non è compatibile con la condizione di lavoratore subordinato alle dipendenze della stessa società, non potendo ricorrere in tal caso l’effettivo assoggettamento al potere direttivo, di controllo e disciplinare di altri, che si configura come requisito tipico della subordinazione”. O mesmo raciocínio é aplicado ao Presidente do Conselho de Administração e ao Administrador delegado. Retirado do acórdão proferido pela *Suprema Corte di Cassazione* nos autos do proc. n.º 24188/2006. Veja-se ainda, pelo seu interesse, a decisão da *Suprema Corte di Cassazione*, proc. n.º 13009/2003, 5.9.2003.

circunstâncias concretas do caso, a lei italiana admite que as funções de administração e fiscalização de sociedades sejam exercidas por *professionisti*, ou, em alternativa, por sujeitos que não ajam ao abrigo de uma qualquer profissão liberal especializada.

No primeiro caso, estaremos perante um sujeito que exerce as funções de administração ou de fiscalização *enquanto* profissional (*professionisti*) de uma determinada actividade económica, pela qual já se encontra registado. Quer isto dizer que existe um *nexo substancial*<sup>15</sup> entre a sua actividade e o cargo que exerce, traduzido no facto de o sujeito empregar os conhecimentos técnicos específicos decorrentes da sua profissão ao serviço da sociedade que gere ou supervisiona. Trata-se de uma ideia pacífica em Itália, repetidamente explicada pelos seus tribunais: “no conceito exercício da profissão deve considerar-se compreendido, para além da realização dos serviços tipicamente profissionais (ou seja, das actividades reservadas aos inscritos nas ordens competentes), também o exercício de actividades que, embora não profissionalmente típicas, pressupõem no entanto um nexo com a actividade profissional estritamente considerada, na medida em que exigem as mesmas competências técnicas de que o profissional ordinariamente se serve no exercício da actividade profissional”<sup>16</sup>.

Não sendo esse o caso, o *administrador* ou *fiscalizador* da sociedade exercerá as suas funções ao abrigo do terceiro modelo indicado: não será considerado trabalhador dependente nem profissional liberal, mas apenas (mero) titular de um órgão estatutário.

Pois bem, a sujeição a IVA da remuneração auferida pelos administradores reflecte e acompanha este enquadramento societário (o qual, de resto, é também seguido pelo direito tributativo). Deste modo, quando o cargo seja exercido ao abrigo de um contrato de trabalho, não é devido IVA, já que se considera que a actividade desempenhada pelo administrador fica à margem do âmbito de incidência do imposto. Quando o administrador

---

<sup>15</sup> O mencionado *nexo* tem de ser objectivamente determinável em face das circunstâncias concretas do caso, sendo esse, aparentemente, o único foco de litigiosidade deste regime: é frequentemente solicitado aos tribunais italianos que afirmam, numa base casuística, se o rendimento auferido pelo administrador se reconduz ou não, directa e objectivamente, ao exercício da actividade liberal que o caracteriza como profissional.

<sup>16</sup> Acórdão da *Sezione Lavoro della Suprema Corte di Cassazione*, proc. n.º 5827/2013, 9.1.2013.

não seja trabalhador dependente da sociedade, mas tão-pouco seja *professionisti* – ou seja, não exerça as suas funções de administração em estreita correlação com uma actividade económica, que o qualifique como sujeito passivo de IVA –, também não será devido imposto. Apenas nos casos em que a administração ou supervisão da sociedade sejam realizadas por um profissional, e, nos termos acima explanados, se insiram no escopo da actividade económica que aquele desempenha, estará a respectiva remuneração sujeita ao imposto em apreço.

Note-se que este enquadramento não varia consoante o administrador em causa seja executivo ou não executivo; de igual modo, e com excepção dos cargos mais relevantes que *supra* indicámos, é indiferente o facto de estar integrado no Conselho de Administração ou no *Consiglio di Sorveglianza*.

### 1.2.7. Reino Unido

Curiosamente, a solução oferecida pelo direito italiano aproxima-se daquela que é seguida no Reino Unido. De acordo com o n.º 4 do artigo 94.º do *VAT Act 1994*, “quando uma pessoa, no exercício ou prossecução de um ofício, profissão ou ocupação, aceitar um cargo, os serviços que preste enquanto titular do cargo são tratados como tendo sido prestados no exercício ou prossecução do ofício, da profissão ou da ocupação”<sup>17</sup>. Também aqui, portanto, releva o estatuto *professional* com que o cargo é exercido, ou seja, a circunstância de as funções de gestão ou de fiscalização da sociedade serem desempenhadas por quem aja *enquanto* profissional de determinada actividade económica.

Na prática, a aplicação deste preceito restringe-se a advogados, contabilistas, consultores e outros profissionais semelhantes: de acordo com as autoridades fiscais britânicas, estes são os únicos sujeitos que, dedicando-se *profissionalmente* à prestação dos serviços correspondentes, têm a possibi-

---

<sup>17</sup> Tradução da autora. No original: “Where a person, in the course or furtherance of a trade, profession or vocation, accepts any office, services supplied by him as the holder of that office are treated as supplied in the course or furtherance of the trade, profession or vocation”.

lidade de continuar a prestá-los na qualidade de membros de órgãos estatutários, desta feita à sociedade que dirigem ou supervisionam<sup>18</sup>.

Mesmo nestes casos, todavia, os titulares dos cargos em causa podem afastar a aplicação da norma citada se demonstrarem que a sua nomeação foi anterior à actividade profissional liberal que exercem, ou que se ficou a dever a mérito pessoal, ou à experiência, sagacidade ou reconhecimento de que tais sujeitos gozam na comunidade *independentemente* da sua profissão.

Uma vez afastada a norma – assim como, naturalmente, nos casos em que esteja excluída a sua aplicação à partida –, os serviços prestados pelo administrador consideram-se efectuados à margem do âmbito de incidência do IVA, não estando a sua remuneração, em consequência, sujeita ao aludido imposto<sup>19</sup>.

### 1.2. O conceito de independência para efeitos do artigo 10.º da directiva IVA de acordo com a jurisprudência do TJUE

O capítulo anterior confirmou a enorme disparidade que a questão em apreço conhece no espaço europeu. No entanto, permitiu igualmente concluir que, com excepção de alguns ordenamentos jurídicos mais *radicais* nas suas posições, as soluções oferecidas pelos estados-membros analisados gravitam em torno de um conceito essencial: o da *independência*. Daí que, na maioria dos casos, se aceite não sujeitar a IVA a remuneração recebida pelo administrador que, na realidade dos factos ou por força de presunções,

<sup>18</sup> Instrução VBNB4100, disponível em <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/vbnbmanual/vbnb41000.htm>.

<sup>19</sup> O facto de esta problemática – a saber, a da eventual sujeição a IVA das remunerações auferidas por directores – ter interesse apenas para um número restrito de situações determina que a mesma não suscite particular controvérsia no Reino Unido. Bastante mais discutido é, pois, o tratamento que devem ter as referidas remunerações, sobretudo quando auferidas por directores não executivos, para efeitos de imposto sobre o rendimento (em particular, para efeitos de PAYE – *Pay As You Earn*) e de contribuições sociais (ou NIC – *National Insurance Contributions*), designadamente quando o administrador recorra a *Personal Services Companies* e/ou preste serviços à sociedade que integra para além dos cargos que exerce. Para uma introdução ao tema, *vide*, designadamente, Fleming Bishop, “*Non-executive directors: how are they taxed?*”, disponível em <http://bishopfleming.co.uk>.

seja qualificado como trabalhador. Com efeito, nesses casos, faltar-lhe-á um requisito fundamental para que possa ser considerado *sujeito passivo* de IVA, identificado na Directiva IVA como aquele que exerce, *de modo independente e em qualquer lugar, uma actividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa actividade* (artigo 9.º).

De resto, configurar a questão nestes termos é, a nosso ver, uma exigência do próprio sistema comum do IVA. Dificilmente se justificaria colocar a tónica no conceito de *actividade económica* (i.e., discutir se as retribuições pagas a administradores, executivos e não executivos, devem estar sujeitas a IVA consoante se considere que aqueles praticam, ou não, uma actividade económica), ou de *prestação de serviços* (ou seja, fazer depender a incidência do imposto da qualificação da actividade realizada pelo administrador como uma *prestação de serviços*), tendo em conta a extraordinária amplitude com que um e outro conceito se encontram definidos na Directiva IVA – e com que, para além disso, têm sido interpretados em sede jurisprudencial.

Ora embora o TJUE não se tenha ainda pronunciado, directa e decisivamente, sobre a problemática da sujeição a IVA da remuneração auferida por administradores (em particular, não executivos), já teve oportunidade de atender, em diversas ocasiões, ao requisito da «independência». Nessas ocasiões, foi-lhe pedido que interpretasse o (actual) artigo 10.º da Directiva IVA, que densifica o mencionado requisito pela negativa, explicando que “a condição de a actividade económica ser exercida de modo independente, tal como referido no n.º 1 do art. 9.º, 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”. Vejamos de que modo o TJUE tem correspondido a esta tarefa, por forma a daí retirar os elementos (ou, porventura melhor, os indícios) de que necessitamos para apreciar a questão em análise.

No processo 235/85<sup>20</sup>, estava em causa apurar se, à luz da Directiva IVA, deveriam estar sujeitas a imposto as retribuições recebidas por notários e oficiais de justiça, sob a forma de emolumentos, como contrapartida pelos

---

<sup>20</sup> Que designaremos, doravante, por Acórdão TJUE, Comissão vs Holanda, C-235/85, 26.3.1987.

serviços prestados ao público em geral. O TJUE respondeu de forma categórica: “é necessário observar que os notários e os oficiais de justiça não se encontram em qualquer relação de subordinação hierárquica relativamente à autoridade pública, dado que não estão integrados na administração pública”, ainda que, como ficou provado nos autos, sejam por esta nomeados. *Com efeito*, continua o Acórdão em causa, *exercem as suas actividades por conta própria e sob a sua própria responsabilidade, determinam livremente, dentro de certos limites impostos pela lei, as normas de execução do seu trabalho e recebem eles próprios os emolumentos que constituem o seu rendimento. O facto de estarem sujeitos a um controlo disciplinar sob a fiscalização da autoridade pública, situação que pode igualmente encontrar-se em outras profissões regulamentadas, bem como o facto de as suas remunerações serem fixadas por lei, não são suficientes para serem considerados como encontrando-se face a um empregador numa relação jurídica de subordinação*. O TJUE concluiu, portanto, que os notários e oficiais de justiça agem, no âmbito da sua actividade, como sujeitos passivos de IVA, o que determina estar sujeita a imposto a sua retribuição.

Esta argumentação foi retomada no Acórdão *Ayuntamiento de Sevilla*, decidido pelo TJUE em 25.7.1991<sup>21</sup>. O litígio remetido para as instâncias europeias pelo *Tribunal Superior de Justicia de Andalucía* opunha o *Ayuntamiento de Sevilla* aos *Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda*, que discordavam quanto à sujeição a IVA da remuneração auferida por estes últimos. O Tribunal teve em consideração o facto de, segundo a legislação espanhola, os *recaudadores* (cobradores de impostos organizados por zonas geográficas) serem nomeados pela autarquia local cujos impostos cobram, em relação à qual se encontram numa relação de dependência funcional, bem como a circunstância de a sua remuneração assumir a forma de uma participação nas receitas cobradas<sup>22</sup>. Foi também sopesado o facto de os cobradores disporem de instalações próprias e de contratarem o seu próprio pessoal auxiliar para o exercício da respectiva actividade<sup>23</sup>.

<sup>21</sup> Acórdão TJUE, C-202/90, *Ayuntamiento de Sevilla*, 25.7.1991.

<sup>22</sup> Esta remuneração consiste, mais concretamente, num prémio de cobrança voluntária (percentagem das somas cobradas de forma não coerciva) e de uma participação nas receitas decorrentes de cobranças coercivas.

<sup>23</sup> Também aqui, o TJUE teve de analisar separadamente as duas questões acima enunciadas: em primeiro lugar, havia que decidir se a actividade exercida pelos cobradores os

O TJUE começou por notar que os cobradores não estão vinculados ao *Ayuntamiento* por um contrato de trabalho, pelo que o enquadramento da sua actividade em sede de IVA depende de saber se, não obstante, a relação jurídica que mantêm com o *Ayuntamiento* criou vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e ainda quanto à responsabilidade da entidade adquirente dos serviços.

O facto de os cobradores de impostos organizarem, no âmbito dos limites previstos pela lei mas de modo autónomo, os meios (humanos e materiais) necessários ao exercício da sua actividade conduziu a que a conclusão do Tribunal quanto ao primeiro critério enunciado fosse negativa. Uma vez mais, foi considerado que a dependência funcional dos cobradores em relação à autoridade do *Ayuntamiento* não era fundamental para que se considerasse existir um vínculo de subordinação jurídica no que concerne às *condições de trabalho*. Quanto à remuneração, o TJUE entendeu que os cobradores de impostos “suportam o risco económico da sua actividade, na medida em que o lucro que daí retiram depende não apenas do montante dos impostos cobrados, mas também das despesas ligadas à organização dos recursos humanos e em material da sua actividade”. Por último, no que se refere à responsabilidade do empregador, a opinião do Tribunal foi no sentido de não ser suficiente, para se concluir pela existência de vínculos de subordinação, a circunstância de o *Ayuntamiento* poder responder por comportamentos dos cobradores de impostos, quando actuam na qualidade de delegados da autoridade pública<sup>24</sup>. Por estes motivos, os *recaudadores* foram considerados sujeitos passivos de IVA, devendo liquidar imposto no exercício da sua actividade.

O Acórdão que se seguiu acrescentou a ideia de que a prática de meros *actos de gestão ou de representação de sociedades* configura um indício da

---

configurava como sujeitos passivos de IVA, ou seja, se era exercida de modo independente. Em caso de resposta positiva, impunha-se então verificar, em segundo lugar, se tal actividade deveria estar excluída do âmbito de incidência do imposto pela razão de se tratar de uma actividade efectuada pelos cobradores na qualidade de autoridade pública.

<sup>24</sup> Nesta decisão, o TJUE seguiu de perto a fundamentação expendida pelo AG Giuseppe Tesauero na sua Opinião, o qual concluiu no mesmo sentido, defendendo que “deve ser considerado como trabalhador independente um trabalhador que não está integrado organicamente numa empresa, que dispõe de uma adequada liberdade de organização quanto a recursos humanos e materiais a utilizar no exercício da actividade em questão, e que suporta o risco económico inerente a essa actividade”.

falta de independência do sujeito que os realiza. No Acórdão *Heerma*, de 27 de Janeiro de 2000<sup>25</sup>, discutia-se se o arrendamento de um estábulo realizado por um sócio a favor de uma sociedade civil, da qual o primeiro era também gerente, consistia numa actividade económica prosseguida de modo independente. O TJUE respondeu afirmativamente, por considerar que o Senhor Heerma agiu em nome próprio, por conta própria e sob a sua própria responsabilidade, na medida em que a sua intervenção como locador no contrato referenciado não constituiu um acto de mera administração ou representação da sociedade locatária<sup>26</sup>.

A circunstância de se agir *em seu próprio nome, por conta própria e sob a sua responsabilidade* revelou-se decisiva também no processo *Van der Steen*, decidido a 18 de Outubro de 2007<sup>27</sup>, no âmbito do qual o TJUE foi uma vez mais chamado a pronunciar-se sobre o requisito da independência. O Senhor Van der Steen era sócio único, administrador único e, ainda, funcionário único de uma sociedade BV, com a qual tinha celebrado um contrato de trabalho. Recebia um salário mensal fixo, sujeito a imposto sobre o rendimento e a descontos para a Segurança Social nos mesmos termos de um qualquer trabalhador dependente. Em face deste enquadramento jurídico-factual, deveria Van der Steen ser considerado sujeito passivo de IVA<sup>28</sup>?

O TJUE entendeu que não. Em primeiro lugar, por considerar que Van der Steen dependia da sociedade para a determinação das suas condições de remuneração, já que era esta última que lhe pagava um salário mensal e um

<sup>25</sup> Acórdão TJUE, *Heerma*, C-23/98, 27.1.2000.

<sup>26</sup> Esta havia sido também a opinião do AG Georges Cosmas, a quem devemos o esclarecimento de que “a independência não caracteriza, em geral, o regime jurídico ou a profissão da pessoa que exerce uma actividade económica, mas as condições concretas em que essa actividade é exercida”.

<sup>27</sup> Acórdão TJUE, *Van der Steen*, C-355/06, 18.10.2007.

<sup>28</sup> No seguimento da insolvência da referida sociedade, Van der Steen solicitou às autoridades fiscais holandesas que lhe fosse atribuído um número de IVA diferente daquele que pertencia à sociedade, de que pretendia ser visto separadamente. Perante a recusa da administração tributária, a questão chegou ao *Gerechtshof te Amsterdam*, que suspendeu a instância por forma a apresentar ao TJUE a seguinte questão: “Deve o art. 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?”.

subsídio de férias anual de valor fixo, após efectuar os descontos devidos. Em segundo lugar, o Tribunal notou que Van der Steen prestava os seus serviços na qualidade de empregado – i.e., não agia em seu nome, por sua própria conta e sob a sua responsabilidade, mas por conta e sob a responsabilidade da sociedade. Muito embora a actividade prosseguida pela sociedade fosse desempenhada somente por Van der Steen, era aquela que assumia o respectivo *risco económico*. Com efeito, quando Van der Steen agia, quer na qualidade de gerente da sociedade, quer na qualidade de funcionário que executava os contratos celebrados pela sociedade com terceiros, não suportava qualquer risco económico de forma autónoma. A situação de Van der Steen distinguia-se, pois, no entendimento do Tribunal, daquela em que se encontrara o Senhor Heerma, que tinha sido qualificado como sujeito passivo de IVA por actuar, conforme se julgou então, com *independência*. O traço diferenciador estava no facto de Van der Steen exercer a sua actividade no âmbito de um contrato de trabalho, ainda que fosse também sócio único e administrador único da sociedade que o empregara. Já Heerma agia em nome próprio, por conta própria e sob a sua responsabilidade, “ainda que [fosse] ao mesmo tempo gerente da sociedade arrendatária”<sup>29</sup>.

A decisão proferida pelo TJUE no Acórdão *Van der Steen* havia sido antecipada pela respectiva Advogada-Geral, para quem Van der Steen também não agia como sujeito passivo de IVA por lhe faltar o requisito da *independência*. Na sua Opinião, Sharpston teve em consideração um argumento que não foi expressamente referido pelo TJUE, mas que nos parece estar subjacente à sua fundamentação, a saber, a circunstância de não haver, entre Van der Steen e a sociedade, “qualquer comportamento recíproco, no qual a remuneração recebida pelo prestador do serviço constitui o con-

---

<sup>29</sup> No Acórdão em apreço, o TJUE assinalou ainda que esta decisão não contrariava o seu entendimento no Acórdão TJUE, *Asscher*, C-107/94, 27.6.1996. Neste último processo, estava em causa a liberdade de circulação de pessoas e de estabelecimento, e o seu impacto na determinação das taxas de imposto aplicáveis a pessoas não assalariadas. Era portanto necessário apurar se o Senhor Asscher se devia considerar ou não uma pessoa *não assalariada*, sendo certo que consistia no administrador único e sócio único de uma sociedade BV. O TJUE concluiu que “sendo director, nos Países Baixos, de uma sociedade de que é o único sócio, P. Asscher não exerce uma actividade subordinada”. Contudo, no Acórdão *Van der Steen* defendeu que este entendimento “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”.

trabalho efectivo do serviço fornecido ao beneficiário. A pessoa em causa recebe uma remuneração fixa e subsídio de férias, independentemente dos serviços efectivamente prestados”<sup>30</sup>. A Advogada-Geral realçou ainda que o facto de um serviço se considerar prestado no âmbito de um contrato de trabalho – designadamente, para efeitos de impostos sobre o rendimento, como sucede na Holanda quanto à remuneração de administradores – não deve relevar para efeitos de IVA. A Directiva IVA pretende apenas excluir do escopo de incidência do imposto o *verdadeiro trabalho assalariado*, pelo que até mesmo a actividade que seja (inicialmente) classificada enquanto tal deve, para efeitos de IVA, ser analisada, *para se apurar se, de facto, não terá sido prestado no âmbito de uma actividade independente*.

Ao colocar a tónica na existência de um contrato de trabalho, relevando assim a actividade de Van der Steen como administrador único da sociedade, o TJUE não teve oportunidade de opinar quanto ao entendimento manifestado pelo Advogado-Geral Van Gerven no famoso caso *Polysar*, e que no Acórdão que o resolvera também já não fora apreciado. Van Gerven afirmou então que, em seu entender, “os actos que a sociedade holding, ou as pessoas que agem em seu nome, realiza na qualidade de administrador ou de comissário [em holandês, *commissaris*, ou seja, membro do *Supervisory Board*] de uma filial também não constituem actividades económicas exercidas de modo independente (...). Com efeito, um administrador, ou um comissário, não age em nome próprio, limitando-se a vincular a sociedade (filial) da qual é órgão; por outras palavras, quando age no âmbito da sua missão estatutária, não exerce actividade ‘de modo independente’. A este respeito, a sua actividade deve ser antes equiparada à de um trabalhador”.

A mais recente decisão proferida pelo TJUE relativamente ao requisito da *independência* consta do Acórdão *Wroclaw*, de 29 de Setembro de 2015<sup>31</sup>. Neste processo, estava em causa apurar se as 284 entidades a que o município de Wroclaw recorre para prosseguir a sua missão, e que se encontram sujeitas ao orçamento municipal correspondente, exercem as acti-

---

<sup>30</sup> E acrescentou, com algum humor: “não há qualquer indicação no sentido de que esse factor contribuiu para a insolvência da sociedade no caso em apreço”. Mas, se assim tiver sucedido, “o facto de isso ser possível realça a distinção entre salário auferido e contrapartida”.

<sup>31</sup> Acórdão TJUE, *Wroclaw*, C-276/14, 29.9.2015.

vidades económicas que lhe são confiadas de modo independente, devendo por essa razão ficar sujeitas a IVA.

O TJUE concluiu pela inexistência de uma actividade desenvolvida com carácter de independência. Teve em consideração o facto de as referidas entidades agirem em nome e por conta do município, o qual, em conformidade, responde pelos danos causados pelas primeiras a terceiros no exercício da sua actividade. No entender do Tribunal, a circunstância de as entidades em causa não disporem de património próprio, não gerarem receitas próprias e não suportarem os custos relativos às actividades que exercem – as receitas obtidas são creditadas no orçamento do município de Wrocław, onde são também directamente imputadas as despesas – evidenciou que não lhes pertence o risco económico correspondente<sup>32</sup>.

A análise dos Acórdãos enunciados permite alinhar algumas conclusões relativamente ao modo como o TJUE tem interpretado o conceito de *independência* para efeitos de proceder à qualificação de determinada entidade como sujeito passivo de IVA<sup>33</sup>.

Em primeiro lugar, importa notar que, quando se alude ao conceito de *independência*, está em causa o *modo* como a actividade económica é exercida pelo sujeito passivo<sup>34</sup>, não relevando o seu regime jurídico ou enquadramento fiscal para efeitos de outros impostos, tal como o imposto sobre o rendimento<sup>35</sup>. É possível, pois, que os serviços prestados pelo sujeito ao abrigo de um contrato de trabalho, ou de uma relação jurídica que, para certos efeitos – mormente, tributários –, é equiparada a uma relação laboral, estejam sujeitos a IVA.

---

<sup>32</sup> É visível, neste ponto, a influência do Acórdão TJUE, *FCE Bank*, C-210/04, 23.3.2006, na ideia de que suportar o risco económico de uma actividade implica a detenção de capital próprio, de património próprio, e a assunção dos custos que a actividade comporta. Recorde-se que, no referido Acórdão, foi decidido que uma sucursal de um banco não era autónoma enquanto banco porque, não dispondo de um capital próprio, não suportava ela própria os riscos económicos inerentes ao exercício das suas actividades; consequentemente, não podia ser considerada como sujeito passivo de IVA.

<sup>33</sup> Nesta tarefa, recorremos igualmente às considerações formuladas pelos AG dos processos indicados, enquanto elemento interpretativo auxiliar.

<sup>34</sup> Opinião do AG do processo *Heerma*, C-23/98, 27.1.2000.

<sup>35</sup> Acórdão TJUE, *Van der Steen*, C-355/06, 18.10.2007.

Em segundo lugar, parece poder retirar-se dos Acórdãos analisados que os elementos referidos pelo artigo 10.º da Directiva IVA – condições de trabalho, remuneração, responsabilidade – configuram, afinal, meros indícios, não decisivos, de subordinação jurídica. No Acórdão *Ayuntamiento de Sevilla*, o facto de os cobradores de impostos estarem sujeitos ao controlo disciplinar do *Ayuntamiento* não foi considerado determinante para que se concluísse pela existência de uma relação jurídica pautada por vínculos de subordinação. No mesmo processo, o Advogado-Geral Tesouro defendeu que o dever de seguir instruções não é exclusivo dos assalariados ou pessoas em situação equiparada; pelo contrário, *a sujeição às directivas de outros manifesta-se muito claramente mesmo no âmbito de relações que têm por objecto uma actividade seguramente autónoma*. A nosso ver, o TJUE ficou aquém do que seria desejável ao não dar o passo subsequente, a saber, confirmar que – contrariamente ao que parece indicar a letra do artigo 10.º – os mencionados indícios não são de verificação cumulativa, nem quando esteja em causa *afastar* a existência de vínculos de subordinação jurídica, nem quando esteja em causa *reconhecer* a sua presença. Porventura por não ter querido comprometer-se com esta última hipótese, a qual entendemos merecer, todavia, a mesma conclusão: um indivíduo que manifestamente esteja sujeito à subordinação jurídica da entidade com que colabora quanto à determinação da sua remuneração e das suas condições de trabalho, por exemplo, não deve ser considerado sujeito passivo de IVA apenas porque – suponha-se – pode ser responsabilizado por terceiros pelos actos que pratique.

Seja como for, e em terceiro lugar, no seu esforço de densificação do conceito de *independência*, o TJUE não se limitou a aplicar os indícios acima mencionados tal como eles se encontram consagrados na Directiva IVA, antes desenvolvendo um conjunto de *factores* à luz dos quais é possível averiguar se o agente actuou com independência – ou seja, *em seu próprio nome, por sua conta e sob sua responsabilidade* – ou sob o jugo da subordinação jurídica, i.e., *em nome, por conta e sob a responsabilidade de outrem*. Eis os factores considerados mais relevantes pelos Acórdãos que analisámos:

(i) Quanto às *condições de trabalho*<sup>36</sup>

- O sujeito cuja prestação se analisa está *integrado na organização de outrem* (Notários), ou, pelo contrário, organiza ou *tem a liberdade de organizar autonomamente a sua própria actividade*, o que significa, p. ex., que tem a possibilidade de escolher os seus colaboradores, as estruturas físicas de que entende necessitar para o cumprimento das suas funções, etc. (*Ayuntamiento*)? A segunda alternativa implica, naturalmente, que o sujeito tenha a prerrogativa de servir-se de *meios materiais e humanos* na execução da actividade que lhe é confiada, os quais selecciona autonomamente, assumindo os respectivos encargos (*Notários*).
- É igualmente relevante saber se este sujeito tem liberdade para *fixar as normas de execução da sua actividade* sem a ingerência de terceiros (*Notários*). Contudo, o simples facto de *receber instruções* não implica, por si só, que esteja numa relação de subordinação (*Ayuntamiento*), ainda que a desnecessidade de acatar ordens pareça sugerir alguma independência (Opinião do Advogado-Geral no processo *Heerma*).
- Se, ao invés de agir em prol de uma organização própria, se limitar a praticar *actos de gestão ou de representação de uma organização alheia* (*Heerma*), exercendo a sua actividade no âmbito da sua *missão estatutária* (Opinião do Advogado-Geral no caso *Polysar*), essa circunstância aponta no sentido da falta de independência do sujeito em causa.

(ii) Quanto à *remuneração*

- Neste ponto, o TJUE tem especialmente em conta a identidade do sujeito que arca com o *risco económico* da actividade. A regra é a de que, em relações jurídicas pautadas por vínculos de subordinação, esse risco recaia exclusivamente sobre o empregador ou entidade equiparada (Opinião do Advogado-Geral do processo *Ayuntamiento*). Para que seja possível concluir, pelo contrário, que tal risco onera o sujeito que pratica a actividade, é necessá-

---

<sup>36</sup> A arrumação dada aos factores enunciados é sugerida por nós, não resultando directamente da jurisprudência do TJUE.

rio que se lhe reconheça a existência de um *património próprio*, a possibilidade de *gerar receitas próprias* e de *suportar os custos relativos a essa actividade* (Wroclaw), tendo em consideração que *gerar receitas próprias* pode significar receber directamente a quantia que remunera os serviços prestados, ainda que o seu valor não seja fixado pelo sujeito em causa (Notários).

- É também relevante determinar se a retribuição auferida pelo sujeito consiste numa *contraprestação específica pelos serviços efectivamente prestados* (Opinião do Advogado-Geral no processo *Van der Steen*), ou se aquele recebe a mesma quantia independentemente dos serviços que, na prática, tenha efectuado. Neste sentido, a Comissão Europeia sugere ser indício de subordinação o facto de a remuneração recebida ser fixa (eventualmente acompanhada de comissões e bónus), por oposição a uma percentagem dos lucros ou montantes facturados a clientes – ideia que, de resto, estava já presente no Acórdão *Ayuntamiento*.
- E, por fim, há que averiguar se a (fixação e recebimento da) sua remuneração *depende exclusivamente do sujeito passivo* ou se se trata de uma prerrogativa que compete a outrem, devendo adoptar-se, quanto a este ponto, uma perspectiva formalista que, acrescentando-se, não podemos deixar de censurar: recorde-se que o TJUE concluiu que o único sócio, administrador e funcionário de uma sociedade *dependia* desta última para determinar o seu rendimento – quando, como bem se vê, não é minimamente verosímil que um aumento de remuneração exigido pelo primeiro fosse recusado pela segunda<sup>37</sup>... –, tendo essa circunstância sido decisiva para reconhecer a existência, entre ambos, de um vínculo de subordinação jurídica (*Van der Steen*).

(iii) Quanto à *responsabilidade*

- O indício da responsabilidade é, a nosso ver, aquele que menos tem sido desenvolvido pelo TJUE. Em todo o caso, já foi aplicado em dois sentidos distintos: por um lado, o de saber se o sujeito

<sup>37</sup> Neste sentido, Ben Terra/ Julie Kajus (Amsterdam, 2011) *A Guide to the European VAT Directives*, I, 423.

que prossegue a actividade pode ser *responsabilizado por terceiros* com quem estabeleça relações contratuais e a quem cause danos – impondo-se responder afirmativamente à questão prévia de saber se tal sujeito estabelece relações contratuais com terceiros no exercício da sua actividade (*Van der Steen*).

- Por outro lado, o de saber se a *entidade pode ser responsabilizada por actos praticados pelo sujeito* quando prossegue essa mesma actividade (Opinião do Advogado-Geral no caso *Ayuntamiento*). O facto de a entidade a favor de quem os serviços são prestados ter prerrogativas de controlo disciplinar e fiscalizador sobre o prestador tem sido sistematicamente relevado (*Notários e Ayuntamiento*).

Da resposta a estas questões dependerá a qualificação do sujeito em causa para efeitos do sistema comum do IVA.

## 2. O caso português: algumas observações

Tanto quanto sabemos, o ordenamento jurídico português tem-se mantido à margem da polémica ora em causa. Com efeito, a questão da sujeição a IVA das remunerações recebidas por membros de órgãos estatutários (MOE) não é alvo de controvérsia em Portugal – e, a nosso ver, essencialmente por uma razão: com excepção dos ROC que exercem funções de fiscalização na sociedade, tais membros são igualados a trabalhadores por conta de outrem para efeitos de tributação da sua retribuição em sede de IRS<sup>38</sup>, limitando-se o nosso sistema fiscal a seguir (tacitamente) esta equiparação no âmbito do IVA.

---

<sup>38</sup> Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. Veja-se o artigo 2.º, n.º 3, alínea a), do Código do IRS. Segundo André Salgado de Matos, “o motivo que levou o CIRS a englobar na categoria A estes rendimentos (...) basear-se-á no facto de, não se tratando exactamente de trabalho dependente, se tratar ainda de prestações de meios realizadas para outrem e não prestações de resultado, como geralmente são as originadas em trabalho independente”. André Salgado de Matos (Lisboa, 1999) *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares Anotado*, 80.

Sabendo-se, todavia, que o TJUE considera irrelevante a qualificação que uma determinada actividade económica tenha para efeitos do imposto sobre o rendimento, exigindo que se proceda ao seu enquadramento especificamente à luz dos critérios consagrados na Directiva IVA, afigura-se-nos que existem boas hipóteses de esse argumento vir a revelar-se, um dia, insuficiente<sup>39</sup>. Impõem-se, portanto, algumas observações adicionais.

Começamos por uma precisão necessária: quando aludimos a MOE, neste âmbito, referimo-nos aos membros dos órgãos de administração e de fiscalização das sociedades anónimas; mais concretamente, ao *Conselho de Administração* e ao *Conselho de Administração Executivo*, de um lado, e ao *Conselho Fiscal* ou *Fiscal Único*, *Comissão de Auditoria* e *Conselho Geral e de Supervisão*, de outro<sup>40/41</sup>.

## 2.1. Membros de órgãos de administração

Não nos parece que haja motivo para grandes dúvidas quanto à falta de *independência* (para efeitos do sistema comum do IVA) dos membros de órgãos de administração. Vejamos: estão organicamente integrados na sociedade, que se dedicam a gerir e a representar em cumprimento da sua missão estatutária. Nessa medida, os serviços que prestam não são efectuados em nome próprio, mas em nome, por conta e no interesse da sociedade. Dependem desta última para receber a sua remuneração, a qual, mesmo quando contenha uma porção variável, não apresenta um nexo de corres-

---

<sup>39</sup> Talvez fosse diferente se, como sucede noutros estados-membros, o legislador português tivesse equiparado os administradores e membros de órgãos de supervisão a *assalariados* (também) para efeitos de IVA. Não é esse, contudo, o alcance que atribuímos à alínea a) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

<sup>40</sup> De acordo com o artigo 278.º do Código das Sociedades Comerciais, a administração e fiscalização das sociedades anónimas podem obedecer a três estruturas distintas: monista, dualista ou monística. Veja-se Pedro Maia, “*Tipos de sociedades comerciais*”, J. Coutinho de Abreu coord. (2012), Estudos de Direito das Sociedades 7-39, e Paulo Câmara, “*Os modelos de governo das sociedades anónimas*”, AAVV., A Reforma do Código das Sociedades Comerciais, 2007, 197-258.

<sup>41</sup> A meio caminho estará o administrador não executivo, cujas competências de gestão não são excluídas em absoluto mas a quem se reconhece um dever de vigilância geral da actividade dos administradores delegados (artigo 407.º, n.º 8, do CSC). Valem quanto a esta figura os argumentos que apresentamos nesta sede.

pectividade com os serviços prestados pelo administrador suficiente para qualificá-la como uma *contraprestação recíproca*: não será certamente esse o caso quando (parte da) remuneração auferida pelo administrador consista numa *percentagem dos lucros de exercício*, como admite o n.º 2 do artigo 399.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC). E, por outro lado, a atribuição de bónus, gratificações ou *stock options*, mesmo quando dependentes do desempenho, tem também lugar no âmbito de relações laborais, não desvirtuando a subordinação jurídica do trabalhador<sup>42</sup>.

Os membros do Conselho de Administração não prosseguem a sua actividade com liberdade organizativa própria: para além de não se poderem fazer substituir, quaisquer meios humanos ou materiais de que pretendam servir-se no exercício das suas funções (assessores, secretariado, etc.) devem ser disponibilizados pela sociedade – o que indicia que pertence a esta última a responsabilidade por dotar os administradores dos meios de que careçam para exercer adequadamente a sua função. Não se exige aos administradores que empreguem, ao serviço da actividade económica prosseguida pela sociedade, o seu património próprio, do mesmo modo que os administradores não geram receitas autonomamente nem assumem, eles próprios, quaisquer encargos decorrentes da actividade societária. Parece-nos evidente, pois, que é a própria sociedade que suporta o risco económico da sua actividade, ainda que esta seja exercida *através* dos administradores: é a primeira, não os segundos, que contrata com clientes e fornecedores, que celebra contratos, em suma, que actua no mercado, colhendo directamente os proveitos dessa actuação e arcando, também, com os custos daí decorrentes. De resto, quando representam a sociedade, gerindo-a no interesse de sócios, credores, trabalhadores e outros *stakeholders*, os administradores não agem em proveito próprio (no sentido económico mais imediato).

Por fim, é certo que, em determinadas situações, os membros dos órgãos de administração podem ser responsabilizados – até mesmo por credores

---

<sup>42</sup> “A incorporação (de stock option plans) nas políticas de remuneração, enquanto componente variável, foi uma prática que começou por ser implementada apenas em relação a administradores executivos (CEO – Chefe Executive Officer), tendo mais tarde expandido o seu âmbito de aplicação à restante composição da hierarquia das empresas, nomeadamente aos trabalhadores.”. Ângela Chaves, “Stock Option Plans no âmbito do Trabalhador”, *Tese de Mestrado pela Universidade Católica Portuguesa*, 2012.

e terceiros – pelos actos que pratiquem, mas é igualmente verdade que a sociedade por ser responsabilizada por danos causados pelos seus administradores no exercício das suas funções<sup>43</sup>.

Concluimos, portanto, que, muito embora não ajam ao abrigo de contratos de trabalho<sup>44</sup>, os membros dos órgãos de administração estão ligados à sociedade por vínculos de subordinação jurídica, mormente no que concerne à determinação das suas condições de trabalho e remuneração, e, ainda, à responsabilidade decorrente da sua actuação. Não podendo ser considerados *independentes* no exercício da sua actividade, fica excluída a qualificação de tais administradores como sujeitos passivos de IVA.

## 2.2. Membros de órgãos de fiscalização

Em tese, percebe-se que a questão possa mais facilmente colocar-se quanto aos membros de órgãos de fiscalização, a quem é exigido, para o exercício cabal das suas funções, um certo estatuto de *independência*. Não cremos, contudo – e adiantamo-lo desde já –, que o vocábulo seja aqui uti-

---

<sup>43</sup> É justamente para garantir o património da sociedade nestes casos que a lei impõe aos administradores o dever de prestar uma caução ou seguro (sem prejuízo de, por regra, a assembleia geral ou o contrato de sociedade poderem dispensá-los desse dever). A doutrina discute apenas se, para além da sociedade, existem outros beneficiários da referida caução ou seguro. Entendendo que não, M. Elisabete Ramos defende que “a caução garante exclusivamente a obrigação de indemnizar a sociedade”. M. Elisabete Ramos (Coimbra, 2010) *O seguro de responsabilidade civil dos administradores – entre a exposição ao risco e a delimitação da cobertura*, 325 e ss. No mesmo sentido, Paulo Olavo Cunha, “A aplicação no tempo da reforma de 2006 do direito societário português”, *Revista da Ordem dos Advogados*, n.º 67, 2007/1, 207-221, mais concretamente, 220. Em sentido divergente, entendendo que há outros beneficiários desta garantia patrimonial, Paulo Câmara. Paulo Câmara, AAVV (2008) “O governo das sociedades e a reforma do Código das Sociedades Comerciais”, *Código das Sociedades Comerciais e Governo das sociedades*, 9-141, mais concretamente, 55) e Margarida Lima Rego. Margarida Lima Rego, “A quem aproveita o seguro de responsabilidade civil de administradores celebrado para os efeitos do artigo 396.º CSC”, *I Congresso Direito das Sociedades em Revista*, 2011, 415-446, mais especificamente, 422.

<sup>44</sup> Não pretendemos tomar posição sobre a natureza jurídica do estatuto dos membros dos órgãos de administração e fiscalização, extremamente debatida pela doutrina. Não obstante, partimos do pressuposto de que não se trata de uma relação laboral (em sentido próprio). Veja-se, sobre esta questão, J. Engrácia Antunes (Coimbra, 2013) *Direito das Sociedades*, 319.

lizado no mesmo sentido que lhe atribui a Directiva de IVA e o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do Código do IVA<sup>45</sup>.

A independência que é exigida aos membros de órgãos de fiscalização do ponto de vista societário (em particular, nas últimas décadas, pelo movimento de *corporate governance*) reconduz-se a uma ideia de *independência técnica* ou *intelectual*, ou seja, de liberdade crítica, de isenção de juízo e análise, de neutralidade e descomprometimento com outros interesses que não sejam os societários – como, de resto, confirma o elenco de incompatibilidades constante do artigo 414.º -A do CSC<sup>46</sup>. Coutinho de Abreu define-a, de modo bastante feliz, como um «*estado mental de objectividade e imparcialidade*»<sup>47</sup>, necessário para que os membros do órgão de fiscalização possam adequadamente fiscalizar a administração da sociedade, vigiar pela observância da lei e do contrato de sociedade e controlar a respectiva informação financeira e contabilística.

Não se trata, pois, do modo como é exercida uma certa actividade económica, mas de um pré-requisito exigido para o cumprimento eficaz de um cargo estatutário com “uma forte e significativa componente de discricionariedade, juízo, escolha e decisão”<sup>48</sup>. A diferença está em que, no primeiro caso, localizamo-nos no plano externo, aludindo à *independência* como a forma como o agente actua no mercado; no segundo, estamos no plano interno, puramente intelectual, perspectivando a *independência* como o quadro mental sob o qual o membro do órgão de fiscalização deve executar as suas funções. Naturalmente que o CSC prevê um conjunto de mecanismos destinados a preservar a independência daqueles que, numa sociedade, assumam o papel de fiscalizadores – é dizer, a independência (interna) que se lhes exige tem reflexos na regulamentação (externa) da sua actividade<sup>49</sup>. Estes mecanismos de controlo vêm confirmar a nossa tese, já que, a nosso

---

<sup>45</sup> Sobre o requisito da *independência* no contexto de *corporate governance*, mormente a propósito do n.º 5 do artigo 414.º do CSC, veja-se Gabriela Figueiredo Dias, AAVV (2007) “A Fiscalização Societária Redesenhada”, *Reformas do Código das Sociedades*, 279-334, em particular, 288 e ss.

<sup>46</sup> Aplicável também aos membros da Comissão de Auditoria (n.º 3 do artigo 423.º -B) e do Conselho Geral e de Supervisão (artigo 434.º, n.º 4).

<sup>47</sup> Coutinho de Abreu (Coimbra, 2010) *Governança das Sociedades Comerciais*, 189.

<sup>48</sup> Gabriela Figueiredo Dias (2007), 318.

<sup>49</sup> Exemplo disso é o regime das incompatibilidades, as regras de definição da remuneração, a proibição genérica de destituição sem justa causa, etc.

ver, evidenciam a vontade do legislador em garantir um requisito subjectivo, e não objectivo, para a plena execução do referido cargo.

No que concerne ao modo como (funcionalmente) exercem a sua actividade, não nos parece que os membros dos órgãos de fiscalização devam ser considerados independentes da sociedade com que colaboram – aqui, no sentido relevante para o sistema comum do IVA.

Com efeito, à semelhança do que ocorre com os administradores, os membros dos órgãos de fiscalização encontram-se organicamente integrados na sociedade. Muito embora não pratiquem, por regra, actos de gestão e representação, desenvolvem a sua actividade no âmbito da respectiva missão estatutária. Não têm liberdade para organizar autonomamente as prestações que realizam: não se podem fazer substituir, subcontratar os seus serviços, ou recorrer a *staff* para exercer os seus deveres de vigilância e controlo. Quando necessitam de ajuda especializada, a responsabilidade pela sua contratação pertence à sociedade: a alínea *l*) do n.º 1 do artigo 420.º indica ser competência do Conselho Fiscal<sup>50</sup> a contratação de peritos que coadjuvem os seus membros no exercício das suas funções, mas o n.º 5 do artigo 421.º esclarece que o contrato é feito *pela e com* a sociedade, neste acto representada pelo seu órgão fiscalizador. Trata-se, a nosso ver, de um exemplo representativo da falta de autonomia dos referidos MOE: até mesmo quando seleccionam os peritos de que pretendem servir-se, acordam com eles os termos do serviço e firmam o respectivo contrato, os membros do órgão de fiscalização agem em representação da sociedade, e não no seu próprio nome<sup>51</sup>. Podem ser, à primeira vista, os beneficiários imediatos desta assistência especializada, mas o seu efeito útil reverte indubitavelmente a favor da sociedade: subjaz-lhe a intenção de proceder ao *reforço da qualidade da fiscalização*<sup>52</sup>. É também a sociedade que deve fornecer aos

<sup>50</sup> Idêntica previsão consta da alínea *p*) do artigo 423.º -F, para a Comissão de Auditoria, e da alínea *p*) do artigo 441.º, para o Conselho Geral e de Supervisão.

<sup>51</sup> Dir-se-á: nada impede que um administrador-auditor recorra a auxílio especializado a título pessoal, com o propósito de se equipar de valências que lhe permitam exercer melhor as suas funções. É evidente que não – respeitado o dever de sigilo previsto na alínea *c*) do n.º 1 do artigo 422.º –, mas essa possibilidade não tem relevância institucional ao ponto de se passar a reconhecer ao titular do cargo uma organização autónoma de meios de trabalho.

<sup>52</sup> A expressão é da autoria de Gabriela Figueiredo Dias e foi utilizada na anotação ao artigo 414.º do CSC, mas entendemos que faz igualmente sentido usá-la nesta sede. Gabriela

MOE em causa os meios materiais de que eventualmente necessitem para o exercício das suas competências: desde logo, acesso à informação que será alvo de fiscalização, mas também um local para reunir, equipado com as infra-estruturas necessárias, etc.. Podemos concluir, portanto, que os membros dos órgãos de fiscalização não funcionam, organicamente, como uma empresa, autónoma da sociedade cujos órgãos integram.

Afigura-se-nos evidente que os membros dos órgãos de fiscalização não assumem o risco económico da actividade prosseguida pela sociedade, de que dependem no que respeita à sua remuneração. Esta, que a lei obriga que seja fixa, também não configura o contravalor específico dos serviços de fiscalização prestados, mesmo quando – contra o que defende a maioria da doutrina<sup>53</sup> – assuma a forma de *senhas de presença*. Neste caso, a retribuição representa uma compensação do tempo dedicado ao cargo pelos seus titulares, e não dos serviços que estes efectivamente realizem.

Os membros dos órgãos de fiscalização podem ser responsabilizados por terceiros e por credores, embora se trate de uma hipótese *muito remota*<sup>54</sup>; mais relevante é, parece-nos, o facto de a sociedade responder por danos provocados pelos seus sujeitos fiscalizadores no exercício dos respectivos cargos<sup>55</sup>.

---

Figueiredo Dias, J. M. Coutinho de Abreu coord. (Coimbra, 2013) *Código das Sociedades Comerciais em Comentário*, VI, 535 e ss.).

<sup>53</sup> Por todos, J. M. Coutinho de Abreu, J. M. Coutinho de Abreu coord., (2013) *Código das Sociedades Comerciais em Comentário*, Vol. VI, 655, na sua anotação ao artigo 422.º -A do CSC, recorre ao argumento convincente de que *as funções de fiscalização não se esgotam (nem devem esgotar-se), longe disso, na participação (mais ou menos ativa ou passiva) em reuniões*.

<sup>54</sup> Segundo Gabriela Figueiredo Dias, “[a] responsabilidade dos titulares dos órgãos de fiscalização da sociedade perante terceiros só se verificará, pois, quando a respectiva conduta se mostre ilícita (...), ou seja, quando os interesses (violados) de terceiros se achem protegidos por uma disposição legal de protecção destinada, precisamente, à tutela de interesses particulares” (anotação ao artigo 81.º do CSC, Gabriela Figueiredo Dias, J. M. Coutinho de Abreu coord. (2010) *Código das Sociedades Comerciais em Comentário*, Vol. I, 933). Veja-se, também, João Calvão da Silva, “Responsabilidade civil dos administradores não executivos”, *A Reforma do Código das Sociedades Comerciais*, 2007, 102-151. Deixamos de parte a responsabilização dos fiscais pela própria sociedade ou seus sócios, que não nos parece, quanto ao tema que nos ocupa, o traço mais relevante do regime jurídico que se lhes aplica.

<sup>55</sup> Razão pela qual, de resto, também se lhes exige por regra a prestação de uma caução – artigo 418.º -A do CSC para membros do Conselho Fiscal e o artigo 445.º, n.º 3,

Em face das observações antecedentes, somos da opinião que, não obstante a independência técnica que lhes é exigida como requisito de exercício do seu cargo, os membros dos órgãos de fiscalização não podem ser qualificados como sujeitos passivos de IVA, uma vez que não agem em seu próprio nome, por sua própria conta e sob a sua (exclusiva) responsabilidade. Não exercem, em suma, uma actividade económica de modo *independente* que permita enquadrá-los no âmbito de aplicação do imposto sob análise.

### 2.3. O caso particular dos ROC

Assim sendo, haverá razão para tratar de forma diferente os ROC, sujeitando a IVA as retribuições que sejam por estes auferidas<sup>56</sup>? Entendemos que sim, com base num argumento também utilizado nos ordenamentos jurídicos italiano e britânico: a sua *profissionalização*.

Contrariamente ao que sucede com os demais membros dos órgãos de fiscalização, o ROC exerce o seu cargo *nessa qualidade específica*, ou seja, enquanto sujeito que se dedica, a título profissional, à prestação de serviços de fiscalização, auditoria e supervisão de sociedades. Este é o cerne da actividade económica que prossegue habitualmente, que o identifica enquanto ROC e pela qual se encontra registado como operador económico. Quando desempenha as funções que lhe competem enquanto MOE, o ROC *está ainda* a exercer a referida actividade, directa e activamente, razão pela qual, de resto, a lei societária lhe reserva um papel mais exigente do que aos demais membros do órgão fiscal na fiscalização da sociedade<sup>57</sup>.

Admite-se que as competências profissionais destes outros membros sejam relevantes para o exercício do mandato – de tal forma, aliás, que o CSC

---

do mesmo diploma para membros do Conselho Geral e de Supervisão. Aos membros da Comissão de Auditoria aplica-se o disposto no art. 396.º. Gabriela Figueiredo Dias explica que “a própria sociedade beneficia, directa e indirectamente, deste caucionamento, não só porque assim é liberta de uma parte da responsabilidade perante terceiros (...), como pode, em certos casos, obter da seguradora o reembolso das indemnizações que, por força da responsabilidade que solidariamente assume com os seus dirigentes perante accionistas e outros terceiros, possa ser chamada a liquidar”. Gabriela Figueiredo Dias (2007), 321.

<sup>56</sup> Recorde-se que são os únicos MOE que estão actualmente sujeitos a IVA, pelo facto de a sua retribuição não ser equiparada à dos trabalhadores dependentes para efeitos de IRS – veja-se a alínea *a*) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.

<sup>57</sup> Veja-se, por exemplo, o artigo 420.º, n.º 4, e o artigo 420.º -A, ambos do CSC.

se refere expressamente às «*qualificações e experiência profissional*» esperadas de alguns membros do Conselho Fiscal, da Comissão de Auditoria ou do Conselho Geral e de Supervisão<sup>58</sup>. No entanto, um médico, advogado ou engenheiro que integrem um órgão de fiscalização não estarão, nessa sua veste, a exercer a actividade económica a que se dedicam a título profissional<sup>59</sup>, contrariamente ao que sucede, por natureza, com o ROC.

Note-se que o raciocínio que vimos de expor apenas se aplica, naturalmente, aos ROC que integrem órgãos de fiscalização nessa sua qualidade, mas já não àqueles que, sendo ROC de formação e estando inclusivamente inscritos na Ordem respectiva, componham os quadros fiscalizadores da sociedade a título pessoal, e não *profissional*<sup>60</sup>.

### 3. Conclusões

O mote para este estudo consistiu na tomada de posição da Comissão Europeia relativamente à problemática do enquadramento, em sede de IVA, da actividade realizada por membros de órgãos de administração e de fiscalização de sociedades comerciais. Em finais de 2011, pronunciando-se acerca do modo como a legislação holandesa abordava este tema quanto aos seus *Supervisory Directors*, a Comissão manifestou-se no sentido de estarem sujeitas a imposto as retribuições recebidas por MOE agindo nessa qualidade, sem fazer alusão à necessidade de verificar o preenchimento de quaisquer requisitos adicionais.

A breve incursão que realizámos pelo direito comparado permitiu-nos concluir que esta questão está longe de poder considerar-se harmonizada no espaço europeu. As soluções consagradas no direito interno dos estados-membros analisados são múltiplas e variadas, chegando mesmo, em alguns

---

<sup>58</sup> Concordamos com Gabriela Figueiredo Dias (2013) na sua anotação ao art. 414.º, quando defende que esta exigência se deve colocar quanto a todos os membros do Conselho Fiscal, e não apenas àqueles que, como a norma estipula, sejam accionistas. O mesmo raciocínio vale para os demais órgãos de fiscalização, *mutatis mutandis*.

<sup>59</sup> Mesmo quando fiquem responsáveis pela fiscalização da actividade da sociedade quanto aos pelouros da medicina no trabalho, dos assuntos jurídicos ou de obras...

<sup>60</sup> Neste sentido, mas no âmbito do IRS, J. G. Xavier de Basto (Coimbra, 2007) *IRS – Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, 62.

casos, a revelar-se antagónicas. Uma possível explicação para as disparidades encontradas poderia residir no facto de as mencionadas actividades terem contornos distintos (também) na lei societária dos países examinados. No entanto, é curioso notar que, com maior ou menor grau de sofisticação, as funções de membros de órgãos de administração e de fiscalização convocam os mesmos conceitos e a mesma realidade de facto nos ordenamentos jurídicos a que atendemos. De modo que a diferença de tratamento que lhes está reservada em sede de IVA é um problema com origem e escopo estritamente fiscal.

Não estando em causa a qualificação das tarefas desempenhadas por gestores e fiscalizadores de sociedades como *prestações de serviços*, no sentido (extraordinariamente lato) que é dado a esta expressão pelo sistema comum do IVA, a dúvida reside em saber se o modo como as referidas tarefas são realizadas permite qualificar os seus executores como *sujeitos passivos de IVA*. Mais concretamente, impõe-se apurar se um membro de um órgão de administração ou de fiscalização que, no contexto da organização em que se insere, executa as funções estatutárias que lhe foram cometidas, age com a *independência* exigida pelos artigos 9.º e 10.º da Directiva IVA.

Muito embora o TJUE não tenha tido ainda oportunidade de se pronunciar relativamente ao tema especificamente em apreço, já produziu um lastro jurisprudencial considerável quanto ao requisito da *independência*. De acordo com as decisões que analisámos, comporta-se como um sujeito passivo de IVA aquele que pratica uma actividade económica (mormente, que presta serviços) *agindo em seu nome, por sua conta e sob sua responsabilidade*. Aferi-lo numa base casuística implica averiguar o modo como a referida actividade é *organizada* – ou seja, compreender a quem pertence a prerrogativa de determinar as condições em que é desenvolvido o serviço em causa –, *remunerada* – neste ponto, impõe-se identificar quem suporta o risco económico da actividade prestada –, e a quem é imputada a *responsabilidade* pelos danos que cause o seu exercício.

À luz destes critérios, propusemo-nos testar o enquadramento que devem ter as actividades prosseguidas pelos membros de órgãos de administração e de fiscalização das sociedades anónimas portuguesas, assumindo como ponto de partida a insuficiência da norma do Código do IRS que, para efeitos deste último imposto, as equipara a trabalho dependente. Con-

cluimos que tanto os titulares de cargos de gestão e representação, quanto os titulares de cargos de controlo e supervisão – quanto a estes últimos, com excepção dos ROC – não são qualificáveis como sujeitos passivos de IVA, por não prosseguirem as suas funções de modo independente.

Sucede que, embora se mostrem em conformidade com a prática empresarial portuguesa, as conclusões a que chegámos são a antítese do entendimento veiculado pela Comissão Europeia (especificamente) quanto a titulares de cargos estatutários de fiscalização. Terá esta posição – assumida pela Comissão no contexto do procedimento de infracção instaurado aos Países Baixos – sido motivada pelo facto de as regras holandesas terem a aparência de uma isenção de IVA? Será este um caso de *no rule is better than a bad rule*, ou seja, de nenhum óbice a que nos situemos no campo da *não sujeição*, desde que não nos encontremos no plano da *isenção* do imposto em causa? Temos dificuldade em assumir esta tese como a solução mais plausível e racional para o conflito criado – porventura involuntariamente – pela Comissão.

Seja qual for a resposta a dar a esta questão, afigura-se-nos que o tema em análise irá conhecer desenvolvimentos proximamente, quanto mais não seja por força da polémica que tem gerado nalguns países europeus e da atenção que, em consequência, começa a merecer por parte dos operadores económicos, agora despertos para a falta de uniformização que se faz sentir neste domínio.

Afinal, numa Europa que se pretende cada vez mais integrada, que promove a participação activa dos sujeitos no mercado único para além das *amarras* dos ordenamentos jurídicos nacionais – *o futuro é trivializar-se a situação de um administrador de uma sociedade belga que participa também no órgão de fiscalização de uma sociedade na Alemanha...* –, revela-se contraproducente que o simples facto de se atravessar uma fronteira (*esse conceito ultrapassado na União Europeia!*) implique um tratamento distinto da mesma actividade em sede de IVA, o imposto de matriz comunitária por excelência.