



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

24 de março de 2021 *

«Reenvio prejudicial — Direito das sociedades — Diretiva 2006/43/CE — Revisão legal das contas anuais e consolidadas — Artigo 22.º-A, n.º 1, alínea a) — Recrutamento de um revisor oficial de contas por uma entidade examinada — Período de incompatibilidade — Proibição de assumir posições de gestão fundamentais na entidade examinada — Violação — Gravidade e duração da infração — Expressão “assumir um cargo” — Alcance — Celebração de um contrato de trabalho com a entidade examinada — Independência dos revisores oficiais de contas — Aspeto externo»

No processo C-950/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo de Helsínquia, Finlândia), por Decisão de 13 de dezembro de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 17 de dezembro de 2019, no processo instaurado por

A

sendo interveniente:

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: E. Regan (relator), presidente de secção, M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos e I. Jarukaitis, juízes,

advogado-geral: M. Campos Sánchez-Bordona,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

considerando as observações apresentadas:

– em representação da Comissão Europeia, por H. Støvlbæk, I. Koskinen e L. Armati, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 10 de dezembro de 2020,

* Língua do processo: finlandês.

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 22.º-A, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio de 2006, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, que altera as Diretivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho e que revoga a Diretiva 84/253/CEE do Conselho (JO 2006, L 157, p. 87), conforme alterada pela Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014 (JO 2014, L 158, p. 196) (a seguir «Diretiva 2006/43»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um processo movido por A, um revisor oficial de contas reconhecido pela Câmara de Comércio finlandesa, a propósito da decisão da Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (Comissão de Fiscalização Legal das Contas no Instituto da Propriedade Intelectual, Finlândia) (a seguir «autoridade nacional competente») de lhe aplicar uma coima na sequência do seu recrutamento para um cargo fundamental de gestão de uma sociedade cuja revisão legal das contas ele tinha efetuado.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 Nos termos dos considerandos 5, 8, 9, 11 e 13 da Diretiva 2006/43:
 - «(5) A presente diretiva visa uma harmonização de elevado nível — mas não total — dos requisitos da revisão legal de contas. Um Estado-Membro que exija a revisão legal das contas pode impor requisitos mais exigentes, salvo disposição em contrário na presente diretiva.
- [...]
- (8) Com o objetivo de proteger terceiros, todos os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas que estejam aprovados deverão estar inscritos num registo acessível ao público, que contenha informações básicas sobre os revisores oficiais de contas ou as sociedades de revisores oficiais de contas.
- (9) Os revisores oficiais de contas deverão respeitar as normas deontológicas mais exigentes. Por conseguinte, deverão estar sujeitos a uma deontologia profissional que abranja, pelo menos, a sua função de interesse público, a sua integridade e objetividade e a sua competência e diligência profissionais. A função de interesse público dos revisores oficiais de contas significa que uma comunidade mais vasta de pessoas e instituições confia na qualidade do seu trabalho. A boa qualidade da auditoria contribui para o funcionamento ordenado dos mercados, melhorando a integridade e a eficiência das demonstrações financeiras. [...]

[...]

(11) Os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas deverão ser independentes quando realizarem revisões legais das contas. Poderão informar a entidade examinada das questões suscitadas pela revisão ou auditoria mas deverão abster-se dos processos de decisão internos da entidade examinada. Caso estejam numa situação em que a importância das ameaças à sua independência seja elevada, mesmo após a aplicação de salvaguardas para atenuar estas ameaças, deverão renunciar ou abster-se do trabalho de revisão ou auditoria. [...]

[...]

(13) É importante garantir permanentemente um nível elevado de qualidade de todas as revisões legais das contas impostas no direito [da União]. [...]»

4 Incluído no capítulo I da Diretiva 2006/43, sob a epígrafe «Objeto e definições», o artigo 1.º desta, sob a epígrafe «Objeto», enuncia:

«A presente diretiva estabelece regras relativas à revisão legal das contas anuais e consolidadas.

[...]»

5 Nesse capítulo I, o artigo 2.º dessa diretiva, sob a epígrafe «Definições», prevê:

«Para efeitos da presente diretiva, entende-se por:

[...]

2) “Revisor oficial de contas”, uma pessoa singular aprovada pelas autoridades competentes de um Estado-Membro, de acordo com a presente diretiva, para realizar revisões legais das contas;

3) “Sociedade de revisores oficiais de contas”, uma pessoa coletiva ou qualquer outra entidade, independentemente da sua forma jurídica, aprovada pelas autoridades competentes de um Estado-Membro, de acordo com a presente diretiva, para realizar revisões legais das contas;

[...]

16) “Sócio ou sócios principais”:

a) O revisor ou revisores oficiais de contas designados por uma sociedade de revisores oficiais de contas para um trabalho de revisão ou auditoria particular como primeiros responsáveis pela execução da revisão legal das contas em nome da sociedade de revisores oficiais de contas; ou

b) No caso da revisão ou auditoria de um grupo, pelo menos o revisor ou revisores oficiais de contas designados por uma sociedade de revisores oficiais de contas como primeiros responsáveis pela execução da revisão legal das contas a nível do grupo e o revisor ou revisores oficiais de contas designados como primeiros responsáveis ao nível das filiais significativas; ou

c) O revisor ou revisores oficiais de contas que assinam o relatório de auditoria ou certificação legal das contas.

[...]»

- 6 Incluído no capítulo IV da referida diretiva, sob a epígrafe «Deontologia profissional, independência, objetividade, confidencialidade e sigilo profissional», o artigo 22.º, sob a epígrafe «Independência e objetividade», dispõe:

«1. Os Estados-Membros asseguram que, aquando da realização de uma revisão legal de contas, os revisores oficiais de contas ou as sociedades de revisores oficiais de contas, bem como quaisquer pessoas singulares em posição de influenciar direta ou indiretamente o resultado da revisão legal de contas, sejam independentes relativamente à entidade auditada e não se encontrem envolvidos na tomada de decisões dessa entidade.

A independência é exigida pelo menos durante o período abrangido pelas demonstrações financeiras a auditar e o período durante o qual é realizada a revisão legal de contas.

Os Estados-Membros asseguram que os revisores oficiais de contas ou as sociedades de revisores oficiais de contas tomam todas as medidas razoáveis para garantir que, quando realizam uma revisão legal de contas, a sua independência não é afetada por conflitos de interesses existentes ou potenciais nem por relações comerciais ou outras relações diretas ou indiretas que envolvam o revisor oficial de contas ou a sociedade de revisores oficiais de contas que realizam essa revisão legal de contas e, se aplicável, a sua rede, os seus gestores, auditores, empregados, qualquer outra pessoa singular cujos serviços estejam à disposição ou sob o controlo do revisor oficial de contas ou da sociedade de revisores oficiais de contas ou qualquer pessoa ligada direta ou indiretamente ao revisor oficial de contas ou à sociedade de revisores oficiais de contas por uma relação de controlo.

Os revisores oficiais de contas ou as sociedades de revisores oficiais de contas não realizam uma revisão legal de contas se houver qualquer ameaça de autoavaliação, interesse próprio, representação, familiaridade ou intimidação criado por relações financeiras, pessoais, comerciais, de trabalho ou outras entre:

- o revisor oficial de contas ou a sociedade de revisores oficiais de contas, a sua rede e qualquer pessoa singular em posição de influenciar o resultado da revisão legal de contas, e
- a entidade auditada,

em resultado da qual uma parte terceira objetiva, razoável e informada possa, tendo em conta as medidas de salvaguarda aplicadas, concluir que a independência do revisor oficial de contas ou da sociedade de revisores oficiais de contas está comprometida.

[...]

4. Os Estados-Membros asseguram que as pessoas ou sociedades a que se refere o n.º 2 não participam nem influenciam de qualquer modo o resultado da revisão legal de contas de uma determinada entidade auditada caso:

[...]

- c) Tenham tido, durante o período a que se refere o n.º 1, uma relação de trabalho, comercial ou de outro tipo com a entidade auditada, que possa causar ou ser geralmente considerada como causadora de um conflito de interesses.

5. As pessoas ou sociedades a que se refere o n.º 2 não podem solicitar nem aceitar ofertas pecuniárias ou não pecuniárias nem favores da entidade auditada ou de qualquer entidade associada a uma entidade auditada, exceto se uma parte terceira objetiva, razoável e informada pudesse considerar o seu valor insignificante ou inconsequente.

[...]»

- 7 O artigo 22.º-A da Diretiva 2006/43, sob a epígrafe «Contratação pelas entidades auditadas de antigos revisores oficiais de contas ou de empregados de revisores oficiais de contas ou de sociedades de revisores oficiais de contas», que figura igualmente no capítulo IV desta diretiva, inclui um n.º 1, que tem a seguinte redação:

«Os Estados-Membros asseguram que o revisor oficial de contas ou o sócio principal que realiza uma revisão legal de contas em nome de uma sociedade de revisores oficiais de contas, antes de decorrido um prazo mínimo de um ano ou, no caso de uma revisão legal de contas de entidades de interesse público, um prazo mínimo de dois anos desde a sua cessação das suas funções enquanto revisor oficial de contas ou sócio principal responsável pelo trabalho de revisão ou auditoria:

- a) Não assume posições de gestão fundamentais na entidade auditada;
- b) Se aplicável, não se torna membro do comité de auditoria da entidade auditada ou, caso esse comité não exista, do órgão que desempenhe funções equivalentes a um comité de auditoria;
- c) Não se torna membro não executivo do órgão de administração ou de membro do órgão de fiscalização da entidade auditada.»

- 8 Figurando no capítulo V da referida diretiva, sob a epígrafe «Normas de auditoria e relatórios de auditoria», o artigo 28.º, sob a epígrafe «Relatório de auditoria ou certificação legal das contas», prevê:

«1. Os revisores oficiais de contas ou as sociedades de revisores oficiais de contas apresentam os resultados da revisão legal de contas num relatório de auditoria ou certificação legal das contas.
[...]

2. O relatório de auditoria ou certificação legal das contas é elaborado por escrito e:

[...]

c) Inclui uma opinião de auditoria, que pode ser emitida com ou sem reservas, ou constituir uma opinião adversa, e apresenta claramente a opinião do revisor oficial de contas ou da sociedade de revisores oficiais de contas sobre:

- i) a questão de saber se as demonstrações financeiras anuais dão uma imagem verdadeira e apropriada, de acordo com a estrutura de relato financeiro aplicável, [...]

[...]»

9 Os considerandos 1, 6 a 8 e 10 da Diretiva 2014/56, que alterou a Diretiva 2006/43, têm a seguinte redação:

«(1) A Diretiva [2006/43] estabelece as condições para a aprovação e o registo de pessoas que efetuam a revisão legal de contas, as regras relativas à independência, objetividade e deontologia profissional que lhes são aplicáveis, bem como o enquadramento para a sua supervisão pública. No entanto, é necessária uma maior harmonização destas regras a nível da União, para assegurar uma maior transparência e previsibilidade dos requisitos aplicáveis a tais pessoas e consolidar a sua independência e objetividade no desempenho das suas funções. [...]

[...]

(6) É particularmente importante reforçar a independência como elemento essencial na realização de revisões legais de contas. A fim de reforçar a independência dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas relativamente à entidade auditada quando procedem à revisão legal de contas, o revisor oficial de contas ou a sociedade de revisores oficiais de contas e todas as pessoas singulares em posição de influenciar direta ou indiretamente o resultado da revisão legal de contas deverão ser independentes da entidade auditada e não deverão estar envolvidas no processo de tomada de decisões dessa entidade. [...]

(7) Os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas deverão ser independentes no momento em que realizam revisões legais das contas das entidades auditadas, e os conflitos de interesses deverão ser evitados. A fim de determinar a independência dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas, é necessário ter em conta o conceito de rede no âmbito da qual operam os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas. O requisito de independência deverá ser cumprido, pelo menos, durante o período abrangido pelo relatório de auditoria ou certificação legal das contas, incluindo tanto o período abrangido pelas demonstrações financeiras a auditar como o período durante o qual é efetuada a revisão legal de contas.

(8) Os revisores oficiais de contas, as sociedades de revisores oficiais de contas e os seus empregados deverão abster-se, em particular, de realizar a revisão legal de contas de uma entidade se tiverem interesses comerciais ou financeiros na mesma, e de participar na negociação de qualquer dos instrumentos financeiros emitidos, garantidos ou de qualquer outra forma apoiados por uma entidade auditada, com exceção das participações em organismos de investimento coletivo diversificados. O revisor oficial de contas ou a sociedade de revisores oficiais de contas deverá abster-se de participar nos processos de decisão internos da entidade auditada. Os revisores oficiais de contas, as sociedades de revisores oficiais de contas e os seus empregados diretamente envolvidos no trabalho de revisão legal de contas deverão estar impedidos de exercer funções de gestão ou administração na entidade auditada durante um período adequado após a cessação do trabalho de auditoria.

[...]

- (10) Uma organização interna adequada dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas deverá ajudar a prevenir eventuais ameaças à sua independência. Assim, os proprietários ou acionistas de uma sociedade de revisores oficiais de contas, bem como a respetiva gestão, não deverão ter qualquer intervenção na realização de uma revisão legal de contas suscetível de comprometer a independência e a objetividade do revisor oficial de contas que realiza a revisão legal de contas por conta da sociedade de revisores oficiais de contas. Além disso, os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas deverão adotar políticas e procedimentos adequados a nível interno relativamente aos seus empregados e a outras pessoas envolvidas na atividade de revisão legal de contas no âmbito das suas organizações, a fim de garantir o cumprimento das suas obrigações legais. Tais políticas e procedimentos deverão, em especial, procurar prevenir e combater quaisquer ameaças à independência e deverão garantir a qualidade, integridade e rigor da revisão legal de contas. Essas políticas e procedimentos deverão ainda ser proporcionados tendo em conta a escala e a complexidade da atividade do revisor oficial de contas ou da sociedade de revisores oficiais de contas.»

Direito finlandês

- 10 Sob a epígrafe «Recrutamento de um revisor oficial de contas por uma entidade examinada», o artigo 11.º do capítulo 4 da tilintarkastuslaki (1141/2015) [Lei da Revisão Legal de Contas (1141/2015)], de 18 de setembro de 2015, ele próprio, sob a epígrafe «Outras disposições relativas ao revisor oficial de contas», dispõe:

«Um revisor oficial de contas ou um responsável pela auditoria principal que efetue uma revisão legal das contas em nome de uma sociedade de revisores oficiais de contas não pode, antes de decorrido um prazo mínimo de um ano a contar do trabalho de revisão legal das contas:

- 1) Assumir uma posição de gestão fundamental na entidade examinada;
- 2) Tornar-se membro do Comité de Revisão Legal de Contas da entidade examinada ou dos órgãos que desempenhem funções equivalentes às de um Comité de Revisão Legal de Contas;
- 3) Tornar-se membro não executivo do órgão de administração ou membro dos órgãos de fiscalização da entidade examinada.

O período de um ano referido no primeiro parágrafo é de dois anos quando a entidade examinada seja uma entidade de interesse público.

[...]»

- 11 Sob a epígrafe «Coima e sua determinação», o artigo 5.º do capítulo 10 desta lei, sob a epígrafe «Sanções», prevê:

«O Comité de Revisão Legal de Contas pode aplicar uma coima quando um revisor oficial de contas viole o prazo previsto no artigo 11.º do capítulo 4 dessa mesma lei quanto ao recrutamento de um revisor oficial de contas por uma entidade examinada.

O montante máximo da coima aplicada por violação do prazo previsto no artigo 11.º do capítulo 4 é de 50 000 euros.

A coima é paga ao Estado.»

- 12 Sob a epígrafe «Elementos a tomar em consideração na determinação da sanção», o artigo 7.º deste capítulo 10 enuncia:

«Para determinar a sanção, há que tomar em consideração todas as circunstâncias relevantes. Essas circunstâncias são as seguintes:

1) A gravidade e a duração da infração;

[...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 13 De 2014 a 12 de julho de 2018, na sua qualidade de sócio principal e em nome de uma sociedade de auditoria, o recorrente no processo principal levou a cabo a revisão legal de contas da sociedade X Oyj (a seguir «sociedade examinada»).
- 14 Em 5 de fevereiro de 2018, o referido recorrente concluiu, nessa qualidade, a revisão legal das contas dessa sociedade relativas ao exercício de 2017.
- 15 Em 12 de julho de 2018, o recorrente no processo principal celebrou um contrato de trabalho com a referida sociedade.
- 16 Em 17 de julho de 2018, a sociedade examinada anunciou, num comunicado bolsista, que o recorrente no processo principal fora nomeado para a posição de diretor financeiro e membro da direção e que entraria em funções em fevereiro de 2019.
- 17 Em 31 de agosto de 2018, o referido recorrente deixou de exercer as suas funções na sociedade de auditoria onde trabalhava. Numa declaração por ele entregue no mesmo dia ao Comité de Revisão Legal de Contas, a sociedade examinada confirmou, por escrito, que ele não exerceria funções fundamentais na gestão, nas finanças e na comunicação de dados dessa sociedade até à publicação do relatório de auditoria relativo ao exercício de 2018.
- 18 Por Decisão de 13 de novembro de 2018 (a seguir «decisão controvertida»), a autoridade nacional competente aplicou ao recorrente no processo principal uma coima no montante de 50 000 euros, com fundamento na sua inobservância do período dito de incompatibilidade de dois anos, previsto no artigo 11.º do capítulo 4 da Lei da Revisão Legal de Contas, no que toca às entidades de interesse público. Essa autoridade considerou que esse período devia ser calculado a partir da data em que ele tinha cessado funções na sociedade de auditoria na qualidade de sócio principal da sociedade de revisores oficiais de contas, concretamente, 12 de julho de 2018. Ora, o referido recorrente ocupou, desde esse mesmo dia, um cargo fundamental de gestão nessa sociedade, no caso, diretor financeiro, devido à celebração com esta de um contrato de trabalho.
- 19 Em 14 de dezembro de 2018, uma outra sociedade de revisores oficiais de contas foi inscrita no registo comercial enquanto entidade encarregada da revisão legal de contas da sociedade examinada.

- 20 Em 5 de fevereiro de 2019, terminada a revisão legal das contas desta última por essa outra sociedade de revisores oficiais de contas para o exercício de 2018, o recorrente no processo principal iniciou as suas funções nessa sociedade como diretor financeiro e membro do conselho de administração.
- 21 O recorrente no processo principal interpôs no Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo de Helsínquia, Finlândia) um recurso destinado a obter a redução de, pelo menos, metade da coima que lhe foi aplicada pela decisão controvertida.
- 22 Em apoio desse recurso, o recorrente no processo principal alega que a decisão controvertida assenta numa interpretação errada da gravidade e da duração da infração, uma vez que a expressão «assume posições», referida no artigo 22.º-A, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/43, se refere necessariamente a uma situação em que a pessoa em causa entrou efetivamente em funções. Com efeito, enquanto assim não é, essa pessoa, embora possa sentir-se ligada moralmente à sociedade que a contratou, não goza de uma posição real e não influencia a condução dos negócios desta. Ora, um elemento central da apreciação a considerar em matéria de independência é a faculdade de a pessoa em causa influir nas contas anuais do seu novo empregador. Por conseguinte, no caso em apreço, o cargo em causa deve considerar-se ocupado pelo referido recorrente a partir da sua entrada em funções na sociedade examinada como diretor financeiro, em fevereiro de 2019.
- 23 O recorrente no processo principal refere ainda que as circunstâncias podem mudar antes da entrada em funções efetiva. Assim, no caso, atendendo ao facto de uma outra sociedade de revisores oficiais de contas ter sido encarregada da revisão legal de contas da sociedade examinada para o exercício de 2018, deve considerar-se que o período de incompatibilidade começou a correr na data em que concluiu, em 5 de fevereiro de 2018, a revisão legal das contas dessa sociedade, de que tinha sido responsável para o exercício relativo a 2017. Se o período de incompatibilidade fosse fixado tendo em conta a independência real, a sua duração teria atingido, no caso dos autos, um ano completo, ao passo que, numa perspetiva estritamente formal, esse período teria uma duração de cerca de sete meses, entre 12 de julho de 2018, data da assinatura do contrato de trabalho com a sociedade examinada, e 5 de fevereiro de 2019, data da conclusão da revisão legal de contas dessa sociedade relativa ao exercício de 2018.
- 24 Por outro lado, o recorrente no processo principal assinala que a informação relativa à sua contratação tinha sido divulgada de forma transparente, para que fosse claro para o exterior que a situação tinha sido cuidadosamente apreciada e que se tinham tomado medidas preventivas. Assim, devido à mudança da sociedade de revisores oficiais de contas encarregada da revisão legal das contas da sociedade examinada relativa ao exercício de 2018, não se encontrou na situação de ser empregado dessa sociedade examinada apesar de a sociedade de revisores oficiais de contas que o tinha contratado ainda rever as contas daquela. Entende, assim, que a aplicação do artigo 5.º do capítulo 10 da Lei da Revisão Legal de Contas deve estar sujeita à condição de a relação de revisão legal de contas prosseguir após a contratação do responsável pelo trabalho de revisão legal das contas pela sociedade auditada.
- 25 A autoridade nacional competente sustenta que teve em conta, na decisão controvertida, as circunstâncias mencionadas no artigo 7.º do capítulo 10 da Lei da Revisão Legal de Contas no que respeita à aplicação de sanções.

- 26 Entende ser certo que a expressão «assumir posições», na aceção do artigo 11.º do capítulo 4 desta lei, pode ser interpretada no sentido de que se refere tanto à assinatura do contrato de trabalho relativo à posição em questão como à entrada efetiva em funções. Entende que é igualmente certo que as circunstâncias podem evoluir entre esses dois acontecimentos. Na sua opinião, não se justifica punir um facto que ainda não ocorreu.
- 27 Entende, porém, que vários elementos advogam a favor da primeira dessas interpretações. Em especial, uma vez que o período de incompatibilidade visa garantir a independência de um revisor oficial de contas, os elementos externos e as aparências devem ser devidamente tidos em conta. Ora, a celebração de um contrato de trabalho, *a fortiori* quando foi divulgada nos mercados, constitui uma circunstância perceptível por terceiros, que influi diretamente no comportamento e na atitude da pessoa contratada, do seu empregador e dos atores em causa. Um revisor oficial de contas que celebrou esse contrato de trabalho está, por esse facto, vinculado ao seu novo empregador, no sentido de que está vinculado a uma certa lealdade para com este e deve agir em conformidade com os interesses deste, antes mesmo da sua efetiva entrada em funções. Um revisor oficial de contas que é contratado para um cargo diretivo de uma entidade examinada deixa, portanto, de ser independente a partir da celebração do contrato de trabalho. Em contrapartida, a data da entrada efetiva em funções não é determinante.
- 28 O órgão jurisdicional de reenvio considera que a decisão da causa principal, que versa sobre a questão de saber se a autoridade nacional competente podia aplicar ao demandante no processo principal uma coima no montante de 50 000 euros por inobservância do período de incompatibilidade previsto no artigo 11.º do capítulo 4 da Lei da Revisão Legal de Contas, depende do modo de cálculo da duração desse período de incompatibilidade. Com efeito, para se pronunciar, em conformidade com o artigo 7.º do capítulo 10 dessa lei, sobre a gravidade e a duração da infração imputada ao interessado, é necessário determinar o momento a partir do qual se deve considerar que, na aceção do artigo 11.º do capítulo 4 da referida lei, que transpõe para o direito nacional o artigo 22.º-A, n.º 1, da Diretiva 2006/43, este assumiu uma posição de gestão fundamental na sociedade examinada.
- 29 Nestas circunstâncias, o Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo de Helsínquia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) Deve o artigo 22.º-A, n.º 1 da Diretiva [2006/43] ser interpretado no sentido de que um responsável pela revisão assume uma posição como a referida nessa disposição com a celebração do respetivo contrato de trabalho?
- 2) Em caso de resposta negativa à primeira questão, deve o artigo 22.º-A, n.º 1, ser interpretado no sentido de que um responsável pela revisão assume uma posição como a referida nessa disposição com o início das suas funções na posição em questão?»

Quanto às questões prejudiciais

- 30 Com as suas duas questões, que devem ser examinadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 22.º-A, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/43 deve ser interpretado no sentido de que se deve considerar que um revisor oficial de contas, na qualidade de sócio principal responsável pela revisão legal de contas designado por uma sociedade de revisores oficiais de contas no âmbito de uma função de revisão legal das contas, assume uma posição de gestão fundamental numa entidade examinada, na aceção dessa disposição, quando

celebra efetivamente com esta um contrato de trabalho relativo a essa posição ou unicamente a partir do momento em que começa a desempenhar efetivamente as funções correspondentes à referida posição.

- 31 A título preliminar, importa recordar que o artigo 22.º-A, n.º 1, da Diretiva 2006/43 institui, quando um revisor oficial de contas ou o sócio principal que realiza uma revisão legal de contas em nome de uma sociedade de revisores oficiais de contas é contratado por uma entidade auditada, um período mínimo de incompatibilidade de uma duração de um ano, consoante o caso, ou de dois anos se contratado por uma entidade de interesse público, desde a cessação das suas funções como revisor oficial de contas ou sócio principal responsável pelo trabalho de revisão ou auditoria, período durante o qual, por força do artigo 22.º-A, n.º 1, alínea a), dessa diretiva está vedado a esse revisor oficial de contas ou auditor «assum[ir] posições» de gestão fundamentais na entidade auditada.
- 32 Depreende-se dos elementos fornecidos pelo órgão jurisdicional de reenvio que as questões submetidas ao Tribunal de Justiça se apresentam no contexto de um litígio em que o recorrente no processo principal, embora não conteste ter violado o período de incompatibilidade de dois anos, aplicável no caso dos autos, visa, não obstante, obter uma redução da coima que lhe foi aplicada pela autoridade nacional competente por essa violação, pelo facto de ter celebrado com uma sociedade, no próprio dia da cessação das suas funções na qualidade de sócio principal que realiza uma revisão legal de contas dessa sociedade, um contrato de trabalho nos termos do qual foi nomeado diretor financeiro e membro do conselho de administração desta. Segundo essa autoridade, não é relevante, a este respeito, o facto de o recorrente no processo principal só ter entrado efetivamente em funções numa data posterior, um pouco mais de seis meses após a celebração desse contrato de trabalho e cerca de um ano após a conclusão da última revisão legal das contas da referida sociedade que tinha efetuado para essa sociedade de revisores oficiais de contas.
- 33 Daqui resulta que, com as suas questões, esse órgão jurisdicional, como sublinha expressamente na decisão de reenvio, visa unicamente determinar, uma vez que não se contesta o desrespeito do período de incompatibilidade pertinente, o grau de gravidade e a duração dessa infração, procurando precisar o alcance da expressão «assum[ir] posiç[ão]», utilizada no artigo 22.º-A, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/43, a fim de definir o momento em que foi cometida essa infração.
- 34 A esse respeito, importa recordar que, de acordo com jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, para interpretar uma disposição do direito da União, há que tomar em consideração não só os seus termos mas também o seu contexto e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte (v., designadamente, Acórdão de 6 de outubro de 2020, Jobcenter Krefeld C-181/19, EU:C:2020:794, n.º 61 e jurisprudência aí referida).
- 35 No que respeita à redação do artigo 22.º-A, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/43, há que observar que os verbos utilizados em certas versões linguísticas dessa disposição, tais como «*nastoupit*» na versão em língua checa, «*übernimmt*» na versão em língua alemã, «*occuper*» na versão em língua francesa, «*prevzeti*» na versão em língua eslovena, podem sugerir que a referida disposição exige que o interessado se disponha a desempenhar ou desempenhe efetivamente as funções correspondentes a essa posição na entidade examinada.
- 36 Todavia, outras versões linguísticas da mesma disposição enfatizam antes que, para a sua aplicação, poderá ser suficiente que o interessado aceite a referida posição assumindo o compromisso para o seu exercício, pelo que a celebração de um contrato de trabalho constituiria

o momento pertinente a ter em conta a esse respeito. Essa interpretação depreende-se, nomeadamente, dos verbos utilizados nas versões em língua espanhola («*asuma*»), italiana («*accettare*»), neerlandesa («*aanvaardt*») e polaca («*zajęli*»).

- 37 Nestas circunstâncias, não pode prevalecer uma interpretação puramente literal do artigo 22.º-A, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/43, baseada no teor de uma ou mais versões linguísticas, com exclusão das outras. Com efeito, em conformidade com jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a formulação utilizada numa das versões linguísticas de uma disposição do direito da União não pode servir de base única para a interpretação dessa disposição ou ter carácter prioritário em relação às outras versões linguísticas, uma vez que as disposições do direito da União devem ser interpretadas e aplicadas de maneira uniforme, à luz das versões redigidas em todas as línguas da União (v., designadamente, Acórdão de 8 de outubro de 2020, *Combinova*, C-476/19, EU:C:2020:802, n.º 31 e jurisprudência aí referida).
- 38 Tendo em conta a disparidade existente entre as diferentes versões linguísticas do artigo 22.º-A, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/43, há que examinar o contexto em que se inscreve esta disposição, bem como os objetivos que prossegue e a regulamentação de que faz parte.
- 39 A este respeito, há que assinalar que esta diretiva, como resulta do seu artigo 1.º, lido à luz dos seus considerandos 5, 8, 9, 11 e 13, visa realizar uma harmonização de elevado nível dos requisitos da revisão legal de contas, impondo, nomeadamente, aos revisores oficiais de contas normas éticas rigorosas, em especial, no que respeita à sua integridade, independência e objetividade, a fim de garantir, no interesse das entidades examinadas e de terceiros, a qualidade das revisões de contas e assim contribuir para o bom funcionamento dos mercados assegurando que as demonstrações financeiras anuais refletem uma imagem fiel dessas entidades.
- 40 O artigo 22.º-A da Diretiva 2006/43, inserido nesta pela Diretiva 2014/56, inscreve-se nesse objetivo, já que, como resulta, em especial, do considerando 1 desta última diretiva, essa disposição faz parte de um conjunto de normas introduzidas pelo legislador da União no capítulo IV da Diretiva 2006/43, sob a epígrafe «Deontologia, profissional independência, objetividade, confidencialidade e sigilo profissional», que inclui os seus artigos 22.º a 24.º, a fim de reforçar, através de uma harmonização mais aprofundada, particularmente, a independência dos revisores oficiais de contas na execução da sua função.
- 41 Como se depreende dos considerandos 6 a 8 e 10 da Diretiva 2014/56, estas regras visam, em substância, por um lado, assegurar que os revisores oficiais de contas não estejam associados ao processo decisório interno das entidades auditadas e evitar os conflitos de interesses, em particular, excluindo a auditoria de entidades às quais esses revisores estejam ligados por um interesse económico ou financeiro, bem como, por outro, protegê-los da intervenção dos proprietários, acionistas ou gestores de uma sociedade de revisores oficiais de contas que os emprega, a fim de garantir, impedindo qualquer interferência que possa influenciar, direta ou indiretamente, o resultado dessa auditoria, como apresentado no relatório de auditoria previsto no artigo 28.º da Diretiva 2006/43, a sua qualidade e integridade e, portanto, a sua fiabilidade, em conformidade com o objetivo, recordado no n.º 39 do presente acórdão, prosseguido por essa diretiva, para a entidade examinada e os terceiros.
- 42 Daqui resulta que a exigência de independência apresenta não só um aspeto interno, na medida em que visa garantir à entidade examinada a fiabilidade da revisão de contas efetuada pelo revisor oficial de contas por esta responsável, mas também um aspeto externo, na medida em que visa preservar a confiança de terceiros, como os credores e os investidores, na fiabilidade dessa

revisão. Este aspeto externo é tanto mais importante quanto essa confiança é crucial para assegurar a proteção do valor das participações dos sócios e dos acionistas e, portanto, o bom funcionamento dos mercados no seu conjunto para os investidores. As revisões legais das contas devem, portanto, não só ser fiáveis, mas também deveriam ser entendidas como tal por terceiros.

- 43 Foi nesta dupla perspetiva, interna e externa, que o legislador da União, como resulta, em especial, do considerando 8 da Diretiva 2014/56, proibiu a um revisor oficial de contas a ocupação de funções ao nível da gestão ou do órgão de administração de uma entidade examinada, não só durante o período abrangido pelo relatório de auditoria mas também, como refletem as disposições do artigo 22.º-A, n.º 1, da Diretiva 2006/43, durante um período adequado após a cessação das suas funções de revisor oficial de contas ou sócio principal responsável pelo trabalho de revisão ou de auditoria.
- 44 Como observou o advogado-geral, em substância, nos n.ºs 52 a 55 das suas conclusões, tal proibição visa, assim, eliminar tanto quanto possível o incentivo para um revisor oficial de contas ponderar ou concretizar a sua contratação por uma entidade examinada durante o período em que efetuou a revisão legal das contas, bem como durante um determinado período posterior. Em especial, com esta proibição, o legislador da União pretende evitar que esse revisor oficial de contas seja tentado a privilegiar os seus próprios interesses, atuais ou potenciais, e elaborar um relatório complacente com a entidade examinada, que esta premeie, num futuro próximo, oferecendo-lhe uma posição fundamental de gestão.
- 45 Ora, há que observar que a própria existência de uma relação contratual entre um revisor oficial de contas e uma entidade examinada ou mesmo a abertura de negociações para esse efeito são suscetíveis não só de dar origem a um conflito de interesses mas também de o aparentar.
- 46 Com efeito, como alegou acertadamente a Comissão Europeia nas suas observações escritas, tendo em conta as obrigações de lealdade e de boa-fé que decorrem dessa relação contratual e da proximidade que parece instituir entre as partes, essa relação pode ser percecionada por terceiros como suscetível de influir ou de ter influído na revisão legal de contas da entidade examinada efetuada pelo revisor oficial de contas em causa e, portanto, de alterar a confiança desses terceiros na fiabilidade do resultado dessa auditoria.
- 47 Em especial, há que sublinhar, a este respeito, que, mesmo quando um revisor oficial de contas tenha cessado as suas funções ou as de sócio principal responsável pelo trabalho de revisão ou auditoria de uma entidade determinada, a negociação ou o estabelecimento de uma relação contratual entre esse revisor oficial de contas e essa entidade pode ser suficiente para introduzir retrospectivamente dúvidas no espírito de terceiros quanto à qualidade e à integridade da revisão legal de contas efetuada antes da cessação dessas funções.
- 48 Assim, tendo em conta, em especial, a importância que reveste a perceção de terceiros no que respeita à independência de um revisor oficial de contas, deve considerar-se que este assume uma posição numa entidade examinada, na aceção do artigo 22.º-A, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/43, após o estabelecimento de uma relação contratual entre si, mesmo que esse revisor oficial de contas ainda não tenha iniciado efetivamente as suas funções nessa entidade.
- 49 Esta interpretação inscreve-se no prolongamento das disposições do artigo 22.º da Diretiva 2006/43, que têm especificamente por objeto definir os contornos da independência dos revisores oficiais de contas, em conjugação com os quais se deve determinar o alcance do

artigo 22.º-A, n.º 1, desta diretiva, uma vez que, como já resulta do n.º 40 do presente acórdão, todas estas disposições foram adotadas pelo legislador da União com vista a reforçar essa independência.

- 50 Com efeito, segundo o n.º 1 desse artigo 22.º, os Estados-Membros, a fim de garantir que um revisor oficial de contas não seja associado ao processo decisório de uma entidade examinada, devem assegurar que sejam tomadas todas as medidas razoáveis para impedir a ocorrência, entre esse revisor oficial de contas e essa entidade, de qualquer conflito de interesses suscetível de resultar, nomeadamente, de uma relação financeira, pessoal, de negócios ou de emprego, direta ou indireta, existente ou potencial, «em resultado da qual uma parte terceira objetiva, razoável e informada possa concluir» que a independência do referido revisor oficial de contas está comprometida.
- 51 Do mesmo modo, nos termos do n.º 4, alínea c), do referido artigo 22.º, os Estados-Membros devem assegurar que os revisores oficiais de contas não participam numa revisão legal das contas se estiverem ligados, durante o período de auditoria, por uma relação de trabalho, comercial ou de outro tipo com a entidade examinada «que possa causar ou ser geralmente considerada como causadora de um conflito de interesses».
- 52 Do mesmo modo, resulta do n.º 5 do mesmo artigo 22.º que um revisor oficial de contas não pode solicitar ou aceitar ofertas ou favores da entidade examinada quando uma parte terceira objetiva, razoável e informada «pudesse considerar» que o seu valor não é insignificante ou inconsequente.
- 53 Como salientou o advogado-geral no n.º 69 das suas conclusões, resulta claramente destas disposições que, segundo o legislador da União, tão indesejável é uma relação que resulte num conflito de interesses, atual ou potencial, e que é suscetível de prejudicar a fiabilidade do resultado de uma revisão legal de contas como a que for razoavelmente percecionada por terceiros como eventual causa de tal conflito de interesses.
- 54 Tendo em conta o conjunto das considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que o artigo 22.º-A, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/43 deve ser interpretado no sentido de que se deve considerar que um revisor oficial de contas, como um sócio principal, designado por uma sociedade de revisores oficiais de contas no âmbito de uma missão de revisão legal de contas, ocupa uma posição de gestão fundamental na entidade examinada, na aceção dessa disposição, a partir do momento em que celebra com essa entidade um contrato de trabalho relativo a essa posição, ainda que não tenha iniciado efetivamente as funções correspondentes à referida posição.

Quanto às despesas

- 55 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 efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

O artigo 22.º-A, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio de 2006, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas,

que altera as Diretivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho e que revoga a Diretiva 84/253/CEE do Conselho, conforme alterada pela Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, deve ser interpretado no sentido de que se deve considerar que um revisor oficial de contas, como um sócio principal, designado por uma sociedade de revisores oficiais de contas no âmbito de uma missão de revisão legal de contas, ocupa uma posição de gestão fundamental na entidade examinada, na aceção dessa disposição, a partir do momento em que celebra com essa entidade um contrato de trabalho relativo a essa posição, ainda que não tenha iniciado efetivamente as funções correspondentes à referida posição.

Assinaturas