

cício da profissão de revisor oficial de contas por pessoa já habilitada a exercê-la noutro Estado-membro de condições objectivamente necessárias para garantir a observância das regras profissionais, e relativas à permanência de uma infra-estrutura para o desempenho das tarefas, à presença efectiva nesse Estado-membro e ao controlo da observância

das regras deontológicas, a menos que o respeito por tais regras e condições esteja já assegurado através de um revisor oficial de contas, pessoa singular ou colectiva, estabelecido e aprovado nesse território e ao serviço do qual está colocado, durante o período de desempenho das funções, aquele que pretende exercer a profissão de revisor oficial de contas.

RELATÓRIO PARA AUDIÊNCIA apresentado no processo C-106/91*

I — Matéria de facto e tramitação processual

2. O artigo 3.º desta mesma lei dispõe que:

1. *Enquadramento jurídico do litígio*

«O controlo legal dos documentos referidos no artigo 1.º só pode ser efectuado por pessoas aprovadas pelo ministro da Justiça.

Regulamentação nacional

1. O artigo 1.º, parágrafo primeiro, da lei de 28 de Junho de 1984, que rege a profissão de revisor de empresas (Memorial A — n.º 81, de 23 de Agosto de 1984, p. 1345), define que:

1) para obter a aprovação, as pessoas singulares devem satisfazer as condições seguintes:

«É considerado revisor de empresas na acepção da presente lei aquele cuja profissão habitual consiste em proceder ao controlo legal das contas de empresas e organismos a que não esteja ligado através de contrato de trabalho, desempenhando quaisquer outras tarefas que lhe forem confiadas pela lei»**.

a) serem cidadãos de um Estado-membro da Comunidade Europeia...

* Língua do processo: francês.

** Tradução não oficial.

b) fornecer provas de qualificação e honorabilidade profissionais...

c) ter um domicílio profissional no Luxemburgo.

2) Para obter a aprovação, as sociedades devem satisfazer as condições previstas no n.º 1, alíneas a) e c), e ainda as seguintes:

a) as pessoas singulares que procedem ao controlo legal dos documentos referidos no artigo 1.º em nome da sociedade devem satisfazer as condições previstas no n.º 1 supra e dispor de poderes para obrigar a sociedade;

...

3) O ministro da Justiça retirará a aprovação às entidades que não preenham qualquer das condições acima enumeradas...

3. Nos termos do artigo 6.º da mesma lei,

«A profissão de revisor oficial de contas é incompatível com qualquer actividade susceptível de afectar a independência profissional do seu titular. Este só poderá desempenhar trabalho por conta de outrem a favor de uma entidade aprovada nos termos do artigo 3.º»**.

Regulamentação comunitária

4. A oitava Directiva 84/253/CEE do Conselho, de 10 de Abril de 1984, fundada no

n.º 3, alínea g), do artigo 54.º do Tratado CEE, relativa à aprovação das pessoas encarregadas da fiscalização legal dos documentos contabilísticos (JO L 126, p. 20; EE 17 F01 p. 136, a seguir «oitava directiva»), dispõe no seu artigo 1.º:

«1. As medidas de coordenação previstas pela presente directiva aplicam-se às disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-membros relativas às pessoas encarregadas de efectuar:

a) a fiscalização legal das contas anuais das sociedades, bem como a verificação da concordância dos relatórios de gestão com as contas anuais, na medida em que essa fiscalização e essa verificação sejam impostas pelo direito comunitário;

b) a fiscalização legal das contas consolidadas dos conjuntos de empresas, bem como a verificação da concordância dos relatórios de gestão consolidados com essas contas consolidadas, na medida em que essa fiscalização e essa verificação sejam impostas pelo direito comunitário.

2. As pessoas referidas no n.º 1 podem ser, segundo a legislação de cada Estado-membro, pessoas singulares ou pessoas colectivas ou outro tipo de sociedades e associações (sociedades de revisores de contas na acepção da presente directiva).»

5. O artigo 2.º, n.º 1, desta directiva prevê que:

** Tradução não oficial.

«A fiscalização legal referida no n.º 1 do artigo 1.º só pode ser efectuada por pessoas aprovadas.

...»

6. Por força do artigo 3.º da mesma directiva,

«As autoridades de um Estado-membro só concederão a sua aprovação a pessoas idóneas e que não exerçam nenhuma actividade que seja incompatível, de acordo com o direito desse Estado-membro, com a fiscalização legal dos documentos referidos no n.º 1 do artigo 1.º»

7. Os artigos 23.º, 24.º e 25.º da oitava directiva têm a seguinte redacção:

«Os Estados-membros determinarão que as pessoas aprovadas para a fiscalização dos documentos referidos no n.º 1, alínea a), do artigo 1.º executem essa fiscalização com consciência profissional.»

«Os Estados-membros determinarão que essas pessoas não podem efectuar uma fiscalização legal se não forem consideradas independentes segundo o direito do Estado-membro que exige a fiscalização.»

«Aplicam-se, igualmente, os artigos 23.º e 24.º às pessoas singulares que satisfaçam as condições fixadas nos artigos 3.º a 19.º e que efectuem a fiscalização legal dos documentos referidos no n.º 1, alínea a), do artigo 1.º em nome de uma sociedade de revisores de contas.»

2. O litígio nos autos principais

8. Em 11 de Fevereiro de 1985, o ministro da Justiça concedeu a C. Ramrath a aprovação para exercer a profissão de revisor de contas. Nessa época, Ramrath trabalhava ao serviço da sociedade Treuarbeit, com sede no Luxemburgo (a seguir «Treuarbeit Luxembourg»). Esta sociedade, enquanto pessoa jurídica, tinha aprovação para se estabelecer no Luxemburgo como empresa de revisão de contas.

9. Em resposta a um pedido do instituto de revisores de empresas (a seguir «instituto»), Ramrath declarou, em 1 de Fevereiro de 1988, ser empregado da sociedade Treuarbeit AG Düsseldorf (a seguir «Treuarbeit Düsseldorf») e que o seu estabelecimento profissional era em Düsseldorf.

10. Em 23 de Março de 1988, confirmando que trabalhava como empregado por conta da sociedade Treuarbeit Düsseldorf, Ramrath esclareceu que esta renunciava a qualquer influência sempre que estava abrangido pelo artigo 6.º da lei de 28 de Junho de 1984, e trabalhava para a Treuarbeit Luxembourg.

11. Em face das respostas de Ramrath, o instituto solicitou ao ministro da Justiça que verificasse se se justificava a manutenção da aprovação anteriormente concedida.

12. Em 8 de Agosto de 1988, o ministro da Justiça informou Ramrath da intenção de lhe retirar a aprovação. Antes de tomar essa decisão, solicitou-lhe, contudo, explicações, uma vez que a empresa não preenchia os requisitos legais que condicionam a manutenção da aprovação ministerial para o exercício da profissão de revisor de contas. Por

um lado, Ramrath já não dispunha de um estabelecimento profissional no Luxemburgo na acepção do artigo 3.º, n.º 1, alínea c), da lei de 28 de Junho de 1984 e, por outro, não gozava da independência profissional exigida pelo artigo 6.º desta mesma lei.

13. Em carta de 28 de Setembro de 1988 dirigida ao ministro da Justiça, a Treuarbeit Luxembourg esclareceu que Ramrath tinha sido por ela efectivamente contratado para o período a que corresponderam os seus trabalhos no Luxemburgo.

14. Em 19 de Maio de 1989, o ministro da Justiça retirou a Ramrath a aprovação para o exercício da revisão de contas.

3. *Questões prejudiciais*

15. C. Ramrath recorreu da decisão do ministro da Justiça para a Secção do Contencioso do Conselho de Estado do Grão-Ducado do Luxemburgo. Alegou que o ministro da Justiça tinha feito aplicação incorrecta do artigo 3.º, n.º 1, alínea c), da lei de 28 de Junho de 1984, que estabelece que uma pessoa singular deve ser titular de um estabelecimento profissional no Luxemburgo para obter a aprovação. Criticou igualmente a interpretação feita pelo ministro da Justiça do citado artigo 6.º Esta interpretação tem um efeito discriminatório relativamente aos empregados de uma sociedade autorizada a efectuar a revisão de contas em outro Estado-membro relativamente aos funcionários de uma sociedade aprovada no Luxemburgo.

16. A secção do Contencioso do Conselho de Estado considerou que o recurso de Ramrath suscitava problemas de interpreta-

ção do direito comunitário e decidiu assim colocar as seguintes questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça:

«1) a) Os artigos 52.º e seguintes, ou qualquer outra disposição do Tratado de Roma e dos textos adoptados em sua execução, autorizam as autoridades competentes de um Estado-membro a considerar incompatível com o exercício, por uma pessoa física, da profissão de revisor oficial de contas nesse Estado-membro o seu estabelecimento, nessa qualidade, noutro Estado-membro?

Em caso de resposta negativa,

b) pode um Estado-membro exigir da pessoa habilitada a exercer a profissão de revisor oficial de contas noutro Estado-membro, onde dispõe igualmente de um estabelecimento, condições relativas à existência de uma infra-estrutura permanente para o exercício da sua actividade, condições mínimas referentes à presença efectiva nesse Estado-membro e condições necessárias ao controlo do respeito das normas deontológicas?

2) Os artigos 52.º e seguintes do Tratado de Roma, ou qualquer outra disposição do mesmo Tratado e dos textos adoptados em sua execução, autorizam as autoridades competentes de um Estado-membro a apenas autorizar o exercício da actividade de revisor oficial de contas aos trabalhadores de pessoa que, em conformidade com a legislação daquele Estado-membro, tenha autorização para exercer essa actividade, com exclusão

dos de pessoa com autorização para a exercer nos termos da legislação de outro Estado-membro?»

17. Nos considerandos do despacho de reenvio, a Secção do Contencioso do Conselho de Estado realça que, segundo o ministro da Justiça, Ramrath indicou que o seu domicílio profissional era em Düsseldorf e que não dispõe de nenhum estabelecimento no Luxemburgo; nestas condições, coloca-se a questão de saber se a circunstância de ter um estabelecimento profissional na Alemanha pode acarretar, de pleno direito, a impossibilidade de dispor de outro estabelecimento profissional no Luxemburgo, por aplicação da lei luxemburguesa.

18. No que toca ao artigo 6.º da lei de 28 de Junho de 1984, a Secção do Contencioso do Conselho de Estado considera que a profissão de revisor de contas é incompatível com qualquer actividade susceptível de afectar a independência profissional da pessoa aprovada para a exercer e que, consequentemente, esta só pode desempenhar funções por conta de outrem para uma entidade que disponha de uma aprovação como revisor de contas. Resulta do despacho de reenvio que o ministro da Justiça considerou que Ramrath, que é funcionário da Treuarbeit Düsseldorf, não preenche esta condição.

4. *Tramitação no Tribunal de Justiça*

19. O despacho da Secção do Contencioso do Conselho de Estado deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 3 de Abril de 1991.

20. Nos termos do artigo 20.º do Protocolo relativo ao Estatuto do Tribunal de Justiça

das Comunidades Europeias, foram apresentadas observações escritas pelo ministro da Justiça, representado por Francis Delaporte, advogado no foro do Luxemburgo, pelo Institut des réviseurs d'entreprises, representado por Claude Kremer e Patrick Kinsch, advogados no foro do Luxemburgo, e pela Comissão das Comunidades Europeias, representada por Henri Étienne, conselheiro jurídico, na qualidade de agente.

21. Com base no relatório preliminar do juiz-relator, ouvido o advogado-geral, o Tribunal decidiu em 22 de Outubro de 1991, remeter o processo à Sexta Secção, nos termos do artigo 95.º do Regulamento de Processo, e iniciar a fase oral do processo sem instrução.

II — *Resumo das observações escritas apresentadas no Tribunal de Justiça*

22. No que respeita à primeira questão, o ministro da Justiça faz notar que não se baseou no facto de Ramrath ter um estabelecimento na Alemanha para lhe retirar a aprovação. O ministro apenas constatou que Ramrath já não tinha qualquer estabelecimento profissional no Luxemburgo. Com efeito, e nos termos da legislação luxemburguesa, a aprovação para exercer a profissão de revisor de contas é concedida às pessoas singulares e colectivas estabelecidas no Luxemburgo, mesmo que estejam também estabelecidas como revisores de contas num ou vários outros Estados-membros da Comunidade.

23. Seguidamente, o ministro da Justiça alega que decorre da oitava directiva que os Estados-membros são livres de fixar nas

suas legislações os critérios de independência e honorabilidade para a aprovação dos revisores de contas e igualmente de estabelecer as sanções adequadas para garantir o respeito pelas condições assim impostas. Segundo o ministro da Justiça, na falta de regulamentação comum, e de harmonia com as disposições da oitava directiva, é confiado à autoridade dos Estados-membros o controlo do respeito pelas regras deontológicas. A exigência de um estabelecimento profissional no Luxemburgo prevista no artigo 3.º, n.º 1, alínea c), da lei de 28 de Junho de 1984 é necessária para permitir que o conselho de disciplina do Institut des réviseurs d'entreprises exerça os seus poderes. O exercício desta missão pressupõe igualmente o acesso aos documentos profissionais que se referem às operações levadas a cabo no Luxemburgo. Dado que as actividades de controlo legal são em princípio exercidas no território luxemburguês, é necessário que o revisor de contas tenha uma presença efectiva mínima e disponha de uma infra-estrutura estável para desempenhar os seus trabalhos.

24. Quanto à segunda questão, o ministro da Justiça distingue entre a garantia de independência do revisor de contas por conta de outrem e o controlo dessa independência. Em relação ao revisor de contas por conta de outrem, a independência da entidade patronal deve, com efeito, suprir a carência de independência por parte do revisor. O controlo do respeito das regras profissionais pelos revisores de contas por conta de outrem faz-se através do controlo das respectivas entidades patronais. Daí resulta, logicamente, que um revisor de contas deve estar ao serviço duma sociedade de controlo aprovada no Luxemburgo. Uma vez que as restrições à liberdade de estabelecimento dos revisores de contas não foram ainda suprimidas, a regulamentação luxemburguesa não é contrária nem às disposições da oitava directiva nem aos artigos 52.º e seguintes do

Tratado CEE. Os requisitos previstos na regulamentação luxemburguesa, e designadamente no artigo 3.º conjugado com o artigo 6.º da lei de 28 de Junho de 1984, não acarretam qualquer discriminação quanto à nacionalidade. Esta legislação tem em vista indistintamente os cidadãos luxemburgueses e os de outros Estados-membros. Segundo o ministro da Justiça, será ilusório o controlo do revisor de empresas por conta de outrem caso esteja ao serviço de uma sociedade não aprovada no Luxemburgo.

25. Assim, propõe que se responda da seguinte maneira às questões colocadas pela Secção do Contencioso do Conselho de Estado luxemburguês:

- «1) a) Os artigos 52.º e seguintes do Tratado CEE não autorizam que as autoridades competentes de um Estado-membro considerem incompatível com o exercício por uma pessoa singular da profissão de revisor de contas nesse Estado-membro o estabelecimento da mesma pessoa na qualidade de revisor de contas em outro Estado-membro.
- b) Um Estado-membro pode exigir de uma pessoa habilitada para exercer a profissão de revisor de contas num outro Estado-membro, onde tem igualmente um estabelecimento profissional, condições relativas à permanência de uma infra-estrutura para desempenho dos seus trabalhos, condições mínimas quanto à presença efectiva nesse Estado-membro e condições necessárias para o controlo do respeito pelas regras deontológicas.

- 2) Nem os artigos 52.º e seguintes do Tratado CEE nem os diplomas publicados em sua execução proíbem que as autoridades competentes de um Estado-membro autorizem o exercício da profissão de revisor de contas apenas aos funcionários de uma sociedade aprovada de harmonia com a sua legislação interna, com exclusão dos funcionários de uma sociedade aprovada nos termos da legislação de outro Estado-membro**.
26. O *Institut des réviseurs d'entreprises*, parte interveniente nos autos principais, considera desde logo que resulta do acórdão que ordenou o reenvio que Ramrath é empregado de uma sociedade alemã. Considera aquela entidade que é portanto possível que a situação em que ele se encontra suscite questões de aplicação não apenas dos artigos 52.º e seguintes do Tratado CEE, mas também quanto das regras do mesmo Tratado sobre a livre circulação dos trabalhadores por conta de outrem e livre prestação dos serviços.
27. No que toca à aprovação exigida pela legislação luxemburguesa realça o Institut que a oitava directiva indica alguns elementos de resposta relativamente às questões colocadas pelo órgão jurisdicional que ordenou o reenvio. Contudo, decorre dos considerandos desta directiva que não tem em vista nem a liberdade de estabelecimento nem a livre prestação dos serviços. Consequentemente, no essencial, as regras aplicáveis são as do Tratado.
28. Alega seguidamente o Institut, apoiando-se no acórdão de 8 de Abril de 1976, Royer (48/75, Recueil, p. 497), que será possível decidir as questões colocadas pelo órgão jurisdicional que procedeu ao reenvio independentemente de saber se Ramrath exerce a sua profissão a título independente ou por conta de outrem. As questões relativas à independência profissional do revisor de contas e à exigência de um estabelecimento profissional no Luxemburgo colocam os mesmo problemas em concreto, qualquer que seja o modo de exercício da profissão.
29. No que respeita à questão 1), alínea a), e, designadamente, à exigência de estabelecimento profissional no Luxemburgo, o Institut considera que não resulta da redacção do artigo 3.º, n.º 1, alínea c), da lei de 28 de Junho de 1984 que deva ser o único estabelecimento do revisor de contas. Aliás, não existe qualquer proibição de existência de um duplo estabelecimento internacional.
30. Reportando-se ao acórdão de 12 de Julho de 1984, Klopp (107/83, Recueil, p. 2971), o Institut alega que existe um princípio geral por força do qual o direito de estabelecimento implica igualmente a faculdade de criar e manter, com respeito pelas regras profissionais, mais que um centro de actividade no território da Comunidade.
31. O fundamento deste acórdão é completamente transponível para o caso do revisor de contas, já que se trata, como o Tribunal decidiu, da expressão específica de um princípio geral. Contudo, este acórdão diz unicamente respeito à situação de um cidadão que exerce a profissão a título independente, situação em que não se encontra Ramrath.
32. No que toca à segunda parte da primeira questão, e designadamente às condições relativas à permanência de uma infra-estrutura e à presença efectiva e às condições necessárias ao controlo do respeito pe-

** Tradução não oficial.

las regras deontológicas, o Institut alega que decorre dos artigos 48.º, n.º 3, alínea c), e 52.º, parágrafo segundo, do Tratado CEE, que um Estado-membro está sempre em condições de definir, na sua legislação, quais as condições para o exercício de uma profissão no seu território. No que diz respeito à livre prestação de serviços, tal poder decorre do artigo 60.º, último parágrafo, do Tratado CEE. A restrição essencial que o Tratado impõe é que as condições exigidas não sejam discriminatórias em detrimento dos cidadãos de outros Estados-membros.

33. Relativamente à condição de ter um estabelecimento profissional no Luxemburgo, observa o Institut que resulta do acórdão de 3 de Dezembro de 1974, Van Binsbergen (33/74, Recueil, p. 1299), que o artigo 59.º do Tratado CEE se opõe à exigência de que exista uma residência permanente no território do Estado-membro onde a prestação de serviços deve ter lugar. Contudo, resulta dos acórdãos de 3 de Dezembro de 1974, 33/74 (n.ºs 12 e 14), e de 12 de Julho de 1984, 107/83 (n.º 20), já referidos, que um Estado-membro pode exigir no interesse geral que os revisores de contas tenham um estabelecimento profissional estável a partir do qual prestem os seus serviços, desde que esta exigência seja objectivamente necessária para garantir o respeito pelas regras profissionais definidas pelas autoridades competentes do Estado em questão. Se bem que nestes acórdãos se trate da profissão de advogado e da função de consultor jurídico, os fundamentos podem ser transpostos para a profissão de revisor de contas, já que esta se prende igualmente com uma missão que toca directamente o interesse público, e deve por isso estar sujeita a regras profissionais estritas e a uma deontologia obrigatória. Tal conclusão apoia-se nos considerandos da oitava directiva, em que é realçada a necessi-

dade de garantir que as pessoas habilitadas a efectuar o controlo legal gozem de independência e honorabilidade.

34. No que respeita à noção de estabelecimento profissional, o Institut alega seguidamente que, relativamente aos acórdãos de 3 de Dezembro de 1974, 33/74, e de 12 de Julho de 1974, 107/83, já referidos, o estabelecimento profissional de um revisor de contas deve ser caracterizado pela sua conformidade às exigências objectivas da regulamentação profissional e pela sua estabilidade.

35. Quanto à relação com as exigências objectivas da regulamentação profissional, o Institut distingue dois elementos. Em primeiro lugar, a necessidade de manter um contacto suficiente com a clientela. Em segundo lugar, as condições específicas do desempenho da profissão de revisor de contas. O exercício das tarefas que lhe são próprias implica o conhecimento de informações altamente confidenciais quanto à actividade económica da sociedade sujeita a controlo. Uma divulgação não autorizada destes conhecimentos pode ter consequências extremamente graves. Por estas razões, a citada lei de 28 de Junho de 1984 e o Código Penal luxemburguês impõem aos revisores de contas aprovados no Luxemburgo e às pessoas ao seu serviço o dever de segredo profissional. A conservação dos documentos de trabalho do revisor de contas tem igualmente importância considerável. O problema dessa conservação levou o legislador luxemburguês a exigir que um revisor de contas tenha no Luxemburgo um estabelecimento profissional estável e conserve estes documentos no território luxemburguês. Se não existisse essa regulamentação, não seria possível o controlo do respeito pelas regras deontológicas e normas profissionais. Além disso, seria inconcebível que o Institut, enquanto órgão do Estado, levasse a cabo o

controlo de documentos no território de um outro Estado soberano. Dada a ausência de uma harmonização ao nível comunitário do segredo profissional, o transporte de documentos para fora do território luxemburguês faria nascer o risco de que estes fossem apreendidos ou consultados pelas autoridades de outro Estado-membro em condições menos restritivas que as que vigoram no Luxemburgo. Essa situação iria privar as sociedades estabelecidas no Luxemburgo da protecção da regulamentação luxemburguesa. Deste modo, a exigência da existência de um estabelecimento profissional no Luxemburgo tem de ser considerada como objectivamente justificada.

36. Em seguida, e no que diz respeito à exigência de estabilidade, o Institut realça que a ideia de estabilidade é inerente à de estabelecimento profissional. As observações sobre o estabelecimento profissional valem igualmente quanto à exigência de estabilidade. Não se trata de uma noção teórica; pelo contrário, é necessário que o revisor de contas se encontre com bastante frequência no seu estabelecimento para que o contacto com a clientela possa ser mantido. A presença é também necessária para permitir que o Institut exerça o seu poder de controlo.

37. Quanto à segunda questão, alega o Institut que a incompatibilidade da profissão de revisor de contas com o exercício de funções por conta de uma entidade não aprovada como revisor de contas no Luxemburgo, conforme resulta das disposições combinadas dos artigos 3.º e 6.º da citada lei de 28 de Junho de 1984, não é fonte de qualquer discriminação directa em razão da nacionalidade dos trabalhadores ou dos destinatários dos serviços.

38. Segundo o Institut, o artigo 6.º da lei de 28 de Junho de 1984 abrange indistintamente os estrangeiros que desempenhem funções a favor de uma entidade não aprovada no Estado-membro de acolhimento e que queiram aí exercer a profissão de revisor de contas, bem como os cidadãos desse mesmo Estado que pretendam exercer funções para uma entidade aí não aprovada. Na opinião do Institut, esta regulamentação não constitui uma discriminação do tipo previsto nos artigos 48.º, n.º 2, 52.º, segundo parágrafo, e 60.º, terceiro parágrafo, do Tratado CEE.

39. Relativamente às barreiras impostas pela regulamentação luxemburguesa, considera o Institut que a perturbação para a liberdade de circulação intracomunitária das pessoas originada pela regulamentação luxemburguesa é consequência necessária da ausência de uma definição comunitária harmonizada da noção de independência do revisor de contas e da impossibilidade de alargar o controlo do Institut aos revisores de contas estrangeiros não estabelecidos no Luxemburgo.

40. Sublinha o Institut que a oitava directiva tem por objecto a harmonização das qualificações dos revisores de contas. Resulta, contudo, do respectivo preâmbulo que esta directiva não harmoniza as restantes condições de acesso à profissão. Quanto à noção de independência, decorre em particular dos artigos 3.º e 24.º da directiva que ela tem que ser apreciada de harmonia com a legislação do Estado-membro em causa. Ora, para o conceito da legislação luxemburguesa, a independência está fortemente comprometida quando um revisor de contas desempenha funções por conta de outrem, salvo se a sua entidade empregadora for, ela própria, um revisor de contas aprovado no Luxemburgo. O conteúdo da noção de independência profissional depende em larga

medida das tradições de cada país. Consequentemente, não é seguro que um revisor de contas aprovado em outro Estado-membro preencha as condições exigidas pela legislação luxemburguesa. Caso tal garantia existisse, restaria ainda o problema do controlo a levar a cabo pelo Institut. Com efeito, o Institut apenas pode controlar os revisores de contas aprovados de harmonia com a legislação luxemburguesa. Daí conclui que o legislador nacional pôde com razão considerar que, na ausência de qualquer harmonização comunitária quanto às condições da independência e da possibilidade de um órgão disciplinar exercer um controlo efectivo sobre uma entidade empregadora não aprovada no Luxemburgo, só existirão as garantias necessárias de independência de um revisor de contas por conta de outrem se a entidade patronal desse revisor for, ela própria, um revisor de contas aprovado no Luxemburgo.

41. A título subsidiário, alega o Institut, no que respeita às restrições decorrentes da legislação luxemburguesa, que somente podem exercer a profissão de revisor de contas no Luxemburgo os empregados de revisores de contas que, ainda que não aprovados no Luxemburgo, o estejam noutros Estados-membros cujas regras deontológicas sejam pelo menos tão rigorosas como as previstas pela lei luxemburguesa. Acrescenta o Institut que esta solução coloca problemas quanto à efectividade do controlo que leva a cabo. Em tal situação, seria puramente teórico o controlo das condições de independência da entidade empregadora do revisor de contas.

42. Finalmente, o Institut alega que, independentemente da situação de revisor de contas — trabalhador por conta de outrem ou independente — são objectivamente justificadas as exigências da regulamentação luxemburguesa e igualmente lícitas face ao direito comunitário. Quanto à posição do

trabalhador por conta de outrem, o Institut remete para o acórdão de 28 de Junho de 1978, Kenny (1/78, Recueil, p. 1489), em que o Tribunal de Justiça declarou que,

«... os artigos 7.º e 48.º do Tratado CEE, no âmbito de aplicação deste, ao proibirem que um Estado-membro aplique o seu direito de modo diferente em função da nacionalidade, não têm em vista as eventuais disparidades de tratamento que podem resultar, de um Estado-membro para outro, das divergências que existem entre as legislações dos diferentes Estados, desde que estas afectem qualquer pessoa que caia sob o seu âmbito previsional, segundo critérios objectivos e sem ter em conta a respectiva nacionalidade» **.

43. Os princípios deste acórdão aplicam-se tanto em matéria de liberdade de estabelecimento como em matéria de livre prestação de serviços a título independente. Essa conclusão resulta igualmente dos acórdãos de 3 de Dezembro de 1974, 33/74, e de 12 de Julho de 1984, 107/83. Segundo o Institut, as restrições contidas na legislação luxemburguesa são por isso compatíveis com o direito comunitário no seu actual estado.

44. O Institut sugere assim que se responda às questões colocadas da forma seguinte:

- 1) a) O direito comunitário opõe-se a que as autoridades competentes de um Estado-membro recusem a uma pessoa singular o acesso à profissão de revisor de contas e o seu exercício pela simples circunstância de manter simultaneamente um estabelecimento profissional de revisor de contas noutra Estado-membro.

** Tradução não oficial.

b) Um Estado-membro pode exigir a uma pessoa habilitada a exercer a profissão de revisor de contas noutro Estado-membro, onde dispõe igualmente de um estabelecimento profissional, condições quanto à permanência de uma infra-estrutura para desempenho das suas actividades e quanto à conservação, no território do Estado-membro em questão, dos seus documentos de trabalho abrangidos pelo segredo profissional, condições mínimas relativas à presença efectiva nesse Estado-membro e aos requisitos necessários para controlo do respeito pelas regras deontológicas.

2) Nomeadamente:

Nem os artigos 52.º e seguintes do Tratado CEE nem qualquer outra disposição do direito comunitário são contrárias a que as autoridades competentes de um Estado-membro aprovelem apenas como revisores de contas os trabalhadores por conta de uma entidade aprovada de harmonia com a sua legislação nacional, com exclusão dos empregados de uma entidade aprovada de acordo com a legislação de outro Estado-membro.

Alternativamente:

Nem os artigos 52.º e seguintes do Tratado CEE nem qualquer outra disposição do direito comunitário são contrários a que as autoridades competentes de um Estado-membro aprovelem como revisores de contas exclusivamente os empregados de uma entidade aprovada de harmonia com a sua legislação nacional, com exclusão dos empregados de uma entidade aprovada em conformidade com a legislação de outro Estado-membro, a menos

que seja demonstrado que a entidade aprovada de harmonia com a legislação do outro Estado-membro, empregadora do revisor de contas, esteja sujeita — designadamente no que respeita às condições de independência profissional — a normas deontológicas pelo menos tão estritas como as que vigoram no Estado-membro no qual o revisor de contas por conta de outrem tem que exercer a sua profissão»**.

45. A *Comissão* realça desde logo que a situação em que se encontra Ramrath é quase idêntica às abordadas nos acórdãos de 12 de Julho de 1984, Klopp, já citado, e de 30 de Abril de 1986, *Comissão/França* (96/85, Colect., p. 1475). As particularidades do caso concreto respeitam, por um lado, ao cancelamento de uma aprovação concedida e, por outro, aos direitos de um trabalhador por conta de uma empresa legalmente estabelecida num Estado-membro que foi cedido à sucursal dessa mesma empresa em outro Estado-membro.

46. No que respeita à resposta à primeira questão, alínea a), a *Comissão* apoia-se, designadamente, nos citados acórdãos de 12 de Julho de 1984, 107/83 (pontos 19 e 22), e de 30 de Abril de 1986, 96/85 (pontos 10 e seguintes). Segundo a *Comissão*, não é possível conceder a quem exerça uma profissão liberal o direito de abrir uma sucursal noutro Estado-membro sem ao mesmo tempo admitir a possibilidade de um trabalhador por conta de outrem, empregado num Estado-membro, ser colocado temporariamente à disposição da sucursal noutro Estado-membro. Dado que os trabalhadores por conta de outrem e os trabalhadores independentes estão sujeitos às mesmas regras de qualificação profissional e deontológicas, não há qualquer justificação para que o trabalhador por conta de outrem seja tratado de maneira menos favorável que o independente.

** Tradução não oficial.

47. Segundo a Comissão, o trabalhador por conta de outrem que, continuando ao serviço da mesma entidade patronal, passe a ter, para centro das suas actividades, a «sede» em outro Estado-membro muda também de patrão como se tivesse mudado de escritório no interior de um Estado-membro. Existirá discriminação quanto a este primeiro empregado caso deva renunciar à aprovação recebida no Estado-membro de origem se o outro Estado-membro onde vai trabalhar o exigir.

48. Conclui a Comissão que um Estado-membro falta ao cumprimento do artigo 48.º do Tratado CEE se, em consequência de uma medida administrativa não justificada por razões imperiosas de ordem deontológica, faz perder a um trabalhador por conta de outrem de um Estado-membro o benefício da sua autorização profissional por entender que foi contratado a título principal pela «sede» da sua entidade patronal estabelecida em outro Estado-membro onde ele reside e trabalha a título principal. Efectivamente, é dificilmente concebível que se encontrem razões justificativas para as exigências da regulamentação luxemburguesa.

49. No que toca à segunda parte da primeira questão, a Comissão alega que o problema com que a Secção do Contencioso se mostra confrontada é o de saber se o revisor de contas por conta de outrem, possuidor das qualificações profissionais reconhecidas em cada um dos dois Estados-membros em causa e empregado a título principal numa empresa de revisão de contas num Estado-membro, estando essa mesma empresa aprovada para o exercício da actividade de revisão de contas, quando é colocado ao serviço da sucursal criada e aprovada em outro Estado-membro, deve justificar uma presença efectiva mínima neste outro Estado-membro e reunir as condições necessá-

rias para o controlo do respeito pelas regras deontológicas.

50. No que respeita ao direito comunitário aplicável, observa a Comissão que está enunciado no décimo primeiro considerando da oitava directiva que esta não tem em vista nem a liberdade de estabelecimento nem a livre prestação dos serviços, e que o reconhecimento das aprovações concedidas aos cidadãos de outros Estados-membros será regulamentado por outras directivas. Portanto, será aplicável ao caso concreto o direito comum do Tratado CEE.

51. Segundo a Comissão, a jurisprudência do Tribunal de Justiça mostra que as regras deontológicas de um Estado-membro se aplicam a qualquer pessoa que exerça a profissão em causa nesse Estado, quer a título permanente como prestação de serviços, quer como trabalhador por conta de outrem. A aplicação das regras deontológicas a quem presta serviços neste Estado-membro não é incompatível com o Tratado. No que toca à necessidade de uma aprovação, a Comissão, remetendo para os acórdãos de 4 de Dezembro de 1986, Comissão/França (220/83, Colect., p. 3663), Comissão/Dinamarca (252/83, Colect., p. 3713), Comissão/Alemanha (205/84, Colect., p. 3755) e Comissão/Irlanda (206/84, Colect., p. 3817), considera que esta não pode ser negada em caso de justificação objectiva. A Comissão refere-se, designadamente, ao ponto 65 do acórdão de 4 de Dezembro de 1986, 205/84, já citado, de onde resulta que a exigência da aprovação no Estado destinatário não se justifica se a empresa que presta serviços reúne já condições equivalentes no Estado-membro onde está sediada e tiver sido criado um sistema de colaboração entre as autoridades de controlo dos Estados-membros interessados que assegure um controlo eficaz do respeito dessas condições também no que toca à prestação de serviços.

Se bem que esta jurisprudência não possa ser transposta para o caso vertente, a oitava directiva coordena as condições para o exercício da função de revisor de contas e prevê no seu artigo 29.º um processo de consultas regulares. Não resulta dos autos que tal processo tenha sido seguido no caso de Ramrath.

52. Segundo a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a necessidade de um estabelecimento é antinómica com a noção de livre prestação de serviços. Apesar disso, o Tribunal não exclui que razões imperiosas possam justificar o estabelecimento do prestador de serviços. Em tal caso, o Estado-membro será obrigado a demonstrar que as autoridades a quem cabe o controlo não podem executar a sua missão de modo eficaz sem que a empresa prestadora de serviços disponha no Estado-membro em causa de um estabelecimento dotado de estabilidade com todos os documentos necessários. Segundo a Comissão, o ministro da Justiça não forneceu prova em tal sentido.

53. A este respeito, a Comissão reporta-se do mesmo modo ao citado acórdão de 12 de Julho de 1984, Klopp, para realçar, por um lado, que a exigência de uma presença mínima não se justifica, porque existem hoje modernos meios de transporte e de comunicação à distância que garantem de modo adequado o contacto com as autoridades e os clientes e, por outro, que a existência de um segundo domicílio profissional em outro Estado-membro não contraria a aplicação das regras deontológicas no Estado de acolhimento. De qualquer modo, a maior garantia que um Estado-membro tem contra a transgressão das regras deontológicas por

uma pessoa singular aprovada consiste em lhe retirar essa aprovação. Esta sanção é igualmente eficaz quer no caso de uma entidade inteiramente estabelecida num Estado-membro, quer no caso de uma entidade que apenas aí efectue temporariamente controlos legais. Um controlo previsto por força da lei por pessoa não aprovada dependente de uma sociedade de revisores aprovada não será legalmente válido quando, como no caso do Luxemburgo, a pessoa singular deva ter a aprovação. Em caso de retirada de aprovação, não poderá proceder a controlos em nome da sociedade de revisão, que fica responsável, face à sua cliente e às autoridades de controlo da revisão, pelo respeito das condições prescritas. Se não é de excluir que determinado requisito de presença efectiva possa ser exigido à sociedade que, por hipótese, solicitou autorização para se estabelecer, não é esse o caso em relação às pessoas contratadas para efectuar controlos em seu nome, quer sejam trabalhadores por sua conta quer não. Neste último caso, basta que estejam aprovadas no país de acolhimento, aguardando o reconhecimento mútuo das aprovações.

54. Quanto à segunda questão, desde logo a Comissão lembra que a relação laboral entre a Treuarbeit Düsseldorf; a Treuarbeit Luxembourg e C. Ramrath consistiu na colocação temporária deste último pela Treuarbeit Düsseldorf ao serviço da sua sucursal Treuarbeit Luxembourg. Trata-se de uma prestação de serviços remunerada transfronteiras por parte da Treuarbeit Düsseldorf e do exercício por Ramrath, enquanto trabalhador por conta de outrem, do direito à livre circulação dos trabalhadores. No estado actual do direito comunitário, esta situação não está especificamente regulamentada. Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que as regras deontológicas do país de acolhimento se aplicam aos trabalhadores por conta de outrem cedidos

a outra empresa. Os princípios contidos nos acórdãos de 3 de Fevereiro de 1982, Seco (62/81 e 63/81, Recueil, p. 223), e de 27 de Março de 1990, Rush Portuguesa (113/89, Colect., p. I-1417), relativos às normas imperativas do direito do trabalho, são igualmente válidos para os requisitos deontológicos segundo os quais o trabalho deve ser levado a cabo. Se o direito nacional se aplica aos empregados que se deslocam com as empresas, os princípios que conduzem a essa aplicação são necessariamente válidos quando o trabalhador é cedido a uma sucursal em outro Estado-membro.

55. O artigo 6.º da lei de 28 de Junho de 1984 dispõe que a profissão de revisor de contas é incompatível com qualquer actividade susceptível de afectar a independência profissional do seu titular. Não foi contestado que Ramrath reunia a esse título as condições de independência quando efectuou revisões ao serviço da Treuarbeit Luxembourg. Segundo a Comissão, a única questão é saber se a Treuarbeit Düsseldorf, aprovada como tal na Alemanha, reúne as condições exigidas pelo direito comunitário. Ora, enquanto não tiver lugar o reconhecimento mútuo das aprovações, esta questão terá que ser resolvida pelo direito do Estado-membro onde tem lugar a prestação de serviços, desde que seja aplicável indistintamente e corresponda a exigências imperativas de interesse geral. Nestas circunstâncias, a decisão de retirar a aprovação a uma pessoa singular por a sua entidade patronal não estar aprovada no Estado-membro de acolhimento deve mencionar, especificamente fundamentadas, as razões por que esta entidade patronal não confere ao revisor ao seu serviço as mesmas condições de independência que uma empresa de revisão estabelecida e aprovada nesse Estado-membro de acolhimento. Segundo a Comissão, competirá ao órgão jurisdicional nacional verificar em que medida os requisitos exigidos no país do

emprego principal correspondem aos impostos no país de acolhimento.

56. Alega, a seguir, a Comissão que a situação de Ramrath é, no fundo, análoga à decidida no acórdão de 28 de Novembro de 1978, Choquet (16/78, Colect., p. 2293). Ramrath reúne as condições para o exercício de uma actividade, tal como Choquet reunia. Sendo os fundamentos deste acórdão aplicáveis à situação de Ramrath, daí se infere que a recusa do ministro da justiça em verificar se efectivamente o emprego numa sociedade de revisão de contas na Alemanha oferece garantias comparáveis de independência profissional constitui uma restrição injustificada face aos artigos 48.º, 52.º e 59.º do Tratado CEE. Se bem que a oitava directiva disponha, no seu artigo 24.º, que pode um Estado-membro definir quais as situações que implicam a perda da independência profissional, esta disposição de maneira nenhuma dispensa as autoridades competentes da obrigação da citada verificação.

57. A Comissão sugere as seguintes respostas às questões colocadas:

- «1) a) Os artigos 48.º e seguintes, bem como o artigo 52.º do Tratado CEE, não permitem que um Estado-membro considere como incompatível com o exercício por uma pessoa singular da profissão de revisor de contas nesse Estado-membro o trabalho por conta de outrem dessa mesma pessoa na qualidade de revisor de contas em outro Estado-membro.
- b) Um Estado-membro não pode exigir a uma pessoa habilitada a exercer a profissão de revisor de contas noutro

Estado-membro, onde desempenha funções para uma sociedade de revisão aprovada, condições quanto à permanência de uma infra-estrutura para estabelecimento dos seus trabalhos e condições mínimas quanto à presença efectiva nesse Estado-membro, quando essa pessoa singular efectua controlos por conta de uma sociedade de revisão aprovada e reúne no mais as condições para obter a aprovação no país onde tem lugar a prestação de serviços.

- 2) Os artigos 48.º e seguintes do Tratado CEE, bem como os artigos 52.º e 59.º do mesmo diploma, devem ser interpretados no sentido de que, se uma lei nacional considerar estarem reunidos os requisitos de independência exigidos a um revisor de empresas quando este é encarregado de efectuar um controlo legal por conta de outro revisor devidamente aprovado, o Estado-membro em que um revisor por conta de outrem for temporariamente colocado ao serviço de uma sociedade revisora é obrigado a verificar em que medida os requisitos de independência desse revisor são igualmente garantidos na hipótese de este ser admitido ao serviço de um revisor aprovado no Estado-membro de origem.»

III — Questão colocada à parte recorrida nos autos principais

58. O Tribunal de Justiça colocou ao ministro da Justiça a seguinte questão:

«O ministro da Justiça é convidado a indicar as razões pelas quais, na sua opinião, a con-

tratação de Ramrath pela sociedade Treuarbeit (Luxembourg), aquando das suas funções no Luxemburgo, não constitui um estabelecimento profissional no Luxemburgo para os fins do artigo 3.º, n.º 1, alínea c), da lei de 28 de Junho de 1984, sobre a organização da profissão de revisor de contas.»

59. Na sua resposta, o ministro da Justiça esclarece que, face aos dados à sua disposição, não foi demonstrada qualquer contratação de Ramrath pela Treuarbeit Luxembourg. Na sua declaração de 1 de Fevereiro de 1988, o próprio Ramrath reconheceu que a sua única entidade patronal era Treuarbeit Düsseldorf. A afirmação da Treuarbeit Luxembourg de que Ramrath foi de facto contratado por esta empresa enquanto duraram as suas funções contraria aquela declaração.

60. Segundo o ministro da Justiça, a Treuarbeit Luxembourg não constitui uma filial da Treuarbeit Düsseldorf. Consequentemente, não se poderá falar de cedência de um empregado pela firma-mãe a uma das suas filiais. Os trabalhos desempenhados por Ramrath a favor da Treuarbeit Luxembourg não resultaram de um contrato de trabalho. Essas tarefas consistiram, efectivamente, em prestações de serviços pontuais no Luxemburgo.

61. O ministro da Justiça conclui que não ficou demonstrado no presente caso estarem preenchidos os requisitos previstos no artigo 3.º, n.º 1, alínea c), da lei de 28 de Junho de 1984.

G. F. Mancini
Juiz-relator