CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
F. G. JACOBS
apresentadas em 19 de Março de 1992 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. No presente processo, o Conselho de Estado do Luxemburgo solicita ao Tribunal de Justiça que se pronuncie a título prejudicial sobre três questões relativas à liberdade de exercício da profissão de revisor oficial de contas:

«1) a) Os artigos 52.° 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.° 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?»

2. O Institut des réviseurs d'entreprises (a seguir «instituto»), organismo profissional que tutela o exercício da profissão de revisor de contas no Grão-Ducado, é parte interveniente nos autos principais e, além disso, apresentou observações escritas ao Tribunal de Justiça.

3. As questões remetidas pelo Conselho de Estado luxemburguês foram suscitadas no âmbito de um recurso interposto por Claus Ramrath contra o ministro da Justiça luxemburguês (a seguir «ministro») contestando a validade da decisão que lhe retirou a aprovação ministerial para exercer a profissão de revisor de contas no Grão-Ducado do Luxemburgo. Originalmente, esta apro-

* Língua original: inglês.

vação tinha sido concedida em 11 de Fevereiro de 1985, na altura em que Ramrath era empregado da sociedade Treuarbeit (a seguir «Treuarbeit Luxembourg») com sede no Luxemburgo, onde está aprovada como revisor oficial de contas. Todavia, em 1 de Fevereiro de 1988, Ramrath declarou ao Institut que era, a partir dali, empregado da Treuarbeit AG, uma sociedade com sede em Düsseldorf (a seguir «Treuarbeit Düsseldorf»). Em 8 de Agosto de 1988, o ministro informou Ramrath de que, em consequência disso mesmo, era sua intenção retirar-lhe a aprovação, e convidou-o a expor o que tivesse por conveniente. Em 28 de Setembro de 1988, a Treuarbeit Luxembourg dirigiu uma carta ao ministro na qual esclareceu que tinha contratado Ramrath para os seus trabalhos no Luxemburgo. Apesar dessa declaração, a aprovação foi definitivamente retirada em 19 de Maio de 1989.

4. Para justificar a sua decisão de retirar a aprovação a Ramrath, o ministro invocou dois motivos. Em primeiro lugar, Ramrath não dispunha de estabelecimento profissional no Luxemburgo, contrariamente ao requisito previsto no artigo 3.°, n.° 1, alínea c), da lei de 28 de Junho de 1984 relativa à organização da profissão de revisor oficial de contas. Em segundo lugar, devido ao seu emprego na Treuarbeit Düsseldorf, Ramrath não gozava da independência profissional exigida pelo artigo 6.° da mesma lei, que, designadamente, proíbe que um revisor oficial de contas desempenhe funções a favor de uma entidade não aprovada como revisor de contas no Luxemburgo. A aprovação foi portanto retirada a Ramrath não devido ao seu estabelecimento noutro Estado-membro, mas porque 1) não dispunha de estabelecimento profissional no Luxemburgo e 2) desempenhava funções profissionais a favor de uma sociedade que não estava aprovada como revisora de empresas no Luxemburgo, a saber, a Treuarbeit Düsseldorf.

5. Nem o ministro nem o Institut contestaram que era contrária ao direito comunitário a retirada da aprovação com o único motivo de o revisor de contas em causa estar estabelecido como tal em outro Estado-membro. Nesse sentido decidira o Tribunal de Justiça no acórdão de 12 de Julho de 1984, Klopp, n.° 19 (107/83, Recueil, p. 2971):

«Que a liberdade de estabelecimento não se limita ao direito de criar um único estabelecimento no interior da Comunidade encontra a sua confirmação nos próprios termos do artigo 52.° do Tratado CEE, por força do qual a supressão gradual das restrições à liberdade de estabelecimento abrange igualmente as restrições à criação de agências, sucursais ou filiais pelos cidadãos de um Estado-membro estabelecidos no território de outro Estado-membro. Esta norma deve ser tida como a expressão específica de um princípio geral, aplicável do mesmo modo às profissões liberais, por força do qual o direito de estabelecimento implica também a faculdade de criar e manter, com respeito pelas normas profissionais, mais que um centro de actividade no território da Comunidade»**.

Por outro lado, como o Tribunal de Justiça esclareceu no acórdão de 4 de Dezembro de 1986, Comissão/França (96/85, Colect., p. 1475), a liberdade de um profissional liberal de exercer a sua actividade em mais que um Estado-membro compreende, por força do artigo 48.° do Tratado CEE, o di-

** Tradução não oficial.

reito de trabalhar como empregado por conta de outrem.

6. Consequentemente, parece não existirem dúvidas de que a primeira das três questões colocadas pelo Conselho de Estado luxemburguês merecerá uma resposta negativa. Coloca-se, no entanto, a questão de saber quais as restrições que um Estado-membro pode apesar disso impor ao exercício da profissão de revisor de contas no seu território. Pode um Estado-membro impor condições, designadamente, quanto a uma infra-estrutura permanente e uma presença mínima? Poderá ser exigido que um revisor de contas só possa trabalhar por conta de outrem a favor de uma entidade aprovada nos termos da legislação nacional? Nas considerações seguintes examinaremos sucessivamente cada um destes pontos. Se bem que as questões submetidas ao Tribunal de Justiça apenas refiram especificamente o artigo 52.° do Tratado CEE, torna-se evidente que a liberdade de exercício de uma profissão liberal pode ser assegurada, conforme os casos, tanto pelos artigos 48.° e 59.° do Tratado como pelo artigo 52.°

O requisito da presença mínima

7. O Institut sugere nas suas observações escritas e sustentou na audiência que a presença estável do revisor de contas no território do Estado-membro onde os trabalhos de revisão são efectuados é necessária para efeitos de um adequado controlo da profissão. Afirmou, designadamente, que a necessidade de manter os documentos e arquivos e de aplicar as regras do segredo profissional exige que a pessoa encarregada dos trabalhos de revisão disponha de um estabelecimento profissional estável no território do Estado-membro de acolhimento. Tal como o ministro esclareceu nas suas observações escritas, o artigo 3.°, n.° 1, alínea c), foi introduzido na lei de 28 de Junho de 1984 a fim de as autoridades fiscais e disciplinares, no exercício dos seus poderes de controlo, poderem actuar contra uma pessoa que tenha uma presença estável no Luxemburgo. Nas considerações que se seguem partimos do princípio que, no caso vertente, não foi contrariado que estas exigências se justificam. Debruçar-nos-emos inicialmente sobre o valor dos argumentos relativos à presença mínima, tal como estes se apresentam, se, como a Treuarbeit Luxembourg declarou ao ministro, Ramrath fosse empregado por essa sociedade aquando da sua prestação de serviços no Luxemburgo. Contudo, e uma vez que o ministro contesta a exactidão desta declaração, será necessário perspectivar igualmente outras hipóteses.

8. Em primeiro lugar, é evidente que uma pessoa que efectua trabalhos de revisão de contas na qualidade de trabalhador de uma sociedade com sede no Luxemburgo fornece esses serviços por conta da sua entidade patronal, mesmo se o vínculo entre ambos for apenas temporário. Parece-nos assim que qualquer condição nacional relativa à conservação e à confidencialidade dos documentos e arquivos pode validamente ser aplicada à entidade empregadora no Luxemburgo. Do mesmo modo, qualquer exigência de manutenção de contacto com clientes ou com as autoridades nacionais competentes pode ser satisfeita pela entidade patronal, ou por outros membros do seu pessoal, e pode ser imposta à entidade patronal na sua falta. Por último, quaisquer regras deontológicas necessárias podem, portanto, ser impostas ao trabalhador por conta de outrem que estará presente no Luxemburgo durante a prestação de serviços que ali deve levar a cabo.

9. Além disso, nem o ministro nem o Institut afirmaram que a legislação luxemburguesa contenha uma disposição que se oponha a que um revisor de contas com estabelecimento permanente no Luxemburgo contrate pessoal temporário. Por consequência, não se percebe como se pode justificar uma exigência que tem por efeito impedir a entidade patronal de contratar temporariamente um revisor de contas habilitado a exercer as suas actividades no Luxemburgo, mas que é empregado a título principal de uma sociedade com sede noutro Estado-membro. Parece, portanto, que uma exigência desse tipo será incompatível com o princípio da livre circulação enunciado no artigo 48.° do Tratado CEE, e que garante o acesso a um emprego temporário noutro Estado-membro.

10. Em determinadas circunstâncias, esta exigência constitui, aliás, uma restrição à faculdade que as sociedades estabelecidas no território de um Estado-membro têm de abrir sucursais, filiais ou agências noutro Estado-membro, faculdade essa garantida pelo artigo 52.° do Tratado CEE, dado que pode ser indispensável para o bom funcionamento da organização a transferência temporária de pessoal entre serviços nos diferentes Estados-membros. Não resulta com clareza do despacho de reenvio se a Treuarbeit Luxembourg é de facto uma sucursal, uma agência ou uma filial da Treuarbeit Düsseldorf. O ministro realçou na audiência que a Treuarbeit Luxembourg, enquanto sociedade com personalidade jurídica autónoma, não pode ser considerada como uma «sucursal» da sociedade de direito alemão, a qual por sua vez seria sucursal de uma outra sociedade com sede social em Berlim e Frankfurt. É, porém, claro que isso não impede que a Treuarbeit Luxembourg seja, senão uma sucursal, pelo menos uma filial ou uma agência da sociedade alemã. Qualquer que seja a hipótese, os direitos de estabelecimento da Treuarbeit Düsseldorf não estão directamente em causa no caso vertente

11. Da resposta que o ministro deu às questões escritas pelo Tribunal de Justiça resulta que aquele contesta a afirmação da Treuarbeit Luxembourg de que Ramrath efectuou prestações de serviço no Luxemburgo como seu empregado. As circunstâncias exactas em que Ramrath efectuou estas prestações constituem naturalmente questão de facto sobre a qual somente pode ser decidido pelo órgão jurisdicional nacional. Por outro lado, é igualmente inegável que saber quais os critérios que devem ser aplicados para determinar se estas circunstâncias de facto devem ou não ser consideradas como traduzindo uma relação de trabalho constitui uma questão que se prende com o direito comunitário: ver o acórdão de 23 de Março de 1982, Levin, ponto 11 (53/81, Recueil, p. 1035). Além disso, e como veremos, em qualquer caso, Ramrath tem o direito de invocar a livre prestação de serviços nos termos do artigo 59.° do Tratado CEE, mesmo que não tenha a hipótese de invocar a livre circulação dos trabalhadores prevista no artigo 48.°, no que toca à sua contratação pela sociedade luxemburguesa.

12. Na sua resposta à questão do Tribunal de Justiça, o ministro afirma que a simples circunstância de Ramrath ter sido posto à disposição da Treuarbeit Luxembourg pela Treuarbeit Düsseldorf para prestação de serviços pontuais não equivale à contratação daquele por uma sociedade luxemburguesa. Isto poderá ser verdade, mas a questão decisiva é, em nossa opinião, não a de saber se Ramrath exerceu a suas actividades como trabalhador por conta de outrem no Luxem-

burgo, mas unicamente se ele poderá ou não invocar uma das duas liberdades garantidas, respectivamente, pelos artigos 48.° e 59.° do Tratado CEE. Estes dois artigos, conjugados, quando necessário, com o artigo 52.°, devem efectivamente ser considerados como abrangendo todas as situações possíveis em que uma pessoa presta serviços deslocando-se de um Estado-membro para outro. Por isso, o que importa é saber se as disposições da legislação luxemburguesa que visam regulamentar a actividade de revisor de contas poderão ser satisfeitas no caso de um revisor temporariamente à disposição de uma sociedade com sede no Luxemburgo. Como já referimos, para que estas exigências sejam satisfeitas, parece suficiente que as prestações de serviços levados a cabo por Ramrath a clientes no Luxemburgo tenham sido, em si mesmas, por conta de uma sociedade estabelecida neste Estado, dado que, neste caso, qualquer das condições necessárias ao controlo pode ser validamente aplicada: ver ponto 8 supra. Consequentemente, pouco importa, em nossa opinião, que Ramrath haja ou não sido contratado pela sociedade de direito luxemburguês, uma vez que esta sociedade possa ser tida como responsável pelas actividades daquele.

13. Uma vez que os serviços de revisão são efectuados por Ramrath em nome da Treuarbeit Luxembourg, pode ser adequado considerar que se trata de uma prestação de serviço da sociedade aos seus clientes e não de uma prestação levada a cabo pelo próprio Ramrath, mesmo que ele não seja trabalhador desta sociedade. Neste caso, parece, contudo, que existe igualmente uma prestação de serviços de Ramrath à sociedade em questão. Se foi objectado que Ramrath, enquanto efectuou estas prestações de serviços agiu de facto em nome da sua entidade patronal, Treuarbeit Düsseldorf, de modo que a prestação de serviços foi levado a cabo pela sociedade de direito alemão à sociedade de direito luxemburguês e não pelo próprio Ramrath, poder-se-á responder que, neste caso, Ramrath pode fazer apelo ao artigo 48.°, que lhe garante a livre prestação de serviços no Luxemburgo no âmbito do cumprimento das suas obrigações contratuais para com a sua entidade patronal alemã, da mesma forma que a Treuarbeit Düsseldorf pode efectivamente invocar o artigo 59.°

14. Em consequência, qualquer que seja a análise da situação, torna-se claro que o direito de Ramrath de exercer a sua profissão no Grão-Ducado está coberto pelo Tratado CEE. Todas as exigências legítimas, impostas pela legislação luxemburguesa, no que toca ao estabelecimento profissional no Luxemburgo podem, em nosso critério, ser satisfeitas desde que exista uma sociedade de revisores de contas estabelecida no Luxemburgo que assuma a responsabilidade pelo comportamento e resultado dos trabalhos de controlo levados a cabo por Ramrath.

15. Consideramos portanto que o Estado-membro não deve impor condições relativas à permanência de uma infra-estrutura ou à continuidade da presença, ou aplicar regras deontológicas que têm por efeito impedir um revisor de contas, que doutra forma estaria habilitado a exercer no Luxemburgo, de aceitar um trabalho temporário para uma pessoa ou sociedade estabelecida no Luxemburgo, ou de ali efectuar prestações de serviços em nome dessa pessoa ou sociedade, mesmo que o revisor de contas não tenha outro estabelecimento no Luxemburgo.

Emprego numa entidade não aprovada

16. Recordemos que o segundo motivo adiantado para justificar a decisão do ministro de retirar a aprovação a Ramrath era que este desempenhava funções para uma entidade não aprovada como revisora de contas nos termos da legislação luxemburguesa, o que violava o artigo 6.° da lei de 28 de Junho de 1984. O ministro e o Institut sustentam que a condição prevista no artigo 6.° é necessária para garantir a independência profissional dos revisores oficiais de contas no Luxemburgo.

17. A exigência de independência profissional prevista no artigo 6.° da lei luxemburguesa parece destinada a dar cumprimento ao artigo 24.° da oitava Directiva 84/253/CEE do Conselho, de 10 de Abril de 1984, fundada no n.° 3, alínea g), do artigo 54.° 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). Os Estados-membros eram obrigados a aplicar a oitava directiva até 1 de Janeiro de 1988 através de normas aplicáveis, o mais tardar, a partir de 1 de Janeiro de 1990. Os artigos 23.° e 24.° da directiva dispõem, respectivamente:

«Os Estados-membros determinarão que as pessoas aprovadas para a fiscalização dos documentos referidos no n.° 1, alínea a), do artigo 1.° 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.»

O Grão-Ducado tinha seguramente o direito de aplicar o artigo 24.° proibindo que um revisor de contas desempenhe funções por conta de uma entidade ou de uma sociedade que não seja ela própria revisor oficial de contas. Contudo, já parece menos certo que lhe assista razão para excluir, do mesmo modo, a contratação desse revisor de contas por uma pessoa ou uma sociedade aprovada como revisor oficial de contas nos termos da legislação de outro Estado-membro. Há que presumir que a partir de 1 de Janeiro de 1990, e talvez mesmo antes desta data, esse Estado-membro pôs em vigor disposições de execução da oitava directiva, incluindo as obrigações previstas nos artigos 23.° e 24.° Além disso, o artigo 3.° da directiva prevê que:

«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.° 1 do artigo 1.°»

18. É certo que as noções de actividade incompatível com o controlo legal e dos critérios relativos à independência profissional (talvez com excepção dos critérios relativos à consciência profissional) podem variar de um Estado-membro para outro, como sugere a referência ao direito nacional nos artigos 3.° e 24.° da directiva. Consequentemente, se se demonstrasse que as condições particulares do trabalho de um revisor oficial de contas como empregado de uma pessoa ou sociedade aprovada num outro Estado-membro eram de molde a acarretar ofensa às exigências de independência profissional aplicáveis no Grão-Ducado ou a outras exigências legítimas, poderia justificar-se que se pusesse termo a essa relação de trabalho. Do mesmo modo, um vínculo laboral desse tipo pode impedir o revisor

oficial de contas em causa de exercer determinados controlos, devido à existência de uma ligação entre a sociedade controlada e a sua entidade patronal. Competirá, portanto, ao órgão jurisdicional nacional decidir se num determinado caso houve ou não uma infracção às normas profissionais. Em contrapartida, não nos parece que um Estado-membro possa validamente afirmar, sem provas para tanto, que por si só a relação contratual com um revisor de contas aprovado noutro Estado-membro constitua uma violação das suas normas profissionais. É antes ao Estado-membro que cumpre demonstrar que está comprometida a capacidade do revisor de contas para exercer no seu território controlos com a independência e consciência profissional exigidas.

19. É certo que, para garantir o respeito pelas correspondentes regras de deontologia e de independência, nem sempre basta comparar simplesmente as regulamentações existentes na matéria nos dois Estados-membros em causa. Assim, mesmo que as normas alemãs sobre a independência profissional dos revisores oficiais de contas contenham exigências análogas às previstas pelo Luxemburgo, as autoridades luxemburguesas podem apesar disso examinar, em determinado caso, se o requisito da independência profissional foi efectivamente respeitado. No caso de um controlo efectuado por Ramrath, as autoridades luxemburguesas têm designadamente o direito de exigir que não exista entre a sociedade controlada e a Treuarbeit Düsseldorf qualquer nexo susceptível de comprometer a independência de Ramrath e, a fim de serem respeitadas essas exigências, pode afigurar-se necessário que as autoridades competentes dos dois Estados-membros cooperem e troquem elementos de informação. Em qualquer hipótese, não parece exagerado pedir que as autoridades luxemburguesas participem, conforme o caso, num processo de cooperação deste tipo. A cooperação entre as autoridades competentes dos diferentes Estados-membros é com frequência indispensável para garantir a livre circulação no que respeita aos profissionais liberais. De qualquer modo, é, todavia, claro que a mera eventualidade de um conflito de interesses resultante do emprego noutro Estado-membro não basta para justificar a proibição do exercício da actividade no Luxemburgo. Afigura-se assim manifestamente desproporcionado que o Grão-Ducado do Luxemburgo proíba de forma absoluta e apriorística o emprego numa sociedade de revisores de contas estabelecida noutro Estado-membro.

Conclusão

20. Somos, portanto, de parecer que convirá responder da forma seguinte às questões colocadas pelo Conselho de Estado do Luxemburgo:

«1) Os artigos 48.°, 52.° e 59.° do Tratado CEE opõem-se a que as autoridades competentes de um Estado-membro recusem a autorização do exercício da

profissão de revisor oficial de contas a um cidadão comunitário com o fundamento de estar estabelecido como revisor de contas noutro Estado-membro ou (sob reserva da resposta formulada no ponto 3 adiante) por aí estar empregado.

2) Os artigos 48.° e 59.° do Tratado CEE opõem-se a que um Estado-membro imponha condições quanto à existência de uma infra-estrutura permanente e à presença mínima efectiva nesse Estado-membro, ou aplique normas deontológicas que tenham por efeito impedir um cidadão comunitário estabelecido ou empregado como revisor oficial de contas noutro Estado-membro, e que de outra forma estaria habilitado a agir nesta qualidade, quer de i) desempenhar funções a título temporário como empregado de pessoa ou sociedade estabelecida como revisor de contas no primeiro Estado-membro, quer de ii) efectuar temporariamente prestações de serviço por conta dessa pessoa ou sociedade.

3) Os artigos 48.°, 52.° e 59.° do Tratado CEE opõem-se a que as autoridades competentes de um Estado-membro impeçam um cidadão comunitário de actuar na qualidade de revisor oficial de contas devido a ser empregado de pessoa ou sociedade habilitada a agir nesta qualidade por força da legislação de outro Estado-membro, a menos que seja demonstrado que esta relação contratual é incompatível, nas circunstâncias do caso concreto, com a sua consciência profissional ou a sua independência».