Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
MACIEJ SZPUNAR
apresentadas em 10 de outubro de 2019[1]

Processo C-384/18

Comissão Europeia
contra

Reino da Bélgica

«Incumprimento de Estado — Diretiva 2006/123/CE — Artigo 25.º — Restrições às atividades pluridisciplinares dos contabilistas»

1. Através da presente ação por incumprimento, a Comissão Europeia pede ao Tribunal de Justiça que declare que, em primeiro lugar, ao proibir o exercício cumulado das atividades de contabilista, por um lado, e das atividades de corretor, agente de seguros, agente imobiliário ou qualquer atividade bancária ou de prestação de serviços financeiros, por outro, e, em segundo lugar, ao autorizar os serviços do Instituto belga de Contabilistas e Fiscalistas Certificados (a seguir «IPCF») a proibir o exercício cumulado das atividades de contabilista, por um lado, e de qualquer atividade agrícola, artesanal e comercial, por outro, o Reino da Bélgica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 25.º da Diretiva 2006/123/CE[2] e do artigo 49.º TFUE.

2. Na sequência de um pedido do Tribunal de Justiça, as presentes conclusões limitam-se à questão de saber se a solução adotada pelo Tribunal de Justiça no Acórdão Wouters e o.[3] é aplicável ao caso em apreço.

Quadro jurídico

Direito da União

3. Os considerandos 97 e 101 da Diretiva 2006/123 referem:

«97. É necessário prever na presente diretiva certas regras que assegurem uma elevada qualidade dos serviços, nomeadamente requisitos em matéria de informação e transparência. Essas regras deverão ser aplicáveis tanto nos casos de prestação de serviços transfronteiriços entre Estados-Membros como nos casos de serviços prestados num Estado-Membro por um prestador nele estabelecido, sem acarretar encargos desnecessários para as PME. Essas regras não deverão obstar de modo algum a que os Estados-Membros apliquem, em conformidade com a presente diretiva e demais legislação comunitária, requisitos de qualidade suplementares ou diferentes.

1 Língua original: francês.

2 Diretiva do Parlamento Europeu e do Conselho, de 12 de dezembro de 2006, relativa aos serviços no mercado interno (JO 2006, L 376, p. 36).

3 Acórdão de 19 de fevereiro de 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

[…]

101. No interesse dos destinatários, em especial dos consumidores, é necessário assegurar que seja possível aos prestadores oferecerem serviços pluridisciplinares e que, em relação a este aspeto, as restrições sejam limitadas ao necessário para assegurar a imparcialidade, a independência e a integridade das profissões regulamentadas. Tal não afeta as restrições ou proibições de desempenhar atividades específicas que têm por objetivo assegurar a independência nos casos em que um Estado-Membro atribui a um prestador uma tarefa específica, especialmente na área do desenvolvimento urbano, e também não deverá afetar a aplicação das regras de concorrência.»

4. O artigo 25.º da presente diretiva dispõe:

«1. Os Estados-Membros devem assegurar que os prestadores não estejam sujeitos a requisitos que os obriguem a exercer exclusivamente uma atividade específica ou que limitem o exercício conjunto ou em parceria de atividades diferentes.

Todavia, podem estar sujeitos a requisitos deste tipo os seguintes prestadores:

a) As profissões regulamentadas, na medida em que tal se justifique, para garantir o respeito das regras deontológicas, que variam em função da especificidade de cada profissão, e seja necessário para assegurar a sua independência e imparcialidade;

b) Os prestadores que forneçam serviços de certificação, acreditação, inspeção técnica, testes ou ensaios, na medida em que tal se justifique, para garantir a sua independência e imparcialidade.

2. Quando as atividades pluridisciplinares entre os prestadores a que se referem as alíneas a) e b) do n.º 1 são autorizadas, cabe aos Estados-Membros assegurar o seguinte:

a) Prevenção dos conflitos de interesses e das incompatibilidades entre determinadas atividades;

b) Independência e imparcialidade exigidas por determinadas atividades;

c) Compatibilidade entre os requisitos deontológicos das diferentes atividades, nomeadamente em matéria de sigilo profissional.

3. No relatório previsto no n.º 1 do artigo 39.º, os Estados-Membros devem indicar quais os prestadores que se encontram sujeitos aos requisitos referidos no n.º 1 do presente artigo, o conteúdo desses requisitos e as razões pelas quais consideram que eles se justificam.»

Direito belga

5. O artigo 21.º do Code de déontologie de l'IPCF, aprovado pelo Decreto Real de 22 de outubro de 2013 (Código deontológico do Instituto de Contabilistas e Fiscalistas Certificados, a seguir «Código deontológico do IPCF»), tinha, na altura, a seguinte redação:

«1. A profissão de contabilista externo do IPCF é incompatível com qualquer atividade artesanal, agrícola ou comercial, quer seja exercida direta ou indiretamente, individualmente ou em associação ou sociedade, como independente, na qualidade de gerente, administrador, dirigente de empresa ou sócio-gerente.

2. Para além das atividades referidas no n.º 3, os serviços do IPCF podem, mediante pedido escrito prévio do contabilista externo do IPCF, derrogar esta regra, desde que a independência e a imparcialidade do membro não sejam prejudicadas e que esta atividade seja acessória. Os serviços do IPCF poderão sempre revogar esta decisão.

Além disso, o Conselho pode ainda estabelecer derrogações por meio de uma diretriz geral para determinadas atividades do setor artesanal, agrícola ou comercial, com exceção das atividades referidas no n.º 3. O Conselho pode também definir diretrizes segundo as quais a aplicação das incompatibilidades é temporariamente restringida em caso de sucessão. O contabilista externo do IPCF, que seja abrangido pelas diretrizes fixadas pelo Conselho, deve informar os serviços do IPCF por escrito.

3. As seguintes atividades são sempre, por sua vez, consideradas como suscetíveis de prejudicar a independência e a imparcialidade do contabilista externo: atividades de corretor ou agente de seguros, atividades de agente imobiliário, exceto a atividade de administrador de condomínio, e qualquer atividade bancária e de prestação de serviços financeiros para as quais é necessário proceder a inscrição junto da Autoridade dos Serviços e Mercados Financeiros (FSMA).»

6. O Decreto Real de 22 de outubro de 2013 foi revogado pelo Decreto Real de 18 de julho de 2017, que aprova o novo Code de déontologie IPCF (a seguir «novo Código deontológico do IPCF»). O novo artigo 21.º do Código deontológico do IPCF dispõe:

«1. Sob reserva das atividades referidas no n.º 2, o exercício de atividades pluridisciplinares, como pessoa singular ou coletiva, é autorizado pelos serviços do IPCF, mediante pedido por escrito de um contabilista externo do IPCF, desde que a independência e a imparcialidade do membro não sejam prejudicadas.

2. As seguintes atividades profissionais, quer sejam exercidas por uma pessoa singular ou por uma pessoa coletiva, são sempre consideradas como suscetíveis de prejudicar a independência e a imparcialidade do contabilista externo do IPCF: atividade de corretor ou agente de seguros, atividade de agente imobiliário, exceto a atividade de administrador de condomínio, bem como qualquer atividade bancária e de prestação de serviços financeiros para as quais é necessário proceder a inscrição junto da [FSMA].»

7. O artigo 458.º do Code pénal de 8 de junho de 1867 (Código Penal belga), na redação em vigor à data dos factos [4], prevê:

«Os médicos, cirurgiões, profissionais da saúde, farmacêuticos, parteiras e quaisquer outras pessoas que, devido ao seu estado ou profissão, tenham conhecimento de segredos que lhe tenham sido confiados e os revelarem, salvo quando forem chamados a testemunhar em juízo ou perante uma comissão de inquérito parlamentar ou quando a lei os obrigar à revelação dos referidos segredos, serão punidos com a pena de oito dias a seis meses de prisão e com multa de cem a quinhentos euros.»

4 A alteração do referido artigo, entrada em vigor em 3 de agosto de 2017, aumentou as sanções, pelo que a violação da obrigação de sigilo profissional é agora sancionada com uma pena de prisão de um a três anos e com uma multa de cem a mil euros ou somente com uma destas penas.

Antecedentes do litígio

Procedimento pré-contencioso

8. Em 17 de março de 2015, a Comissão deu início ao processo EU Pilot 7402/15/GROW, solicitando ao Reino da Bélgica o fornecimento de informações relativas à proibição, aplicável aos contabilistas certificados, de combinar as suas atividades contabilísticas com outras atividades, e a especificação dos motivos pelos quais as atividades do setor artesanal, agrícola ou comercial podem ser consideradas incompatíveis com a profissão de contabilista.

9. Este Estado-Membro respondeu às questões colocadas pela Comissão por ofício de 29 de maio de 2015.

10. Não satisfeita com a resposta, a Comissão enviou ao referido Estado-Membro, em 11 de dezembro de 2015, uma notificação para cumprir em que afirmava que o artigo 21.º do Código deontológico do IPCF não era conforme com o artigo 25.º da Diretiva 2006/123 e com o artigo 49.º TFUE.

11. Por ofícios de 12 de abril e de 6 de julho de 2016, o Reino da Bélgica contestou a infração imputada explicando as razões pelas quais considerava que a legislação nacional era conforme com o direito da União.

12. Em 18 de novembro de 2016, a Comissão enviou um parecer fundamentado a este Estado-Membro, que lhe respondeu em 12 de janeiro de 2017. Não satisfeita com esta resposta, a Comissão decidiu, em 13 de julho de 2017, intentar uma ação por incumprimento. Em 4 de agosto de 2017, o Reino da Bélgica notificou à Comissão o novo Código deontológico do IPCF, que considerou estar em conformidade com o direito da União.

Tramitação do processo no Tribunal de Justiça

13. Não partilhando da opinião deste Estado-Membro, a Comissão intentou a presente ação por incumprimento. A petição da Comissão deu entrada em 8 de junho de 2018.

14. O Reino da Bélgica e a Comissão apresentaram observações orais na audiência realizada em 23 de maio de 2019.

Análise

Argumentos das partes

Comissão

15. A Comissão alega que o artigo 25.º da Diretiva 2006/123 tem por objetivo assegurar que os Estados-Membros não impedem o exercício de atividades pluridisciplinares. A Comissão salienta que, até à sua alteração, o artigo 21.º, n.º 1, do Código deontológico do IPCF proibia o exercício conjunto das atividades de contabilista do IPCF com, por um lado, qualquer atividade artesanal, agrícola ou comercial e, por outro, com as atividades de corretor ou agente de seguros, agente imobiliário ou qualquer atividade bancária ou de prestação de serviços financeiros.

16. A Comissão considera que existem medidas menos restritivas do que as previstas pelo artigo 21.º, n.º 1, do Código deontológico do IPCF, pelo que este viola tanto o artigo 25.º da Diretiva 2006/123 como o artigo 49.º TFUE.

17. No que se refere à alteração do artigo 21.º do Código deontológico do IPCF, a Comissão recorda que esta ocorreu após a data fixada para responder ao parecer fundamentado e que tal alteração não pôs, de qualquer modo, termo à infração imputada. Neste contexto, o artigo 21.º, n.º 2, do novo Código deontológico do IPCF é idêntico ao artigo 21.º, n.º 3, da versão anterior. O artigo 25.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2006/123 sujeita a avaliação os requisitos que limitam o exercício das profissões regulamentadas, de modo que estes requisitos só serão aceites na medida em que tal se justifique, para garantir o respeito das regras deontológicas, que variam em função da especificidade de cada profissão, e seja necessário para assegurar a sua independência e imparcialidade. Ora, segundo a Comissão, a proibição total de exercer em conjunto as atividades de contabilista, por um lado, e as atividades de corretor, agente de seguros, agente imobiliário ou qualquer atividade bancária ou de prestação de serviços financeiros, por outro, ultrapassa, pela sua própria natureza, o necessário para garantir o respeito das regras deontológicas da profissão de contabilista.

18. A Comissão entende que a proibição total não é uma medida necessária para alcançar os objetivos pretendidos, na medida em que existem medidas menos restritivas, como os procedimentos internos, suscetíveis de prevenir conflitos de interesses em matéria de transmissão de informação e de garantir a correta aplicação das regras relativas ao segredo profissional.

19. A Comissão defende que o Reino da Bélgica se baseia erradamente no Acórdão Wouters e o.[5], na medida em que, tendo em conta as circunstâncias específicas do caso em apreço, a solução adotada pelo Tribunal de Justiça nesse acórdão não é aplicável ao presente caso.

20. A Comissão considera que, de qualquer modo, uma proibição absoluta não é proporcional ao objetivo pretendido. Além disso, as razões invocadas por este Estado-Membro, nomeadamente a preocupação de evitar os encargos administrativos que conduziriam à implementação de medidas e procedimentos internos para salvaguardar a independência e a imparcialidade do contabilista, bem como a alegada insuficiência do controlo *ex-post*, não são admissíveis.

21. No que diz respeito ao artigo 21.º, n.ºs 1 e 2, do Código deontológico do IPCF, que enuncia a incompatibilidade da profissão de contabilista com qualquer atividade artesanal, agrícola e comercial, exceto no caso de as câmaras profissionais aprovarem tal atividade, a Comissão alega que esta disposição é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 25.º da Diretiva 2006/123. A proibição prevista pelo artigo 21.º, n.º 1, do referido código não desaparece pelo facto de, em conformidade com o artigo 21.º, n.º 2, do mesmo, as câmaras profissionais poderem, de modo discricionário, derrogar esta proibição.

22. Quanto ao artigo 21.º do novo Código deontológico do IPCF, introduzido em 18 de julho de 2018, a Comissão afirma que o procedimento de autorização das atividades pluridisciplinares pelas câmaras profissionais foi conservado nesta nova versão.

23. No que diz respeito à necessidade e à proporcionalidade da restrição constante do artigo 21.º do novo Código deontológico do IPCF, a Comissão sustenta que não resulta claramente desta disposição que o exercício cumulado de qualquer atividade artesanal, agrícola e comercial ou, de acordo com a nova redação, «de qualquer outra atividade» é suscetível de gerar conflitos de interesses e prejudica sempre os clientes, os outros prestadores de serviços e a sociedade no seu conjunto. Mesmo que fosse

5 Acórdão de 19 de fevereiro de 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

este o caso, as restrições em causa são inadmissíveis por razões análogas às invocadas no que se refere às restrições às atividades pluridisciplinares dos contabilistas, por um lado, e de corretor ou agente de seguros, agente imobiliário ou qualquer atividade bancária ou de prestação de serviços financeiros, por outro.

24. A Comissão afirma que o Reino da Bélgica não demonstrou que medidas menos restritivas do que a proibição prevista no artigo 21.º não seriam tão eficazes para a consecução dos objetivos enunciados.

25. Embora a Comissão reconheça que os contabilistas na Bélgica intervêm mais no que se refere a uma categoria de empresas, a Comissão afirma, todavia, que a sua missão não se alterou, pelo que os contabilistas não adquiriram nem as funções dos auditores, nem o direito de representar os clientes perante as autoridades fiscais.

Reino da Bélgica

26. O Reino da Bélgica alega, por um lado, que o artigo 25.º da Diretiva 2006/123 não impede os Estados-Membros, sob determinadas condições, de proibir o exercício conjunto de certas profissões regulamentadas. Este Estado-Membro recorda, por outro lado, que o artigo 25.º insere-se no Capítulo V desta diretiva, que se refere à «Qualidade dos serviços» e tem, principalmente, por objetivo a proteção dos consumidores. Deste modo, as restrições às atividades pluridisciplinares devem limitar-se ao necessário para assegurar a imparcialidade, a independência e a integridade das profissões regulamentadas.

27. Segundo este Estado-Membro, as proibições previstas ao abrigo do artigo 21.º, n.º 2, do novo Código deontológico do IPCF (que corresponde ao antigo artigo 21.º, n.º 3, do Código deontológico do IPCF) são necessárias para garantir a independência e a imparcialidade dos contabilistas do IPCF, assim como para assegurar o respeito de um sigilo profissional rigoroso. Esta independência traduz-se numa obrigação de agir exclusivamente por conta do cliente, podendo um cúmulo das diferentes atividades levar o contabilista a ter em conta aspetos diferentes daqueles que estão exclusivamente relacionados com o interesse do seu cliente. Trata-se de uma questão que se revela de particular importância tendo em conta o facto de que os agentes imobiliários, corretores de seguros e corretores de bolsa são remunerados com base numa comissão, cujo montante pode ser mais elevado do que os honorários recebidos pela atividade de contabilista, pelo que pode surgir um conflito de interesses.

28. Além disso, o exercício conjunto da atividade de contabilista do IPCF, que está sujeita à obrigação de respeitar o segredo profissional cuja violação resulta na aplicação de sanções penais, e de outras profissões, que não estão sujeitas a essa obrigação, comprometeria a capacidade de um contabilista assegurar o respeito pela referida obrigação.

29. O Reino da Bélgica refuta o argumento da Comissão, segundo o qual o facto de a obrigação de respeitar o segredo profissional ser limitada significa que a proibição em causa não é necessária. Do Acórdão Wouters e o.[6] se depreende que basta que exista uma «certa incompatibilidade» entre as obrigações das profissões de advogado, por um lado, e de revisor de contas, por outro, para justificar a proibição de colaboração entre estas duas profissões.

30. No que se refere à proporcionalidade da restrição em causa, este Estado-Membro defende que o artigo 25.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/123 não prevê qualquer proibição que deva ser considerada, pela sua própria natureza, como não justificada. Ademais, a restrição prevista ao abrigo do artigo 21.º do Código deontológico do IPCF é proporcionada no sentido de que ela não introduz uma

6 Acórdão de 19 de fevereiro de 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98, n.º 104).

proibição geral e absoluta de todas as atividades pluridisciplinares, dizendo antes unicamente respeito a atividades rigorosamente identificadas. Medidas alternativas não seriam tão eficazes para preservar a independência da profissão de contabilista do IPCF e a obrigação de respeitar o segredo profissional que lhe incumbe.

31. Quanto à incompatibilidade da profissão de contabilista com qualquer atividade artesanal, agrícola e comercial, o Reino da Bélgica alega que o artigo 21.º do Código deontológico do IPCF previa a possibilidade de derrogar esta proibição por meio de uma autorização concedida pelas câmaras profissionais, desde que estivessem preenchidas duas condições, nomeadamente, por um lado, que a atividade paralela do contabilista revestisse um caráter acessório e, por outro, que a independência e a imparcialidade do contabilista não fossem comprometidas. Na prática, a autorização teria sempre sido concedida.

32. Este Estado-Membro alega que o artigo 21.º do novo Código deontológico do IPCF prevê que o exercício cumulado da profissão de contabilista com outras atividades, que foram amplamente definidas, continua a ser autorizado mediante simples pedido por escrito dirigido às câmaras profissionais, desde que a independência e a imparcialidade do contabilista não sejam afetadas. Portanto, esta disposição introduz um sistema em que a autorização é sempre concedida, mas pode ser excecionalmente recusada se a condição da independência, a única condição imposta a partir de agora, não for respeitada.

33. O Reino da Bélgica considera que, na medida em que o artigo 25.º da Diretiva 2006/123 permite inclusivamente a proibição das atividades pluridisciplinares se tal proibição for proporcionada e justificada à luz do objetivo de preservação da independência e da imparcialidade, o procedimento de autorização, que tem por único objetivo verificar se a independência e a imparcialidade dos contabilistas são preservadas, não viola os requisitos deste artigo.

34. Este Estado-Membro contesta ainda a rejeição pela Comissão do seu argumento, segundo o qual medidas alternativas não serão tão eficazes como uma proibição. Com efeito, este argumento resulta das conclusões apresentadas no processo Wouters e o.[7] e nas quais o advogado-geral P. Léger analisou se o objetivo de proteção da independência dos advogados pode, na prática, ser alcançado de maneira semelhante, mas através de medidas menos restritivas do que uma proibição total, e concluiu que as medidas alternativas colocam problemas práticos.

35. Segundo o Reino da Bélgica, a Comissão propõe medidas alternativas teóricas sem demonstrar, todavia, a sua capacidade para alcançar o objetivo prosseguido. Ao demonstrar que as medidas sugeridas pela Comissão não seriam eficazes num mercado como o mercado belga dos contabilistas do IPCF, pouco concentrado e caracterizado pela presença de microempresas, este Estado-Membro considera, em contrapartida, ter provado tanto as dificuldades práticas da implementação de medidas alternativas como a sua ineficácia.

36. No que respeita ao artigo 21.º, n.º 1, do novo Código deontológico do IPCF, o referido Estado-Membro alega que a nova formulação não tem por efeito agravar o incumprimento imputado. Tanto o artigo 21.º como o preâmbulo do novo Código deontológico do IPCF indicam claramente que a regra geral é a autorização, exceto no caso de a independência e a imparcialidade serem comprometidas, o que compete às câmaras profissionais demonstrar. Este mesmo Estado-Membro sublinha que os critérios de rejeição são não discriminatórios, previamente conhecidos e limitados aos critérios previstos ao abrigo do artigo 25.º da Diretiva 2006/123.

7 C-309/99, EU:C:2001:390.

Apreciação

37. A pedido do Tribunal de Justiça, concentrarei a minha análise na questão da aplicabilidade da jurisprudência proferida no Acórdão Wouters e o.[8] ao caso em apreço. Por conseguinte, centrar-me-ei na questão da proibição do exercício conjunto.

Em geral — Quanto ao artigo 25.º da Diretiva 2006/123

38. Parece-me necessário formular algumas breves observações acerca da interpretação do artigo 25.º da Diretiva 2006/123.

39. O artigo 25.º da Diretiva 2006/123 prescreve um exame efetuado em três etapas. Em primeiro lugar, os Estados-Membros devem assegurar que os prestadores[9] não estejam sujeitos a requisitos que os obriguem a exercer exclusivamente uma atividade específica ou que limitem o exercício conjunto ou em parceria de atividades diferentes[10]. Em segundo lugar, as profissões regulamentadas[11] podem, todavia, estar sujeitas a requisitos deste tipo, na medida em que tal se justifique, para garantir o respeito das regras deontológicas, que variam em função da especificidade de cada profissão, e seja necessário para assegurar a sua independência e imparcialidade[12]. Em terceiro lugar, quando as atividades pluridisciplinares são autorizadas, cabe aos Estados-Membros assegurar a prevenção dos conflitos de interesses e das incompatibilidades entre determinadas atividades, a independência e imparcialidade exigidas por determinadas atividades e a compatibilidade entre os requisitos deontológicos das diferentes atividades, nomeadamente em matéria de sigilo profissional.

40. O artigo 25.º da Diretiva 2006/123 visa eliminar os entraves às atividades multidisciplinares dos prestadores de serviços. O legislador considera que no interesse dos destinatários, em especial dos consumidores, é necessário assegurar que seja possível aos prestadores oferecerem serviços pluridisciplinares[13]. Daqui decorre, em meu entender, que, em conformidade com a finalidade geral da presente diretiva, de eliminar os entraves à liberdade de estabelecimento dos prestadores e à livre circulação de serviços[14], a obrigação dos Estados-Membros é independente da existência de um entrave concreto a uma liberdade fundamental[15].

41. A relação entre a regra e a exceção, subjacente a toda a Diretiva 2006/123 e, mais fundamentalmente, ao mercado interno no seu todo, também se aplica aqui: a liberdade fundamental, que é a expressão do interesse da União, constitui a regra, ao passo que a possibilidade de um Estado-Membro impor limites a esta regra constitui a exceção. Consequentemente, esta exceção deve ser objeto de uma interpretação estrita, contrariamente à regra que é de interpretação ampla. Além disso, a exceção deve respeitar os outros princípios de direito da União, incluindo, nomeadamente, o princípio da proporcionalidade.

8 Acórdão de 19 de fevereiro de 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

9 O termo «prestador» é definido no artigo 4.º, ponto 2, da Diretiva 2006/123 como «qualquer pessoa singular nacional de um Estado-Membro, ou qualquer pessoa coletiva na aceção do [artigo 54.º TFUE] estabelecida num Estado-Membro, que ofereça ou que preste um serviço».

10 V. artigo 25.º, n.º 1, da Diretiva 2006/123.

11 Relativamente à definição de «profissão regulamentada», o artigo 4.º, ponto 11, da Diretiva 2006/123 remete para alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º da Diretiva 2005/36/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 7 de setembro de 2005, relativa ao reconhecimento das qualificações profissionais (JO 2005, L 255, p. 22), em virtude da qual constitui uma atividade regulamentada uma «atividade ou o conjunto de atividades profissionais em que o acesso, o exercício ou uma das modalidades de exercício se encontram direta ou indiretamente subordinados, nos termos de disposições legislativas, regulamentares ou administrativas, à posse de determinadas qualificações profissionais; constitui, nomeadamente, uma modalidade de exercício o uso de um título profissional limitado por disposições legislativas, regulamentares ou administrativas aos detentores de uma determinada qualificação profissional».

12 V. artigo 25.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/123.

13 V. considerando 101 da Diretiva 2006/123.

14 V. artigo 1.º, n.º 1, e considerando 5 da Diretiva 2006/123.

15 V. igualmente, neste sentido, Schlachter, M./Ohler, Chr., *Europäische Dienstleistungsrichtlinie, Handkommentar*, Nomos, Baden-Baden, 2008, artigo 25.º, n.º 1.

42. Assim, no âmbito do artigo 25.º da Diretiva 2006/123, deve aplicar-se, no que respeita à derrogação da regra, o mesmo raciocínio que quanto ao ónus da prova, que incumbe ao Estado-Membro. Esta conclusão resulta igualmente da expressão «na medida em que» utilizada no artigo 25.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/123. A este respeito, deve rejeitar-se a premissa do argumento do Reino da Bélgica, avançado nomeadamente na sua defesa, segundo a qual o objetivo do artigo 25.º da Diretiva 2006/123 seria enquadrar a liberdade dos Estados-Membros preverem uma proibição de exercer atividades multidisciplinares. Com efeito, como a Comissão sublinha com razão, o objetivo desta disposição consiste, pelo contrário, em assegurar que os prestadores de serviços não estejam sujeitos a requisitos que limitem, designadamente, o exercício conjunto ou em parceria de atividades diferentes.

Em particular — Quanto à proibição de exercício conjunto

43. Como ressalta da apresentação do quadro jurídico, a regulamentação em causa, isto é, o Código deontológico do IPCF, aprovado pelo Decreto Real de 22 de outubro de 2013, foi revogado e substituído pelo Código deontológico do IPCF, aprovado pelo Decreto Real de 18 de julho de 2017.

44. O artigo 21.º, n.º 2, do novo Código deontológico do IPCF é, em substância, idêntico ao artigo 21.º, n.º 3, do antigo Código deontológico do IPCF [16].

45. Estas disposições contêm uma proibição absoluta de exercer em conjunto as atividades de contabilista e as atividades de corretor ou agente de seguros, agente imobiliário e qualquer atividade bancária ou de prestação de serviços financeiros. Trata-se de uma restrição imposta às atividades pluridisciplinares que limita o leque de serviços disponíveis e que dificulta o estabelecimento de novos modelos comerciais.

46. Essa proibição é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 25.º, n.º 1, da Diretiva 2006/123.

47. Uma vez que os contabilistas do IPCF exercem uma profissão regulamentada, o Reino da Bélgica pode invocar o artigo 25.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/123. Coloca-se, então, a questão de saber se a proibição em causa, em primeiro lugar, se justifica para garantir o respeito das regras deontológicas, que variam em função da especificidade de cada profissão, e, em segundo lugar, é necessária para assegurar a independência e imparcialidade das profissões regulamentadas. Estas duas condições devem ser preenchidas cumulativamente.

48. Em minha opinião, o Reino da Bélgica não provou o caráter necessário da medida controvertida.

49. Este Estado-Membro invoca o Acórdão Wouters e o. [17] para demonstrar a necessidade da proibição em causa.

50. No entanto, a argumentação avançada pelo Reino da Bélgica não me convence, dado que a situação dos contabilistas na Bélgica é, neste caso, sensivelmente diferente da dos advogados nos Países Baixos em causa no processo que deu origem a este acórdão.

51. Entre as muitas questões abordadas no Acórdão Wouters e o. [18], acórdão que sem dúvida inspirou o legislador da União na redação do artigo 25.º da Diretiva 2006/123, consta a da compatibilidade com o direito da União [19] de uma regulamentação nacional que proibia colaborações integradas entre advogados e revisores de contas.

16 A minha análise é, portanto, válida para as duas versões do Código deontológico.

17 Acórdão de 19 de fevereiro de 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

18 Acórdão de 19 de fevereiro de 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

19 O facto de o Tribunal de Justiça ter abordado a compatibilidade da regulamentação em causa sob o prisma do direito da concorrência (artigo 101.º TFUE) é irrelevante no âmbito do presente processo.

52. Neste contexto, o Tribunal Justiça constatou, antes de mais, que, segundo as conceções em vigor na regulamentação nacional [20], o advogado encontra-se numa situação de independência relativamente aos poderes públicos, aos outros operadores e a terceiros, de quem não deve sofrer nunca qualquer influência. O advogado deve oferecer, a esse respeito, a garantia de que todas as iniciativas que toma no processo o são no interesse exclusivo do cliente [21]. O Tribunal de Justiça constatou igualmente que, em contrapartida, a profissão de revisor de contas não está sujeita, em geral e especialmente no caso nacional em apreço, a exigências deontológicas comparáveis.

53. Reportando-se às conclusões do advogado-geral P. Léger nesse processo [22], o Tribunal de Justiça salientou, em seguida, que pode existir uma certa incompatibilidade entre a atividade de «consultor», exercida pelo advogado, e a de «controlo», exercida pelo revisor de contas. Com efeito, nesse caso, o revisor de contas exercia uma missão de certificação das contas, o que implica que ele procedia a um exame e a um controlo objetivos da contabilidade dos seus clientes, por forma a poder comunicar aos terceiros interessados a sua opinião pessoal quanto à fiabilidade desses dados contabilísticos. Portanto, o revisor de contas não estava sujeito a um segredo profissional comparável ao do advogado [23].

54. Nestas circunstâncias, o Tribunal de Justiça declarou que os efeitos restritivos da concorrência não excediam o necessário para garantir o correto exercício da profissão de advogado [24].

55. Não compreendo por que razão o Acórdão Wouters e o. [25] poderia ser útil para a resolução do presente litígio, nomeadamente pelos motivos que passo a expor.

56. Neste acórdão, o Tribunal de Justiça não se pronunciou sobre as obrigações profissionais dos revisores de contas no âmbito do exercício de atividades pluridisciplinares com outras profissões como as que estão em causa no processo principal.

57. Em contrapartida, o Tribunal de Justiça pronunciou-se sobre a profissão de revisor de contas no quadro de uma distinção entre a profissão de advogado e a de revisor de contas, a fim de avaliar as consequências para a estrutura do mercado em matéria de aconselhamento jurídico e a justificação da proibição para um advogado de uma prática em conjunto com um revisor de contas.

58. Longe de formular observações gerais sobre os conceitos de independência e de imparcialidade no quadro das profissões regulamentadas, a análise realizada pelo Tribunal de Justiça nesse processo limitou-se à situação específica dos advogados e dos revisores de contas nos Países Baixos.

59. Por outras palavras, mesmo que se devesse considerar que a situação de um advogado e a de um revisor de contas, como no Acórdão Wouters e o. [26], se incluíam no âmbito de aplicação do artigo 25.º da Diretiva 2006/123, tal não significa, contudo, que todas as situações abrangidas por esta disposição conduzam à mesma conclusão a que chegou o Tribunal de Justiça nesse acórdão. Neste contexto, saliento que o referido acórdão figura apenas a título de exemplo no Manual de execução da Diretiva «Serviços» da Comissão [27].

20 Neste caso, neerlandesa.

21 V. Acórdão de 19 de fevereiro de 2002, Wouters e o. (C-309/99, EU:C:2002:98, n.º 102).

22 V. Conclusões do advogado-geral P. Léger no processo Wouters e o. (C-309/99, EU:C:2001:390, n.ºs 185 e 186).

23 V. Acórdão de 19 de fevereiro de 2002, Wouters e o. (C-309/99, EU:C:2002:98, n.º 104).

24 V. Acórdão de 19 de fevereiro de 2002, Wouters e o. (C-309/99, EU:C:2002:98, n.º 109).

25 Acórdão de 19 de fevereiro de 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

26 Acórdão de 19 de fevereiro de 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

27 V. n.º 8.4.1 deste manual.

60. O argumento avançado pelo Reino da Bélgica equivale a equiparar a situação dos contabilistas à dos advogados no que se refere à sua independência e à sua imparcialidade. Ora, a profissão de contabilista é sensivelmente diferente da de advogado, não podendo, portanto, este argumento ser acolhido.

61. De facto, a independência de um advogado é primordial no contexto da sua atividade de assistência e de representação legal. Como realçou o advogado-geral P. Léger nas suas conclusões no processo Wouters e o.[28], «o advogado garante, num Estado de direito, a efetividade do princípio do acesso dos cidadãos ao direito e às instâncias jurisdicionais». Os requisitos de independência, do respeito do segredo profissional e da necessidade de evitar conflitos de interesses visam precisamente facilitar esta tarefa.

62. Em contrapartida, como a Comissão realça com razão, um contabilista do IPCF não exerce funções de representação dos seus clientes perante a autoridade pública. A missão de um contabilista tem por objetivo garantir a coerência e a verosimilhança das contas. Neste contexto, um contabilista pode propor à entidade a que presta assessoria respostas técnicas aos condicionalismos de ordem económica, bem como elaborar declarações fiscais sociais e documentos técnicos.

63. Nestas circunstâncias, a solução adotada pelo Tribunal de Justiça no Acórdão Wouters e o.[29] não pode invocar-se para justificar uma proibição absoluta de um contabilista exercer uma atividade pluridisciplinar, a fim de garantir a sua independência e a sua imparcialidade.

64. Por conseguinte, na minha opinião, o artigo 21.º do Código deontológico do IPCF não é necessário para garantir a independência e a imparcialidade da profissão de contabilista.

Conclusão

65. Tendo em conta as considerações que precedem, proponho ao Tribunal de Justiça que não aplique o raciocínio que seguiu no seu Acórdão de 19 de fevereiro de 2002, Wouters e o. (C-309/99, EU:C:2002:98) para determinar se o Reino da Bélgica, ao proibir o exercício cumulado das atividades de contabilista, por um lado, e das atividades de corretor, agente de seguros, agente imobiliário ou qualquer atividade bancária ou de prestação de serviços financeiros, por outro, cumpriu ou não as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 25.º da Diretiva 2006/123/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 12 de dezembro de 2006, relativa aos serviços no mercado interno.

28 Conclusões do advogado-geral P. Léger no processo Wouters e o. (C-309/99, EU:C:2001:390, n.º 175).

29 Acórdão de 19 de fevereiro de 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).