

Processo C-950/19

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

17 de dezembro de 2019

Órgão jurisdicional de reenvio:

Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo de Helsínquia, Finlândia)

Data da decisão de reenvio:

13 de dezembro de 2019

Recorrente:

A

Outra parte no processo:

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (Comissão da Revisão Legal de Contas do Instituto de Patentes e Registo, Finlândia)

HELSINGIN

DESPACHO

[Omissis]

HALLINTO -

OIKEUS

13 de dezembro de 2019

[Omissis]

Objeto	Pedido de decisão prejudicial apresentado ao Tribunal de Justiça da União Europeia nos termos do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE)
Recorrente	KHT A (A, revisor oficial de contas aprovado pela Câmara de Comércio)
Partes interessadas	A Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (Comissão da Revisão Legal de Contas do Instituto de Patentes e Registo)

Decisão impugnada

Por decisão de 13 de novembro de 2018 [omissis], a Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (Comissão da Revisão Legal de Contas do Instituto de Patentes e Registo, Finlândia) condenou KHT A no pagamento de uma coima no montante de 50 000 euros, que deve ser paga ao Estado.

A Comissão da Revisão Legal de Contas do Instituto de Patentes e Registo considerou que o período de «nojo» de dois anos em aplicação do artigo 11.º do capítulo 4 da tilintarkastuslaki (lei relativa à revisão legal de contas) tinha começado em 12 de julho de 2018 e que, a partir dessa mesma data, A assumiu a posição de diretor financeiro da sociedade X Oyj, ou seja, uma posição de gestão fundamental. A Comissão da Revisão Legal de Contas considerou que A tinha violado a obrigação prevista no artigo 11.º do capítulo 4 da lei relativa à revisão legal de contas.

Objeto do litígio e factos relevantes

1. A interpôs recurso da decisão da Comissão da Revisão Legal de Contas para o órgão jurisdicional administrativo. A pede que a coima seja reduzida para, pelo menos, metade.
2. O Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo de Helsínquia, Finlândia) é, no caso em apreço, o órgão jurisdicional administrativo competente.
3. Resulta dos elementos dos autos que a sociedade de revisores oficiais de contas Y Oy era a entidade encarregada da revisão legal das contas da sociedade X Oyj. De 2014 a 12 de julho de 2018, A efetuou a revisão legal das contas em nome dessa sociedade na qualidade de responsável pela revisão. Em 12 de julho de 2018, A celebrou um contrato de trabalho com a X Oyj. A X Oyj anunciou num

comunicado da Bolsa que publicou em 17 de julho de 2018 que A fora nomeado para a posição de diretor financeiro e como membro do órgão de direção, e que entrava em funções em fevereiro de 2019. As funções de A na Y Oy cessaram em 31 de agosto de 2018. Segundo uma declaração apresentada em 31 de agosto de 2018 pela Y Oy ao órgão de supervisão dos auditores, a X Oyj confirmou por escrito que A não exerceria funções fundamentais na gestão da X Oyj, nem relativas às finanças e à comunicação de dados dessa sociedade, antes da publicação do relatório de auditoria relativo ao ano de 2018. Resulta do registo comercial que a sociedade de revisores oficiais de contas Z Oy foi registada como entidade encarregada da revisão legal das contas de X Oyj em 14 de dezembro de 2018.

Resumo dos principais argumentos das partes

4. A alegou, nomeadamente, que cooperou de forma transparente com a autoridade e que esta não lhe tinha aplicado nenhuma coima anteriormente. Nenhum terceiro foi lesado pela sua atuação.
5. A considera que a decisão assenta numa interpretação errada quanto à gravidade da infração à regulamentação e sua duração. Segundo A, é evidente que a assunção de uma posição só pode referir-se a uma situação em que a pessoa em causa entrou efetivamente em funções. É certo que, antes da sua entrada em funções, a pessoa recrutada pode sentir-se ligada num «plano moral» ao seu novo empregador mas, enquanto não começar a exercer as suas funções na sociedade em questão, não tem nela uma posição real e não influi no desenvolvimento das suas atividades. Além disso, as circunstâncias ainda podem mudar antes da sua entrada em funções. No que diz respeito à independência, um elemento central da apreciação deve ser a faculdade de a pessoa em causa influir na contabilidade ou nas contas anuais do futuro empregador (isto é, no caso em apreço, a entrada em funções como diretor financeiro). A considera que só assumiu a posição desde a sua efetiva entrada em funções, ou seja, desde fevereiro de 2019. A entende que, tendo em conta a alteração de circunstâncias, nomeadamente que foi a sociedade

de revisores oficiais de contas de auditoria Z Oy que ficou encarregada da revisão legal das contas da X Oyj para o exercício de 2018, o período de «nojo» começou na realidade em 5 de fevereiro de 2018, com a conclusão da auditoria da X Oyj para o exercício de 2017. Se o período de «nojo» fosse determinado unicamente com base na independência real, a sua duração seria de um ano (exercício de 2018). Um exame do processo num plano estritamente formal, sem consideração da situação real, conduziria a um período de «nojo» com início em 12 de julho de 2018 e termo em fevereiro de 2019 após a assinatura das contas anuais da X Oyj para o exercício de 2018, isto é, um período de «nojo» de cerca de sete meses.

6. A salienta que a informação sobre o seu recrutamento tinha sido fornecida de forma transparente, para que fosse claro para todos, incluindo as pessoas externas, que a situação tinha sido cuidadosamente apreciada e que medidas de precaução tinham sido tomadas. A mudança de sociedade de revisores oficiais de contas não levou a uma situação em que A tivesse trabalhado como diretor financeiro da X Oyj quando a Y Oy fazia a revisão das contas da X Oyj. Segundo uma comunicação da Bolsa de 29 de novembro de 2018, a X Oyj mudou de revisor oficial de contas para o exercício de 2018, pelo que não houve, na realidade, recrutamento por um cliente auditado uma vez que A só começou a exercer as suas funções de diretor financeiro da X Oyj em fevereiro de 2019. A entende que a aplicação do artigo 5.º do capítulo 10 da lei relativa à revisão legal de contas devia estar sujeita à condição de que a relação de auditoria em questão continue após o recrutamento do responsável pela revisão pela empresa cliente. No entendimento de A, o facto de se ter tornado diretor financeiro da X Oyj não prejudica a independência da revisão legal das contas dessa sociedade.
7. **A Comissão da Revisão Legal de Contas**, nas observações que comunicou a este órgão jurisdicional, alega que tomou em conta, na sua decisão, as circunstâncias mencionadas no artigo 7.º do capítulo 10 da lei relativa à revisão legal de contas.
8. Na decisão impugnada, a Comissão da Revisão Legal de Contas considera que o período de «nojo» deve ser calculado a partir da data em que o responsável pelo

trabalho de revisão legal das contas cessou as suas funções nessa qualidade. Assim, o período de «nojo» de A começou a correr em 12 de julho de 2018.

9. A Comissão da Revisão Legal de Contas considera que a expressão «assumir uma posição» na aceção do artigo 11.º do capítulo 4 da lei relativa à revisão legal de contas pode referir-se à assinatura do contrato para a posição em questão ou à entrada em funções propriamente dita. Os trabalhos preparatórios da lei não fornecem nenhuma indicação e também não há jurisprudência sobre a aplicação desta regra. A interpretação no sentido de que a expressão «assumir uma posição» remete para a efetiva entrada em funções é fortalecida pelo facto de as circunstâncias poderem mudar entre a celebração do contrato e a efetiva entrada em funções. Não se justifica sancionar um facto que ainda não se verificou. Muitos outros elementos apontam para a interpretação contrária, de que a expressão «assumir uma posição» se refere à data da celebração de um contrato vinculativo relativo à posição em questão. Trata-se de uma regra destinada a garantir a independência. Ora, os elementos visíveis do exterior e as aparências da independência também são considerados na apreciação da independência. A celebração do contrato é uma circunstância visível do exterior. A celebração do contrato influi também diretamente no comportamento e nas atitudes da pessoa em causa, do seu empregador e das partes interessadas. O revisor oficial de contas que celebrou um contrato passa, devido a esse contrato, a estar vinculado ao novo empregador. O vínculo significa, acima de tudo, a obrigação de lealdade para com o empregador e o dever de agir em conformidade com os interesses deste antes mesmo que o trabalho propriamente dito comece. Assim, a independência do revisor oficial de contas recrutado para um cargo de direção num cliente auditado cessa a partir da celebração do contrato. Tendo em conta o objetivo da disposição em causa, a data da efetiva entrada em funções não é determinante. Esta segunda interpretação da disposição é, no caso em apreço, fortalecida igualmente pelo facto de o novo empregador X Oyj ter, com o seu comunicado, tornado a nomeação de A visível no mercado de capitais e entre as partes interessadas. A Comissão da Revisão Legal de Contas considerou que A tinha assumido a sua

posição desde a assinatura do contrato de trabalho relativo à posição em questão, ou seja desde 12 de julho de 2018.

Legislação nacional e trabalhos legislativos preparatórios

10. Por força do artigo 11.º do capítulo 4 da lei relativa à revisão legal de contas, um revisor oficial de contas ou o responsável por uma revisão legal de contas em nome de uma sociedade de revisores oficiais de contas não está autorizado, antes de decorrido um prazo mínimo de um ano desde o trabalho de revisão legal das contas:
 - 1) a assumir uma posição de gestão fundamental na entidade examinada;
 - 2) a tornar-se membro do comité de auditoria da entidade examinada ou dos órgãos que desempenhem funções equivalentes às de um comité de auditoria;
 - 3) a tornar-se membro não executivo do órgão de administração ou membro dos órgãos de fiscalização da entidade examinada.
11. Por força do segundo parágrafo desse mesmo artigo, o período de um ano referido no primeiro parágrafo é de dois anos quando a entidade examinada é uma entidade de interesse público.
12. Ao abrigo do artigo 5.º, primeiro parágrafo, do capítulo 10 da lei relativa à revisão legal de contas, a Comissão da Revisão Legal de Contas pode aplicar uma coima quando um revisor oficial de contas viola os prazos previstos no artigo 11.º do capítulo 4 dessa mesma lei quanto ao recrutamento de um revisor oficial de contas por uma entidade examinada. Ao abrigo do segundo parágrafo desse mesmo artigo, o montante máximo da coima aplicada pela infração do prazo previsto no artigo 11.º do capítulo 4 é de 50 000 euros. Por força do terceiro parágrafo desse artigo, a coima é paga ao Estado.
13. Ao abrigo do artigo 7.º, primeiro parágrafo, do capítulo 10 da lei relativa à revisão legal de contas, para determinar o montante da coima, há que tomar em

consideração todas as circunstâncias relevantes. Essas circunstâncias são as seguintes:

- 1) a gravidade e a duração da infração;
 - 2) o grau de responsabilidade do revisor oficial de contas;
 - 3) o nível de cooperação da pessoa responsável com a autoridade competente;
 - 4) as coimas anteriormente aplicadas ao revisor oficial de contas; e
 - 5) o montante da perda ou dano ocasionado pelo ato ou pela omissão.
14. Além das circunstâncias referidas no primeiro parágrafo do acima referido artigo 7.º, o segundo parágrafo refere que há que ter em conta as seguintes circunstâncias na determinação do montante da coima:
- 1) a situação financeira do revisor oficial de contas;
 - 2) o montante dos benefícios recebidos pelo revisor oficial de contas.
15. O projeto do Governo apresentado à Assembleia Nacional para a adoção de uma lei de alteração da lei relativa à revisão legal de contas e de determinadas leis conexas (HE 70/2016 vp) enuncia que as modificações em questão implementam as alterações introduzidas na diretiva sobre a revisão legal de contas e o respetivo regulamento. Propõe-se introduzir na lei relativa à revisão legal de contas disposições relativas nomeadamente ao recrutamento de um revisor oficial de contas por uma entidade examinada. Na exposição de motivos do projeto do Governo relativa ao artigo 11.º do capítulo 4, indica-se que o artigo 11.º, baseado no artigo 22.º-A da diretiva de alteração, é novo e regula o recrutamento de um revisor oficial de contas por uma entidade examinada. O recrutamento por uma entidade é definido como o facto de um revisor oficial de contas assumir uma posição de gestão fundamental na entidade examinada, de se tornar membro do comité de auditoria da entidade examinada ou dos órgãos que desempenhem funções equivalentes às de um comité de auditoria, ou de se tornar membro não

executivo do órgão de administração ou membro dos órgãos de fiscalização da entidade examinada. O primeiro parágrafo desse artigo define o regime geral, que se aplica a todos os revisores oficiais de contas ou responsáveis pela revisão que realizem uma revisão legal de contas na aceção do capítulo 3 da mesma lei. Essa pessoa não pode ser recrutada pela entidade examinada nem tornar-se membro dos seus órgãos antes de decorrido um prazo mínimo de um ano desde o fim do trabalho de revisão legal de contas e, simultaneamente, das suas funções. Este período é designado pela expressão «cooling off», ou seja, período de «nojo». «Posição de gestão fundamental» refere-se aos membros do órgão de direção encarregado de assistir o diretor-geral ou às pessoas cuja posição foi definida como uma posição de gestão pelo diretor-geral ou pelo conselho de administração. A posição de diretor-financeiro ou uma posição equivalente são consideradas, mesmo sem definição específica, posições de gestão.

16. No relatório da Comissão dos Assuntos Económicos TaVM 16/2016 vp constata-se que, no contexto específico da Finlândia, a duração dos períodos de «nojo» impostos pela diretiva para o recrutamento de um revisor oficial de contas é considerável. Tendo em conta o mercado de trabalho nacional dos revisores oficiais de contas, o período de «nojo» pode constituir um obstáculo significativo à evolução profissional e à utilização ótima das reais competências profissionais, sobretudo fora da região da capital. A Comissão dos Assuntos Económicos constata que esta disposição cria uma situação jurídica insatisfatória à luz das circunstâncias específicas da Finlândia. Trata-se, todavia, de um mínimo exigido por regulamentação da UE com carácter vinculativo, pelo que não se podem adotar, a nível nacional, disposições derogatórias. A fim de minimizar tanto quanto possível os efeitos desta situação insatisfatória, a Comissão dos Assuntos Económicos entende que é necessário e oportuno ter, ao nível nacional, uma margem de apreciação em relação à sanção do incumprimento desse período de «nojo».

Direito da União relevante

17. Ao abrigo do artigo 22.º-A, n.º 1 (inserido pela Diretiva 2014/56/UE) da Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, que altera as Diretivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho e que revoga a Diretiva 84/253/CEE, os Estados-Membros asseguram que o revisor oficial de contas ou o sócio principal (responsável pela revisão) que realiza uma revisão legal de contas em nome de uma sociedade de revisores oficiais de contas, antes de decorrido um prazo mínimo de um ano ou, no caso de uma revisão legal de contas de entidades de interesse público, um prazo mínimo de dois anos desde a sua cessação das suas funções enquanto revisor oficial de contas ou sócio principal responsável (responsável pela revisão) pelo trabalho de revisão ou auditoria:
- a) Não assume posições de gestão fundamentais na entidade auditada;
 - b) Se aplicável, não se torna membro do comité de auditoria da entidade auditada ou, caso esse comité não exista, do órgão que desempenhe funções equivalentes a um comité de auditoria;
 - c) Não se torna membro não executivo do órgão de administração ou de membro do órgão de fiscalização da entidade auditada.

Jurisprudência do Tribunal de Justiça

18. O órgão jurisdicional administrativo não tem conhecimento de nenhuma decisão do Tribunal de Justiça que seja aplicável ao presente processo.

Necessidade do pedido de decisão prejudicial

19. O processo que se encontra pendente neste órgão jurisdicional incide sobre a questão de saber se a Comissão da Revisão Legal de Contas podia aplicar a A uma coima de 50 000 euros pelo incumprimento do período de «nojo» referido no artigo 11.º do capítulo 4 da lei relativa à revisão legal de contas. A resolução do

litígio depende de forma decisiva do modo de cálculo da duração do período de «nojo» no caso em apreço.

20. Ao abrigo do artigo 7.º, primeiro parágrafo, do capítulo 10 da lei relativa à revisão legal de contas, há que ter em conta para a decisão em relação à coima, entre outros, a gravidade e a duração da infração, pelo que o órgão jurisdicional administrativo deve determinar desde quando A assume, na aceção em que entende a referida lei, uma posição de gestão fundamental na X Oyj. Tendo em conta que o artigo 11.º do capítulo 4 da lei relativa à revisão legal de contas implementa o artigo 22.º-A, n.º 1 (inserido pela Diretiva 2014/56/UE) da Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, que altera as Diretivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho e que revoga a Diretiva 84/253/CEE, justifica-se, no caso em apreço, apresentar um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça para assegurar a interpretação do direito da União Europeia.
21. A e a Comissão da Revisão Legal de Contas tiveram a possibilidade de apresentar observações sobre o pedido de decisão prejudicial apresentado ao Tribunal de Justiça.

Decisão interlocutória de apresentar um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça

22. O Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo de Helsínquia) decidiu suspender a instância e apresentar ao Tribunal de Justiça da União Europeia, nos termos do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), um pedido de interpretação do artigo 22.º-A, n.º 1 (inserido pela Diretiva 2014/56/UE) da Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, que altera as Diretivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho e que revoga a Diretiva 84/253/CEE. O presente reenvio é necessário para que o Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo de Helsínquia) possa decidir o presente litígio.

Questões prejudiciais

1) Deve o artigo 22.º-A, n.º 1 (inserido pela Diretiva 2014/56/UE) da Diretiva 2006/43/CE ser interpretado no sentido de que um responsável pela revisão assume uma posição como a referida nessa disposição com a celebração do respetivo contrato de trabalho?

2) Em caso de resposta negativa à primeira questão, deve o artigo 22.º-A, n.º 1, ser interpretado no sentido de que um responsável pela revisão assume uma posição como a referida nessa disposição com o início das suas funções na posição em questão?

[Omissis] [Omissis]