

**Processo C-368/23 [Fautromb] <sup>1</sup>****Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

12 de junho de 2023

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes  
(Formação restrita do Conselho Superior da Ordem dos Revisores  
Oficiais de Contas, França)

**Data da decisão de reenvio:**

25 de maio de 2023

**Recorrente:**

Le H3C

**Recorrido:**

MO

**1. Factos e processo principal**

- 1 MO, que tem 82 anos de idade, está inscrito na lista de revisores oficiais de contas desde 1976 e pertence ao quadro da Ordem dos Contabilistas Certificados desde 1967.
- 2 MO detém, direta ou indiretamente, através da sociedade anónima Fiducial International, 99,9 % do capital da sociedade civil Fiducial, da qual é gerente. Essa sociedade é a sociedade-mãe do grupo pluridisciplinar Fiducial, constituído em 1970 por MO, que conta com mais de 20 000 colaboradores em cerca de 80 países.
- 3 No âmbito desse grupo, a Sociéte fiduciare nationale de révision comptable (a sociedade Fidaudit) e as suas filiais exercem a atividade de revisão oficial de contas. MO não era titular nem signatário, a título pessoal, de nenhum mandato de

<sup>1</sup> O nome do presente processo é um nome fictício. Não corresponde ao nome verdadeiro de nenhuma das partes no processo.

certificação de contas. A Société fiduciaire nationale d'expertise comptable (a sociedade Fidexpertise) exerce, por sua vez, tal como as suas filiais, a atividade de contabilista certificado. MO detém, direta ou indiretamente, a quase-totalidade do capital dessas duas sociedades, das quais é também presidente do conselho de administração e diretor-geral.

- 4 O grupo Fiducial presta outros serviços diversos a empresas através das suas filiais:
- a sociedade Fiducial Security Services, no domínio da segurança;
  - a sociedade Fiducial Office Solutions, no domínio da venda de material e mobiliário de escritório;
  - a sociedade Fiducial Informatique, no domínio da prestação de serviços informáticos;
  - a sociedade Fiducial Real Estate, no domínio da mediação imobiliária e da gestão de sociedades civis de investimento imobiliário;
  - a sociedade Banque Fiducial, no domínio bancário, e
  - a sociedade Fiducial Médias, que explora uma estação de rádio de difusão nacional e meios de comunicação social regionais.
- 5 Foi submetido ao Haut conseil du commissariat aux comptes (Conselho Superior dos Revisores Oficiais de Contas), que é a autoridade reguladora da profissão de revisor oficial de contas em França, um processo disciplinar contra MO por incumprimento da regulamentação relativa à revisão de contas.
- 6 Em substância, MO violou, desde 3 de janeiro de 2016, o artigo L. 822-10 do Code de commerce (Código Comercial), ao exercer, direta ou indiretamente, atividades comerciais que não podem ser qualificadas como acessórias à profissão de contabilista certificado e que são, por conseguinte, incompatíveis com as funções de revisor oficial de contas.

## **2. Quadro jurídico**

### **A. Direito da União**

*Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio de 2006, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, que altera as Diretivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho e que revoga a Diretiva 84/253/CEE do Conselho.*

- 7 O artigo 2.º da diretiva define revisão legal de contas como a revisão ou auditoria das demonstrações financeiras anuais e das demonstrações financeiras

consolidadas, na medida em que seja exigida pelo direito da União ou pelo direito nacional no que diz respeito às pequenas empresas, ou efetuada a título voluntário a pedido de pequenas empresas, quando a legislação nacional definir tais revisões ou auditorias como revisões legais de contas. Em seguida, o artigo 2.º define revisor oficial de contas e sociedade de revisores oficiais de contas como uma pessoa singular ou coletiva aprovada pelas autoridades competentes de um Estado-Membro para realizar revisões legais das contas.

- 8 O considerando 5 da diretiva enuncia que esta visa uma harmonização de elevado nível — mas não total — dos requisitos da revisão legal de contas. Um Estado-Membro que exija a revisão legal das contas pode impor requisitos mais exigentes, salvo disposição em contrário na presente diretiva.
- 9 Por outro lado, o considerando 9 afirma que os revisores oficiais de contas deverão respeitar as normas deontológicas mais exigentes. Deste modo, deverão estar sujeitos a uma deontologia profissional que abranja, pelo menos, a sua função de interesse público, a sua integridade e objetividade e a sua competência e diligência profissionais.
- 10 Além disso, a Diretiva 2014/56/UE de 16 de abril de 2014, que altera a Diretiva 2006/43, enuncia, no seu primeiro considerando, que é necessária uma maior harmonização das regras estabelecidas pela Diretiva 2006/43, para consolidar, nomeadamente, a independência e objetividade dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas no desempenho das suas funções. Os considerandos 6 e 7 desta diretiva indicam, em seguida, que é particularmente importante reforçar a independência como elemento essencial na realização de revisões legais de contas e que os conflitos de interesses deverão ser evitados.
- 11 Concretizando esses princípios, os artigos 21.º e 22.º da Diretiva 2006/43/CE de 17 de maio de 2006, na versão alterada pela Diretiva 2014/56, dispõem, em especial, que:
  - Os Estados-Membros devem assegurar que todos os revisores oficiais de contas e sociedades de revisores oficiais de contas se encontrem sujeitos a princípios de deontologia profissional que abranjam, pelo menos, a sua função de interesse público, a sua integridade e objetividade e a sua competência e diligência profissionais;
  - Os Estados-Membros asseguram que, aquando da realização de uma revisão legal de contas, os revisores oficiais de contas ou as sociedades de revisores oficiais de contas, bem como quaisquer pessoas singulares em posição de influenciar direta ou indiretamente o resultado da revisão legal de contas, sejam independentes relativamente à entidade auditada e não se encontrem envolvidos na tomada de decisões dessa entidade e, por outro lado, que os revisores oficiais de contas ou as sociedades de revisores oficiais de contas tomam todas as medidas razoáveis para garantir que, quando realizam uma revisão legal de contas, a sua

independência não é afetada por conflitos de interesses existentes ou potenciais nem por relações comerciais ou outras relações diretas ou indiretas que envolva ou envolvam a sua rede, ou qualquer pessoa ligada direta ou indiretamente ao revisor oficial de contas ou à sociedade de revisores oficiais de contas por uma relação de controlo;

– Os revisores oficiais de contas ou as sociedades de revisores oficiais de contas não realizam uma revisão legal de contas se houver qualquer ameaça de autoavaliação, interesse próprio, representação, familiaridade ou intimidação criado por relações financeiras, pessoais, comerciais, de trabalho ou outras entre o revisor oficial de contas ou a sociedade de revisores oficiais de contas, a sua rede e qualquer pessoa singular em posição de influenciar o resultado da revisão legal de contas, e a entidade auditada, em resultado da qual uma parte terceira objetiva, razoável e informada possa, tendo em conta as medidas de salvaguarda aplicadas, concluir que a independência do revisor oficial de contas ou da sociedade de revisores oficiais de contas está comprometida.

*Regulamento (UE) n.º 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, relativo aos requisitos específicos para a revisão legal de contas das entidades de interesse público*

- 12 O considerando 5 do regulamento enuncia que é importante definir regras pormenorizadas a fim de assegurar que as revisões legais de contas de entidades de interesse público sejam realizadas por revisores oficiais de contas e sociedades de revisores oficiais de contas que estejam sujeitos a requisitos rigorosos. Uma abordagem regulamentar comum deverá reforçar a integridade, independência, objetividade, responsabilidade, transparência e fiabilidade dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas que realizam a revisão legal de contas de entidades de interesse público, contribuindo para a qualidade da revisão legal de contas na União e, dessa forma, para o bom funcionamento do mercado interno, garantindo, simultaneamente, um elevado nível de proteção dos consumidores e dos investidores. Esse considerando precisa que esses requisitos rigorosos só deverão ser aplicáveis aos revisores oficiais de contas e às sociedades de revisores oficiais de contas na medida em que realizem revisões legais de contas de entidades de interesse público.
- 13 O artigo 1.º do regulamento indica que este estabelece nomeadamente as regras relativas à organização e seleção dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas pelas entidades de interesse público, destinadas a promover a sua independência e evitar conflitos de interesses. O artigo 2.º acrescenta que este regulamento se aplica sem prejuízo da Diretiva 2006/43/CE. O artigo 5.º define, em seguida, os outros serviços diferentes da revisão de contas que o revisor oficial de contas ou a sociedade de revisores oficiais de contas que realize a revisão legal de contas de uma entidade de interesse público, ou qualquer membro da rede a que esse revisor ou essa sociedade pertença, não podem prestar direta ou indiretamente à entidade auditada, à sua empresa-mãe ou às entidades sob o seu controlo, por um lado, durante o período compreendido entre o início do

período auditado e a emissão do relatório de auditoria ou certificação legal das contas; e, por outro, durante o exercício financeiro imediatamente anterior.

*Diretiva 2006/123/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 12 de dezembro de 2006, relativa aos serviços no mercado interno*

14 Os considerandos 97 e 101 da diretiva enunciam:

«(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. [...]

(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.»

15 O artigo 25.º 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.»*

## **B. Direito nacional**

Code de commerce (Código Comercial francês)

- 16 Nos termos do artigo L. 822-1 do Code de commerce, as funções de revisor oficial de contas são exercidas por pessoas singulares ou por sociedades de revisores oficiais de contas.
- 17 Os revisores oficiais de contas estão sujeitos a diversos requisitos deontológicos, que resultam designadamente, por um lado, dos artigos L. 822-9 a L. 822-16 e R. 822-20 a R. 822-31 do Code de commerce, e, por outro, do Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes (Código Deontológico da Profissão de Revisor Oficial de Contas francês), que figura em anexo à parte regulamentar do Code de commerce.
- 18 O artigo L. 822-10 do Code de commerce dispõe:
  - «As funções de revisor oficial de contas são incompatíveis:
    - 1º *Com qualquer atividade ou ato suscetível de afetar a sua independência;*
    - 2º *Com qualquer atividade remunerada; no entanto, um revisor oficial de contas pode lecionar no âmbito do exercício da sua profissão ou exercer uma atividade remunerada junto de um revisor oficial de contas ou de um contabilista certificado.*
    - 3º *Com qualquer atividade comercial, quer seja exercida diretamente quer por interposta pessoa.»*
- 19 O artigo L. 822-10 do Code de commerce foi completado pela Lei de 22 de maio de 2019, que prevê agora duas exceções à proibição do exercício de atividades comerciais, tendo atualmente o ponto 3 a seguinte redação:

«3. *com qualquer atividade comercial, exercida diretamente ou por interposta pessoa, com exceção, por um lado, das atividades comerciais acessórias à profissão de contabilista certificado, exercidas em conformidade com as regras*

*deontológicas e de independência dos revisores oficiais de contas e nas condições previstas no terceiro parágrafo do artigo 22.º do Decreto n.º 45-2138, de 19 de setembro de 1945, que institui a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas e regulamenta a profissão de contabilista certificado e, por outro, das atividades comerciais acessórias exercidas pela sociedade multiprofissional de exercício nas condições previstas no artigo 31-5 da Lei n.º 90-1258, de 31 de dezembro de 1990, relativa ao exercício sob a forma de sociedades das profissões liberais sujeitas a um estatuto legislativo ou regulamentar ou cujo título é protegido e às sociedades financeiras de gestão de participações sociais de profissões liberais.»*

- 20 O artigo 22.º do Decreto n.º 45-2138, de 19 de setembro de 1945, dispõe que a atividade de contabilista certificado é incompatível com qualquer atividade profissional ou com qualquer ato suscetível de afetar a independência de quem a exerce, enumerando em seguida diversas incompatibilidades, entre as quais o exercício de qualquer atividade comercial ou de intermediação para além daquelas que se relacionam com o exercício da profissão, salvo se for exercida a título acessório e não for suscetível de pôr em causa o exercício da profissão ou a independência dos membros contabilistas certificados, bem como o respeito por estes últimos das regras inerentes ao seu estatuto e deontologia profissional.
- 21 O artigo 31-5 da Lei n.º 90-1258, de 31 de dezembro de 1990, dispõe por sua vez que a sociedade multiprofissional constituída para o exercício em comum de determinadas profissões liberais pode exercer, a título acessório, qualquer atividade comercial cujo exercício não seja proibido por lei ou decreto relativamente a pelo menos uma das profissões que constituem o seu objeto social.

### **3. Fundamentação do reenvio**

- 22 Nenhum texto legislativo ou regulamentar define as atividades comerciais visadas pelo artigo L. 822-10, ponto 3, do Code de commerce. MO não contestou, no decurso do processo, que exerceu indiretamente as atividades em questão, nem que se tratava de atividades comerciais que não podiam ser qualificadas como acessórias à profissão de contabilista certificado.
- 23 Contudo, MO sustenta que as disposições do ponto 3 do artigo L. 822-10 do Code de commerce são contrárias ao direito da União Europeia e, em especial, ao artigo 25.º da Diretiva 2006/123, relativa aos serviços no mercado interno, de modo que essas disposições não podem constituir fundamento para uma sanção disciplinar. Em sua opinião, a proibição estabelecida pelo artigo L. 822-10, ponto 3, do Code de commerce é desproporcionada, uma vez que a independência dos revisores oficiais de contas e a prevenção dos conflitos de interesse são asseguradas de modo suficiente pelas outras disposições legais, regulamentares ou deontológicas, francesas e de direito da União, às quais o próprio se conformou no exercício das atividades comerciais em questão.
- 24 MO invoca o Acórdão de 27 de fevereiro de 2020, Comissão/Bélgica (C-384/18, EU:C:2020:124), no qual o Tribunal de Justiça da União Europeia declarou que,

ao proibir o exercício conjunto da atividade de contabilista com as de corretor ou agente de seguros, agente imobiliário ou qualquer atividade bancária ou de prestação de serviços financeiros e ao autorizar as Câmaras do Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés (Instituto de Contabilistas e Fiscalistas Certificados) a proibir o exercício conjunto da atividade de contabilista com qualquer atividade artesanal, agrícola e comercial, o Reino da Bélgica não cumpriu 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.

- 25 Nesse Acórdão, o Tribunal de Justiça rejeitou a argumentação do Reino da Bélgica segundo a qual, por um lado, a proibição em causa é proporcionada, na medida em que diz unicamente respeito a atividades estritamente identificadas para as quais se presume que poderia ocorrer um conflito de interesses, e, por outro, medidas alternativas, tendo em conta a estrutura do mercado belga, não seriam tão eficazes para alcançar os objetivos pretendidos (n.º 52).
- 26 O relator-geral do Haut conseil entende que essa solução não é transponível para a situação de MO, uma vez que a atividade, as missões e as obrigações deontológicas dos contabilistas belgas e a dos «commissaires aux comptes» (revisores oficiais de contas) franceses são substancialmente diferentes.
- 27 Devido à natureza específica das missões que lhes são confiadas, e em particular à missão de certificar as contas, o relator-geral considera efetivamente que as atividades dos revisores oficiais de contas estão sujeitas a um conjunto de regras deontológicas que resultam designadamente, na legislação nacional, dos artigos L. 822-9 a L. 822-16 e R. 822-20 a R. 822-31 do Code de commerce e do Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.
- 28 Em seu entender, várias dessas disposições visam, em especial, assegurar a independência e a imparcialidade do revisor oficial de contas e a prevenção dos conflitos de interesses, a saber:
- o artigo L. 822-10, pontos 1 e 2, do Code de commerce, que estabelece uma incompatibilidade geral das funções de revisor oficial de contas com qualquer atividade ou ato suscetível de afetar a sua independência, bem como com qualquer atividade remunerada, exceto se exercida com um revisor oficial de contas ou um contabilista certificado ou para fins de ensino;
  - os artigos L. 822-11 a L. 822-13 desse Code de commerce, que definem diversas proibições e estipulam a aplicação de medidas de salvaguarda relativas às relações entre o revisor oficial de contas e as entidades por ele auditadas, tendo em consideração, designadamente, as disposições do Regulamento (UE) n.º 537/2014 de 16 de abril de 2014;
  - os artigos 4.º e 5.º do code de déontologie, que impõem que o revisor oficial de contas seja independente da entidade para a qual efetua uma missão ou prestação e que evite colocar-se numa posição que possa ser entendida como

sendo suscetível de comprometer o exercício imparcial dessa missão ou prestação, os artigos 12.º, 18.º a 22.º e 31.º a 35.º, que contêm em seguida diversas disposições destinadas a garantir a execução dos referidos princípios.

- 29 Em contrapartida, MO sustenta que essas disposições, longe de imporem necessariamente aos revisores oficiais de contas normas deontológicas mais rigorosas do que as impostas aos contabilistas belgas, constituem uma garantia suficiente da independência e imparcialidade dos revisores oficiais de contas, de modo que a proibição das atividades comerciais prevista no artigo L. 822-10, ponto 3, do Code de commerce não é necessária para atingir este objetivo.
- 30 Por outro lado, MO salienta que, apesar de o objeto do Regulamento (UE) n.º 537/2014 de 16 de abril de 2014, definido pelo seu artigo 1.º, ser o de promover a independência dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas e evitar conflitos de interesses em matéria de supervisão das entidades de interesse público, este regulamento, tal como a Diretiva 2006/43/CE de 17 de maio de 2006, não prevê uma proibição geral de exercício das atividades comerciais mas apenas a proibição de prestarem, direta ou indiretamente, serviços diferentes da revisão oficial de contas às entidades controladas ou às empresas que lhes estão ligadas. MO deduz daqui que o nível de independência e de imparcialidade esperado da parte dos revisores oficiais de contas pelo legislador europeu pode ser alcançado por meios diferentes da proibição de exercício de atividades comerciais como a que é prevista no artigo L. 822-10, ponto 3, do Code de commerce.
- 31 A Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes entende antes de mais que, ao tornar todas as atividades comerciais incompatíveis com as funções de revisor oficial de contas, com exceção das atividades comerciais acessórias à profissão de contabilista certificado e das atividades comerciais exercidas a título acessório por uma sociedade constituída para o exercício em comum de determinadas profissões liberais, o artigo L. 822-10, ponto 3, do Code de commerce sujeita efetivamente os revisores oficiais de contas a requisitos como os previstos no artigo 25.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/123 relativa aos serviços no mercado interno.
- 32 Por conseguinte, coloca-se a questão de saber se esses requisitos podem ser admitidos a título do artigo 25.º, n.º 1, segundo parágrafo, alínea a), da Diretiva 2006/123, o que implica determinar se se justificam para assegurar o respeito das regras deontológicas dos revisores oficiais de contas, e designadamente para garantir a sua independência e a sua imparcialidade.
- 33 Quanto a este aspeto, em primeiro lugar, não há dúvida que a proibição das atividades comerciais estabelecida no artigo L. 822-10, ponto 3, do Code de commerce é suscetível de evitar situações de conflitos de interesse e, conseqüentemente, de limitar os riscos de violar a independência e a imparcialidade dos revisores oficiais de contas.

- 34 Em segundo lugar, essa proibição pode enquadrar-se na faculdade dos Estados-Membros de, em conformidade com o considerando 5 da Diretiva 2006/43, imporem requisitos mais exigentes que os previstos nesta diretiva.
- 35 Parece-lhe necessário, a fim de decidir sobre as medidas disciplinares tomadas contra MO, interpretar o artigo 25.º da Diretiva 2006/43. A este respeito, submete a primeira questão prejudicial enunciada mais abaixo.
- 36 Além disso, as exceções a essa proibição introduzidas pela Lei de 22 de maio de 2019 (v. n.º 19 do presente resumo) limitam a restrição da liberdade dos revisores oficiais de contas de diversificarem as suas atividades, assegurando, todavia, que essas atividades se encontram, em todo o caso, sujeitas aos requisitos deontológicos impostos aos revisores oficiais de contas ou a outras profissões regulamentadas.
- 37 A Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes submete, quanto a este aspeto, a segunda questão prejudicial enunciada mais abaixo.

#### **4. Quanto à qualidade de «órgão jurisdicional»**

- 38 Para apreciar se o organismo de reenvio tem a natureza de órgão jurisdicional na aceção do artigo 267.º TFUE, o Tribunal de Justiça tem em conta um conjunto de elementos, como a origem legal do organismo, a sua permanência, o carácter vinculativo da sua jurisdição, a natureza contraditória do processo, a aplicação, pelo organismo, das regras de direito, bem como a sua independência (Acórdãos de 30 de junho de 1966, Vaassen-Göbbels, 61/65, EU:C:1966:39; e de 26 de janeiro de 2023, NV Construct, C-403/21, EU:C:2023:47, n.º 39). É com base nos elementos apresentados na decisão de reenvio que o Tribunal de Justiça verifica se o organismo de reenvio pode ser qualificado como órgão jurisdicional na aceção do artigo 267.º TFUE (v., por último, Despacho de 7 de fevereiro de 2023, Konstrukta – Defence, C-521/22, EU:C:2023:94, n.º 24).
- 39 A formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes é instituída pelo artigo L. 821-2, II, do Code de commerce, que lhe atribui competência para impor sanções aos revisores oficiais de contas, por força do seu artigo L. 824-1, por faltas disciplinares.
- 40 A formation restreinte é composta por um magistrado judicial, membro do collège du Haut conseil (Colégio do Conselho Superior), ao qual preside, e por outros quatro membros eleitos pelo Colégio, de entre os seus membros.
- 41 O mandato dos membros do Haut conseil (Conselho Superior) não é revogável e estes estão sujeitos a regras deontológicas que preveem diversas incompatibilidades e que os obrigam a exercer as suas funções com dignidade, probidade e integridade, a pôr imediatamente termo a qualquer conflito de interesses e a não receber nem solicitar instruções de nenhuma autoridade no exercício das suas funções.

- 42 No processo aplicável na formation restreinte, o interessado é ouvido no final do inquérito conduzido pelo relator-geral, pode ser assistido por um advogado em todas as fases do processo, as acusações são-lhe notificadas e pode consultar o processo e apresentar as suas observações. Em seguida, é ouvido em audiência pública pela formation restreinte, que delibera e profere uma decisão fundamentada, que pode ser objeto de recurso para o Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional).
- 43 Resulta destes elementos que a formation restreinte, que não pode atuar oficiosamente e que é a única competente para se pronunciar sobre os processos disciplinares instaurados contra os revisores oficiais de contas, decide aplicando a legislação, no âmbito de um processo contraditório e em condições que garantam a sua independência, pelo que tem o estatuto de órgão jurisdicional na aceção do artigo 267.º TFUE, acima referido.

## 5. Questões prejudiciais

- 44 A Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes suspende a instância até que o Tribunal de Justiça da União Europeia se pronuncie sobre as seguintes questões:

*«1. Deve o 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, tendo em consideração, em especial, as disposições da Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio de 2006, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, e o Regulamento (UE) n.º 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, relativo aos requisitos específicos para a revisão legal de contas das entidades de interesse público, ser interpretado no sentido de que se opõe a que uma legislação nacional proíba os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas de exercerem qualquer atividade comercial, quer seja exercida diretamente ou por interposta pessoa?*

*2. Em caso de resposta afirmativa, o mesmo se aplica quando essa legislação exclui do âmbito de aplicação dessa proibição, por exceção, por um lado, as atividades comerciais acessórias à profissão de contabilista certificado, exercidas no respeito pelas regras deontológicas e de independência dos revisores oficiais de contas e em conformidade com as condições previstas no terceiro parágrafo do artigo 22.º do Decreto n.º 45-2138 de 19 de setembro de 1945, e, por outro, as atividades comerciais acessórias exercidas por uma sociedade multiprofissional em conformidade com as condições previstas no artigo 31-5 da Lei n.º 90-1258, de 31 de dezembro de 1990?»*

Paris, 25 de maio de 2023,

O secretário

O presidente