

Parecer não atualizado

Sumário (adicionado ao documento original)

Exposição e Consulta

Parecer [reprodução dos itens constantes do tópico Parecer]

1.0 - Regime Legal das Demonstrações Financeiras

1.1 - Disposições Legais e Regulamentares

1.2 - Princípios Contábeis Sobre Registro de Provisões para Risco de Perdas Decorrentes de Ações Judiciais

1.3 - Princípio do Conservadorismo

2.0 - Disposições Constitucionais sobre Pagamento de Precatórios

2.1 - Competência do Senado Federal para Autorizar a Emissão de Títulos Estaduais e Municipais

2.2 - O Artigo 33 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

2.3 - Resolução do Senado Federal nº 69/95

2.4 - Autorização do Senado para Emissão de Títulos Destinados ao Pagamento de Precatórios Expedidos Após 05.10.88

3.0 – Emissão das Letras Financeiras pelo Estado X

4.0 – Avaliação do Risco de Condenação do Banco Beta na Ação Popular

4.1 - Pedido e Fundamentos da Ação Popular

4.2 - Probabilidade de Cancelamento da Emissão

4.3 - A Obrigação de Pagar as Letras Financeiras é Abstrata

4.4 - Risco de Anulação do Contrato de Prestação de Serviços

4.5 - Risco Remoto na Classificação dos Princípios Contábeis

Resposta ao Quesito

PARECER JURÍDICO

Registro em balanço patrimonial de instituição financeira de provisão para contingência decorrente de ação judicial.

EXPOSIÇÃO E CONSULTA

Controladores do Banco Beta S.A. (em liquidação extrajudicial), assim expõem fatos relativos à consulta.

Em 10.00.199A, o Banco Beta S.A. celebrou contrato com o Banco do Estado X, pelo qual se obrigou a prestar serviços de assessoramento e consultoria na emissão e colocação no mercado de títulos de dívida estadual, emitidos nos termos da Lei Estadual nº 00.000, de 11 de ... de

199A, e da Resolução nº 00/96A do Senado Federal. O contrato foi precedido (a) de análise de seus pressupostos pela Assembleia Legislativa Estadual, pelo Banco Central do Brasil e pelo Senado Federal e (b) de processo administrativo, cujas conclusões foram publicadas na edição de 00.06.199A do Diário Oficial daquele Estado.

Como é público e notório:

a) no Senado Federal foi criada Comissão Parlamentar de Inquérito para examinar as emissões de títulos estaduais com base no artigo 33 do ADCT ocorridas nos anos de 1995 e 1996;

b) pelo Ato Presi nº 00, de 21.00.199B, o Presidente do Banco Central do Brasil decretou a liquidação extrajudicial do Banco Beta S.A. juntamente com a de X outras instituições financeiras.

O ato da decretação da liquidação extrajudicial do Banco Beta S.A. teve por fundamento a alínea b do item I do artigo 15 da Lei nº 6.024, de 13.03.1974, e não fato que caracterizasse estado de insolvência ou iminência de quebra da instituição financeira.

O Banco Central do Brasil (a) nomeou liquidante para administrar o Banco Beta S.A. e (b) procedeu a inquérito para, nos termos do artigo 41 da Lei nº 6.024/74, "apurar as causas que levaram a sociedade àquela situação (à liquidação extrajudicial) e a responsabilidade de seus administradores e membros do Conselho Fiscal".

Em 15.00.199B, Deputados Estaduais do Partido Progressista Brasileiro propuseram Ação Popular contra o Estado X, outros e o Banco Beta S.A., já em liquidação extrajudicial. Pretendem os autores desta ação a declaração da nulidade da Ordem de Serviço nº 00/88 e, por via de consequência, o cancelamento da emissão dos títulos estaduais e a condenação dos responsáveis pela sua emissão e venda a ressarcir aos cofres públicos estaduais valores a serem apurados em liquidação de sentença.

Embora o balanço do Banco Beta S.A. (em liquidação) levantado pelo liquidante tenha revelado patrimônio líquido positivo, a Comissão de Inquérito do Banco Central do Brasil, alegando "elevado o risco de

sucumbência" naquela Ação Popular, procedeu a ajuste no balanço patrimonial, consistente em provisionamento como "contingências judiciais passivas" no montante das remunerações auferidas pelo Banco Beta S.A. pela prestação dos serviços objeto do contrato celebrado com o Banco do Estado X, tornando negativo o patrimônio líquido da instituição liquidanda.

O fundamento declarado desse provisionamento foi a norma do item 1.29.3.5."e". I do Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional - COSIF e o princípio contábil do conservadorismo.

Acompanham a consulta cópia reprográfica da Ordem de Serviço nº 00/88, da Lei Estadual nº 00.000/9A, da Resolução nº 00/9A do Senado Federal, do contrato celebrado com o Banco do Estado X, da petição inicial da Ação Popular e das páginas 003466 a 003469 do relatório da Comissão de Inquérito do Banco Central do Brasil.

Diante do exposto, consultam se é válido, segundo a legislação que rege a elaboração dos balanços patrimoniais de instituições financeiras e os princípios contábeis geralmente aceitos, o procedimento da Comissão de Inquérito do Banco Central do Brasil de registrar no balanço patrimonial do Banco Beta S.A. (em liquidação) provisão para eventual perda decorrente da mencionada Ação Popular.

PARECER

1.0 - REGIME LEGAL DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

1.1 - Disposições Legais e Regulamentares

1. As demonstrações financeiras são reguladas por lei, e a resposta à questão da consulta requer a determinação das normas legais que regem a formação, no balanço patrimonial da instituição financeira, de provisão para risco de obrigações contingentes, especialmente as decorrentes de ação judicial em curso.

As instituições financeiras são constituídas sob a forma de sociedade anônima ou companhia (art. 25 da Lei nº 4.595, de 31.12.1964), e as demonstrações financeiras das companhias são reguladas pela Lei nº 6.404, de 15.12.1976, segundo a qual:

a) são elaboradas com base na escrituração mercantil da companhia (art. 176), que deve ser mantida com observância das disposições da mesma lei e "os princípios de contabilidade geralmente aceitos" (art. 177);

b) "deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia" (art. 176);

c) no balanço, os elementos passivos devem compreender "as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis" (art. 184, I).

2. A regulamentação das normas legais sobre contabilidade das instituições financeiras é de competência do Conselho Monetário Nacional (CMN), ao qual cabe "expedir normas gerais de contabilidade e estatística a serem observadas pelas instituições financeiras" (Lei nº 4.595/64, art. 4º, XII). Essa competência foi delegada pelo CMN ao Banco Central do Brasil, e as normas por estes expedidas estão consolidadas no COSIF (Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional).

O COSIF dispõe que suas normas têm por objetivo assegurar que "as demonstrações financeiras elaboradas expressem, com fidedignidade e clareza, a real situação econômico-financeira da instituição" (1.1.1), e sua seção 29 -- sobre empresas em liquidação extrajudicial -- contém as seguintes normas sobre "critérios para Registro do Passivo" (1.29.5):

"e) a formação de provisão para contingências deve ser feita desde o fato gerador ou ato de sua constituição, mesmo que ainda em fase de contestação, observado que:

I - para os lançamentos fiscais "ex-officio", autos de infração, notificações e citações legais e judiciais, bem assim de decisão desfavorável em instância administrativa, constituindo-se a provisão adequada, como passivo exigível, quando julgada necessária e relevante à luz dos princípios fundamentais de contabilidade, mesmo que ainda pendentes de decisão administrativa;

II - na ocorrência dos fatos previstos no item anterior, se julgada desnecessária a constituição de provisão, o fato deve ser consignado em nota explicativa nas Informações Gerenciais, explicitando os prováveis efeitos no patrimônio e nos resultados da instituição, acompanhando o balancete ou balanço da data-base da liquidação extrajudicial e seguintes,

enquanto perdurar a pendência relativa a essa contingência." (grifos aditados)

3. As normas legais e regulamentares citadas são, portanto, complementadas pelos "princípios de contabilidade geralmente aceitos" ou "princípios fundamentais de contabilidade", que integram o regime legal das demonstrações das instituições financeiras.

Esses princípios são divulgados e explicados (a) pelas normas regulamentares expedidas pelas diversas autoridades com competência para regulamentar as demonstrações de determinadas atividades, como o CMN e a CVM, (b) pelos pronunciamentos ou recomendações de organizações de contadores e auditores que elaboram princípios e normas contábeis, e (c) pelas obras doutrinárias sobre Contabilidade.

1.2 - Princípios Contábeis Sobre Registro de Provisões para Risco de Perdas Decorrentes de Ações Judiciais

4. Segundo os princípios contábeis geralmente aceitos (ou fundamentais de contabilidade), o registro de provisão para perda decorrente de ação judicial pressupõe a avaliação da probabilidade de ocorrência do risco de que a instituição venha a ser condenada na ação a efetuar pagamento; e na avaliação dessa probabilidade:

a) o risco deve ser classificado em uma de três categorias -- provável, razoavelmente possível e remoto;

b) a provisão somente deve ser registrada como elemento do passivo quando o risco for considerado "provável e de valor estimável";

c) quando o risco for classificado como razoavelmente possível não deve ser registrado como provisão, mas informado em nota explicativa do balanço;

d) quando o risco for considerado remoto não há sequer o dever de informá-lo em nota explicativa.

5. As seguintes citações confirmam que esses são os princípios contábeis no tratamento de riscos de perdas (grifos aditados):

a) o Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, no livro, publicado sob seus auspícios, intitulado "Princípios Contábeis" (Editora Atlas, São Paulo, 1994, 2ª Ed.), assim se manifesta, no Capítulo XXII - "CONTINGÊNCIAS", sobre o "tratamento contábil das perdas contingentes":

"8. A perda contingente deverá ser provisionada, através de débito ao resultado do exercício quando for considerada provável e seu montante possível de ser estimado.

Adequada divulgação da natureza da perda e demais informações relevantes devem constar de nota explicativa às demonstrações contábeis.

9. Caso os elementos disponíveis para estimar o montante da perda contingente sejam insuficientes ou contraditórios, a informação sobre a contingência deve apenas se restringir à sua natureza." (p.151)

b) no livro "Normas e Práticas Contábeis no Brasil" (Editora Atlas, São Paulo, 1994, 2ª Ed.) organizado pela FIPECAFI e pela ARTHUR ANDERSEN, o Capítulo 15 trata das "Contingências e Compromissos" e dele se transcrevem os seguintes trechos:

"15.1 Contingências são incertezas existentes que, dependendo dos eventos futuros, poderão ter impacto na situação econômico-financeira da empresa. Quanto à probabilidade de sua ocorrência, podem ser prováveis, possíveis ou remotas (...). Perdas contingentes são aquelas que poderão ocasionar a assunção de uma obrigação ou o comprometimento de um ativo.

.....

15.3 Os problemas contábeis básicos na área de contingências relacionam-se com a oportunidade do reconhecimento do efeito das incertezas, a estimativa dos valores e sua divulgação.

.....

15.35 Costuma-se dividir o grau de ocorrência de uma contingência em provável, possível ou remota. Essa determinação freqüentemente é difícil de ser efetuada, demandando ponderado juízo pela administração com base na melhor informação disponível antes da liberação das

demonstrações financeiras, tais como opiniões de consultores jurídicos e especialistas, experiência anterior da empresa em situações similares e intenções da administração.

15.36 Quando é provável que será sofrida uma perda em função de um fato ocorrido até a data do balanço que se encerra, e existem razoáveis bases para sua quantificação, a mesma é provisionada, deduzidas as recuperações.

15.37 Quando a perda é possível, mas sem chegar a ser considerada provável, é feita a divulgação da natureza e situação da contingência (inclusive a opinião da administração e do consultor jurídico, se houver, com respeito ao desfecho da questão), o valor estimado, se praticável sua estimativa e outros possíveis efeitos relevantes, de acordo com as circunstâncias da contingência.

15.38 Geralmente não é feita divulgação, tampouco provisão, quando a possibilidade de ocorrência de perda é apenas remota." (pgs. 320 e 327)

c) SÉRGIO DE IUDÍCIBUS, ELISEU MARTINS e ERNESTO RUBENS GELBCKE no seu "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - Aplicável também às demais sociedades" (Editora Atlas, São Paulo, 1995, 4ª Ed., p. 404) assim se manifestam sobre a questão:

"Por outro lado, para que a contingência passiva julgada provável em exercício futuro seja registrada contabilmente através da formação da provisão para riscos fiscais e outros passivos contingentes, deverá ser possível estimar o seu valor; caso contrário, apenas deverá ser mencionada nas notas explicativas, descrevendo-se o tipo de contingência e explicando-se a impossibilidade de determinar seu montante."

As opiniões e citações acima fundam-se em princípios internacionais de contabilidade geralmente aceitos, princípios estes que são organizados e divulgados periodicamente por entidades que congregam profissionais da contabilidade, como a FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - FASB, cujos pronunciamentos são acolhidos pela SECURITIES EXCHANGE COMMISSION - SEC. No seu *Statement of Financial Accounting Standards (SFAC)* No. 5 - "Accounting for Contingencies" -, o FASB estabelece o seguinte:

"3. Quando há uma perda contingente, a probabilidade de que o evento ou eventos futuros venham a confirmar a perda ou diminuição de um ativo ou a constituição de uma obrigação pode variar de provável a remota. Este Pronunciamento usa os termos *provável*, *razoavelmente possível* e *remota* para identificar três áreas dentro daquele âmbito, como se segue:

a. *Provável*. O evento ou eventos futuros provavelmente ocorrerão.

b. *Razoavelmente possível*. A chance do evento ou eventos futuros ocorrerem é maior do que remota porém menor que provável.

c. *Remota*. A chance do evento ou eventos futuros ocorrerem é insignificante.

.....

Provisão para Contingências

8. Uma perda estimada originária de uma contingência (como definida no parágrafo 1) deverá ser provisionada, por meio de débito à receita, caso estejam presentes *ambas* as seguintes condições:

a. A informação disponível anteriormente à divulgação das demonstrações financeiras indica ser provável que um ativo tenha sofrido perda ou uma obrigação tenha sido constituída na data das demonstrações financeiras. Está implícito que um ou mais eventos futuros ocorrerão confirmando a perda.

b. O montante da perda pode ser razoavelmente estimado." (grifos aditados)

6. A avaliação da probabilidade do risco de perda em ação judicial pressupõe, evidentemente, conhecimentos especializados sobre as questões de direito envolvidas, a apreciação de provas no processo judicial e a orientação e as práticas dos órgãos judicantes, e por isso os autores que comentam os princípios de contabilidade nesta matéria são unânimes em destacar que a estimativa da probabilidade da ocorrência do risco deve basear-se em opiniões dos advogados e consultores jurídicos da companhia. Comprovam essa proposição a citação constante da letra "b" do item 5 acima e os trechos a seguir transcritos (grifos aditados):

a) o recente BOLETIM DO IBRACON Nº 226, anexo XIX, de março/97, contém o seguinte pronunciamento que esgota a matéria, intitulado "O Processo Judicial, a Estimativa de seu Resultado e a Provisão Contábil para Contingências":

"Também a Resolução nº 700, de 24 de abril de 1991, do Conselho Federal de Contabilidade, que aprova a NBC-T-11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, em seu item 11.2.15 - Contingências, trata da questão da provisão em moldes bem definidos, cujo teor cumpre transcrever na íntegra:

*"11.2.15.1. O auditor deve adotar procedimentos para assegurar **que todas as contingências passivas relevantes, decorrentes de processos judiciais, reivindicações e reclamações, bem como de lançamentos de tributos em disputa, foram identificadas e consideradas pela administração da Entidade na elaboração das demonstrações contábeis.***

11.2.15.2. Os seguintes procedimentos devem ser executados pelo auditor:

a) discussão, com a administração da Entidade, das políticas e procedimentos adotados para identificar, avaliar e contabilizar as contingências passivas;

*b) **obtenção de carta dos advogados da Entidade quanto à existência de contingências na época da execução de trabalhos finais de auditoria;***

*c) **discussão, com os advogados e/ou a administração da Entidade, das perspectivas no desfecho das contingências e da adequação das perdas contingentes provisionadas, bem como das divulgações a serem feitas nas demonstrações contábeis.***

11.2.15.3. O auditor deve adotar os mesmos procedimentos com relação às contingências ativas."

Da análise do teor do dispositivo acima transcrito pode-se facilmente depreender não somente a inafastável necessidade como também a importância da participação dos advogados no registro, a título de provisão, das perdas contingentes decorrentes do processo judicial. Pode-se inferir

ainda, sem mais delongas, a responsabilidade destes profissionais no que se refere à estimativa de êxito das causas judiciais que se encontram sobre seu patrocínio."

b) SÉRGIO DE IUDÍCIBUS, ELISEU MARTINS e ERNESTO RUBENS GELBCKE (ob. cit. p. 404) ressaltam que:

"... A empresa poderá, ainda, ter processos fiscais e outros que envolvem uma contingência cujos valores sejam calculáveis, mas não serão provisionados quando forem remotas as possibilidades de perda, após análise detida pela administração e por seus advogados."

c) o SFAS nº 5, do FASB, acima referido, contém, em seu Apêndice A, sobre exemplos de aplicação do Pronunciamento, o seguinte trecho relevante:

"36. Se a causa subjacente da ação judicial, demanda, ou processo fiscal for um evento que tenha ocorrido antes da data das demonstrações financeiras da sociedade, a probabilidade de um resultado desfavorável à sociedade deverá ser calculada a fim de determinar se a condição do parágrafo 8 (a) está presente. Entre os fatores a serem considerados estão a natureza da ação judicial, demanda ou processo fiscal, o andamento do caso (incluindo o andamento após a data das demonstrações financeiras, porém antes de sua divulgação), as opiniões ou pontos de vista dos advogados ou outros consultores, a experiência da sociedade em casos semelhantes, a experiência de outras sociedades, e qualquer decisão da administração da sociedade a respeito de como a sociedade pretende lidar com a ação judicial, demanda ou processo fiscal (por exemplo, uma decisão de contestar o caso com vigor ou uma decisão de tentar um acordo extrajudicial). O fato do advogado não ser capaz de expressar a opinião de que o resultado será favorável à sociedade não necessariamente deverá ser interpretado como significando que a condição para constituir a provisão para contingências do parágrafo 8 (a) está presente.

37. A propositura de uma ação ou a formalização de uma demanda ou processo fiscal não indica, automaticamente, que a constituição de provisão para contingências seja apropriada. O grau de probabilidade de um resultado desfavorável terá que ser calculado. A condição para constituição de provisão para contingências do parágrafo 8 (a) estará presente se for determinado que um resultado desfavorável é provável. **Se for determinado o resultado desfavorável como razoavelmente possível, porém não provável, ou se o montante da perda não puder ser razoavelmente estimado, a constituição da provisão não seria apropriada,** porém a divulgação (em notas explicativas) seria necessária, de acordo com o parágrafo 10 deste Pronunciamento." (grifos aditados)

d) PATRICK R. DELANEY, BARRY J. EPSTEIN, JAMES R. ADLER e MICHAEL F. FORAN, na última edição do seu "WILEY GAAP - Interpretation and Application of GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES 1997" (John Wiley & Sons, Inc., New York, 1997, p. 407), chamam a atenção para o fato de que:

"A área de contingências mais difícil é a de ações judiciais. Contadores devem confiar nas avaliações dos advogados no que diz respeito à probabilidade de tais eventos. A menos que o advogado indique que o risco da perda é remoto ou insignificante, ou de que a perda, mesmo ocorrendo, seria imaterial para a sociedade, o contador adicionará uma nota explicativa no que diz respeito à contingência. Em processos onde já haja decisões contrárias à sociedade, ou nos quais o advogado forneça um espectro das perdas estimadas ou outras quantias, deverão ser feitas provisões para contingências levando-se em consideração ao menos o menor ponto do espectro. Na maior parte dos casos, entretanto, uma estimativa das contingências é desconhecida e as contingências estarão divulgadas apenas nas notas explicativas."

7. Esses princípios contábeis se explicam por que o objetivo das leis e regulamentos que disciplinam as demonstrações financeiras é assegurar que o balanço expresse a real situação financeira do patrimônio da companhia, e o balanço informe uma situação financeira falsa tanto se omitir provisão de risco provável quanto se registra provisão de risco remoto.

O preceito da Lei nº 6.404/76 de que o balanço deve informar a verdadeira situação financeira da companhia está ainda implícito nas seguintes disposições legais:

a) o artigo 177, § 1º, I, do Código Penal, define como crime fazer em balanço "afirmação falsa sobre as condições econômicas da sociedade";

b) a lei de falências (DL nº 7.661/45) tipifica como crimes falimentares a "simulação de despesas, de dívidas ativas ou passivas e de perdas" (art. 188, IV), e a "omissão, na escrituração obrigatória ou não, de lançamento que dela devia constar, ou lançamento falso ou diverso do que nela devia ser feito" (art. 188, VII). (grifos aditados)

8. O registro no balanço de provisão para risco de obrigação decorrente de ação judicial com inobservância dos princípios contábeis é, portanto, ilegal: descumpre normas contábeis que integram o regime legal do balanço patrimonial e faz com que esse balanço represente situação patrimonial que não é verdadeira.

1.3 - Princípio do Conservadorismo

9. A Comissão de Inquérito do Banco Central invocou, para fundamentar a provisão introduzida no balanço do Banco Beta, além da norma do COSIF que prescreve "provisão adequada (...) quando julgada necessária e relevante à luz dos princípios fundamentais de contabilidade", a Convenção Contábil do Conservadorismo, assim enunciada pelo IBRACON (ob. cit., p. 51):

"Entre conjuntos alternativos de avaliação para o patrimônio, igualmente válidos, segundo os Princípios Fundamentais, a Contabilidade escolherá o que apresentar o menor valor atual para o ativo e o maior para as obrigações ..."

Explicando o princípio, diz o IBRACON:

"Esse entendimento não deve ser confundido nem desvirtuado com os efeitos da manipulação de resultados contábeis, mas encarado à luz da vocação de resguardo, cuidado e neutralidade que a Contabilidade precisa ter, mormente perante os excessos de entusiasmo e de valorizações por parte da administração e dos proprietários da entidade. Não nos

esqueçamos de que, principalmente no caso das companhias abertas, sua principal obrigação é perante o mercado e os investidores.

As tentativas que vêm desde longos anos (desde a Depressão de 1929), de normatizar excessivamente esta restrição, têm levado, via de regra, a resultados desastrosos, com perda de controle dos resultados da aplicação da regra. É o caso da conhecida interpretação "custo ou mercado, dos dois o mais baixo", consagrada na prática e na legislação.

.....
Uma interpretação correta da regra poderia, apenas a título de exemplo, ser apresentada pela seguinte indagação hipotética:

Suponha que a entidade tenha duas previsões, igualmente confiáveis (de igual probabilidade) para a ocorrência de devedores insolváveis. Por tudo que tenha sido possível avaliar e calcular, inclusive com o uso de probabilidade, poderão ocorrer: uma insolvência de \$ 1.000.000, ou de \$ 1.300.000 -- praticamente com o mesmo grau de probabilidade. Pela restrição escolheríamos a previsão de \$ 1.300.000, por apresentar um menor valor final para o ativo líquido." (grifos aditados)

10. A maioria dos autores alerta para os perigos que podem advir, em termos de manipulação de resultados e avaliação de elementos patrimoniais, da aplicação indiscriminada e literal do princípio do conservadorismo. Como explica ELDON S. HENDRIKSEN -- reconhecidamente uma das maiores autoridades da teoria contábil -- no seu livro "Accounting Theory", cuja 5ª edição escreveu em conjunto com MICHAEL F. VAN BREDA (Irwin, Boston, 1991, p. 149):

"Conservadorismo é, na melhor das hipóteses, um método bastante pobre de tratamento da existência de incerteza na avaliação de elementos patrimoniais e da renda. Na pior das hipóteses, o princípio resulta numa completa distorção dos dados contábeis. O principal perigo é que, devido ao fato de o conservadorismo ser um método muito grosseiro ("crude"), seus efeitos são inconstantes ("capricious"). Assim, dados informados conservadoramente não se sujeitam a adequada interpretação mesmo para o mais informado dos leitores. Conservadorismo também conflita com o objetivo de divulgar todas as informações relevantes, e com a consistência na medida em que ele é um constrangimento ("constraint") relevante. Ele também pode levar à falta de comparabilidade porque pode haver falta de

padrões uniformes na sua implementação. Os autores acreditam, assim, que o conservadorismo não tem lugar na teoria contábil. A informação deliberada a menor de valores e rendas pode levar a decisões erradas tão freqüentemente quanto podem as informações exageradas." (grifos aditados)

11. Essas observações são suficientes para evidenciar que o princípio do conservadorismo somente tem aplicação quando se trata de escolher entre duas avaliações alternativas com igual grau de probabilidade, e não pode ser validamente invocado nem para substituir nem para complementar as normas especiais de contabilidade sobre constituição de provisão para "perdas contingentes", que se baseiam, precipuamente, na avaliação de probabilidades: se o registro de uma perda contingente pudesse ser fundamentado na convenção do conservadorismo, deixaria de existir a distinção entre perda provável, razoavelmente possível e remota, e toda e qualquer perda -- por mais remota que fosse -- deveria ser provisionada, o que implicaria inobservância das normas contábeis específicas para esse tipo de lançamento.

Embora ao propor a provisão a Comissão de Inquérito tenha feito referência aos princípios contábeis sobre provisão para contingência, não aplicou esses princípios, uma vez que não explicita a avaliação da probabilidade de ocorrência do risco de que o Banco Beta venha a sofrer perda patrimonial por condenação na ação movida contra o Estado X e outros, que é o critério previsto naqueles princípios. O registro da provisão baseia-se, portanto, única e exclusivamente, na convenção do conservadorismo.

2.0 - DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS SOBRE PAGAMENTO DE PRECATÓRIOS

12. Passamos a seguir a avaliar esse risco, classificando-o em uma das três categorias previstas nas normas contábeis sobre formação de perdas contingentes, e para isso é necessário ter presentes as disposições da Constituição de 1988 sobre emissão de títulos da dívida pública pelos Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e pagamento de precatórios.

2.1 - Competência do Senado Federal para Autorizar a Emissão de Títulos Estaduais e Municipais

13. O item IX do artigo 52 da Constituição dispõe que "compete privativamente ao Senado Federal estabelecer limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios", e o artigo 100 estabelece regime (já constante de Constituições anteriores) para os pagamentos devidos pela Fazenda Federal, Estadual ou Municipal em virtude de sentença judiciária, que compreende três normas principais: (a) é obrigatória a inclusão, no orçamento das entidades de direito público, da verba necessária para pagamento de débitos de precatórios judiciais apresentados até 1º de julho de cada exercício, devendo o pagamento ser efetivado até o final do exercício seguinte; (b) os pagamentos serão efetuados exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos; e (c) as dotações orçamentárias e créditos abertos são consignados ao Poder Judiciário, ao qual cabe determinar o pagamento.

2.2 - O Artigo 33 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

14. Por ocasião da votação da Constituição de 1988 alguns Estados e Municípios eram devedores de volume de precatórios que não tinham condições de pagar à vista, tal como previsto no artigo 100 da Constituição, e a Assembleia Nacional Constituinte houve por bem incluir no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias o seguinte dispositivo:

"Art. 33. Ressalvados os créditos de natureza alimentar, o valor dos precatórios judiciais pendentes de pagamento na data da promulgação da Constituição, incluído o remanescente de juros e correção monetária, poderá ser pago em moeda corrente, com atualização, em prestações anuais, iguais e sucessivas, no prazo máximo de oito anos, a partir de 1º de julho de 1989, por decisão editada pelo Poder Executivo até cento e oitenta dias da promulgação da Constituição.

Parágrafo Único. Poderão as entidades devedoras, para o cumprimento do disposto neste artigo, emitir, em cada ano, no exato montante do dispêndio, títulos de dívida pública não computáveis para efeito do limite global de endividamento."(grifos aditados)

Esse dispositivo criou duas exceções -- transitórias -- às normas permanentes da Constituição:

a) o *caput*, ao autorizar o pagamento em prestações dos precatórios existentes em 05.10.88, excepcionou o regime do artigo 100, excluiu o direito dos titulares dos precatórios de serem pagos no exercício seguinte ao em que o precatório fosse apresentado até 1º de julho; e para que a entidade devedora tivesse o direito de pagar a dívida em prestações, o único requisito era a manifestação do seu Poder Executivo, no prazo 180 dias, da intenção de exercer esse direito;

b) o parágrafo único, ao autorizar a emissão de títulos da dívida pública "não computáveis para efeito do limite global de endividamento", excluiu esses títulos dos limites fixados pelo Senado Federal com fundamento no item IX do artigo 52 da Constituição.

15. A leitura do artigo 33 do ADCT mostra que ele contém duas normas distintas:

a) a do *caput* assegura à entidade o direito de pagar a prazo os precatórios, mas o exercício desse direito não implicava, necessariamente, a emissão de títulos prevista no parágrafo único: uma vez manifestada, por decisão do Poder Executivo, a intenção da entidade, de solver os precatórios a prazo, o pagamento poderia ser feito à conta de créditos orçamentários originários das receitas gerais da entidade;

b) o parágrafo único autorizava, adicionalmente, a emissão de títulos no montante das prestações anuais de pagamento dos precatórios; e porque esses títulos já estavam previstos na Constituição e não eram computáveis no limite global de endividamento fixado pelo Senado Federal, o único requisito para essa emissão era a autorização da Assembleia Legislativa do Estado ou da Câmara de Vereadores do Município, à qual caberia verificar se o valor dos títulos se continha no montante dos encargos anuais de pagamento a prazo de precatórios.

2.3 - Resolução do Senado Federal nº 69/95

16. Nada obstante, o Senado Federal aprovou a Resolução de nº 69, de 14 de dezembro de 1995, dispondo que:

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

"Art. 2º - A celebração de operações de crédito externo, de crédito interno que exijam elevação temporária de limites, de emissão de títulos da dívida pública e a concessão de garantia pelos Estados, pelo Distrito Federal, pelos Municípios e por suas respectivas autarquias, somente será efetuada após autorização específica do Senado Federal."

Essa Resolução, cujo artigo 4º define os parâmetros dos limites de operações de crédito interno e externo, contém os seguintes dispositivos:

"Art. 10 - Em caso excepcional, devidamente justificado, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão pleitear ao Senado Federal, por intermédio do Banco Central do Brasil, a elevação temporária dos limites fixados no artigo 4º desta Resolução."

"Art. 16 - Os pedidos de autorização para o lançamento, oferta pública ou colocação no mercado de título da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deverão ser encaminhados ao Senado Federal, por intermédio do Banco Central do Brasil, devidamente instruídos com a documentação prevista nos incisos I a IX do artigo 13, devendo o parecer de que trata o inciso IX conter, também, informações sobre:

.....

§ 2º - Incluem-se nas disposições deste artigo os títulos a serem emitidos para atender à liquidação dos precatórios judiciais pendentes de pagamento, objeto do artigo 33 e seu parágrafo único do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 3º - Os títulos de que trata o parágrafo anterior não se incluem nos limites previstos no artigo 4º e não são passíveis de refinanciamento.

§ 4º - A utilização de recursos obtidos por meio de colocação dos títulos de que trata o § 2º em outra finalidade que não a de liquidação de precatórios judiciais pendentes de pagamento, implicará na obrigatoriedade de a entidade emissora promover o imediato resgate de tais títulos, sem prejuízo de outras sanções cabíveis."

17. De acordo com a letra do caput do artigo 33 do ADCT, o pagamento parcelado somente se aplicava aos precatórios pendentes de pagamento em 05.10.88, o que foi confirmado no voto do Relator, Sr. Ministro Celso de Mello, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 132.031/SP do Supremo Tribunal Federal:

"O artigo 33 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias se preordena a regular o pagamento dos débitos judiciais pendentes de satisfação, **excluídos aqueles que ensejaram a ordem de seqüestro**. A norma transitória preside a generalidade dos créditos que, em 5 de outubro de 1988, se achavam na ordem seqüencial da qual deriva a prioridade jurídica para pagamento." (RTJ 159/953)

18. Segundo a letra do parágrafo único do artigo 33 do ADCT, os títulos emitidos para pagamento de precatórios eram limitados, em cada ano, ao exato montante do dispêndio da entidade com as prestações dos precatórios "pendentes de pagamento" em 05.10.88.

O *caput* do artigo 33 estabelece ainda que o pagamento dos precatórios devia ser feito no máximo em oito prestações anuais, atualizadas monetariamente, vencendo-se a primeira em 1º de julho de 1989. A última prestação devia, portanto, ter ocorrido em 1º de julho de 1996.

2.4 - Autorização do Senado para Emissão de Títulos Destinados ao Pagamento de Precatórios Expedidos Após 05.10.88

19. Como evidencia o texto de algumas de suas Resoluções, o Senado Federal, ao exercer sua competência de autorizar a emissão de títulos estaduais e municipais, adotou interpretação ampliativa do parágrafo único do artigo 33 do ADCT, pois autorizou expressamente a emissão de títulos:

a) para pagamento de precatórios que não eram objeto de execução definitiva em 05.10.88, pois resultantes de sentenças judiciais não transitadas em julgado até essa data;

b) em valor correspondente a prestações anuais já vencidas.

Assim, a Resolução nº 00, de 199A, autorizou a emissão dos títulos objeto da consulta nos seguintes termos:

"Art. 1º - É o Estado X autorizado a emitir Letras Financeiras do Tesouro do Estado X – LFT-X, cujos recursos são destinados à liquidação da

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

sétima e oitavas parcelas de precatórios judiciais, bem como dos complementos da primeira à sexta parcelas."

A sétima e oitava parcelas venceram-se em 01.06.95 e 01.06.96, e a primeira à sexta parcelas de 01.06.89 a 01.06.94.

20. O artigo 2º da Resolução fixa as características e condições das Letras Financeiras, e seus parágrafos dispõem:

"§ 1º - A emissão dos títulos correspondentes aos precatórios judiciais não transitados em julgado fica condicionada à comprovação de decisão judicial final, junto ao Banco Central do Brasil, que autorizará o respectivo registro na Central de Custódia de Títulos Privados CETIP, e instituirá controle das informações prestadas pelo Governo do Estado, encaminhando-as ao Senado Federal, somente para conhecimento.

§ 2º - As emissões autorizadas por esta Resolução somente serão registradas e colocadas no mercado de títulos no exato montante das despesas com o pagamento dos débitos judiciais apurados em sentenças transitadas em julgado, previamente apresentadas ao Banco Central do Brasil, observando-se ainda o disposto no art. 33, parágrafo único, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e no art. 16, § 4º, da Resolução nº 69, de 1995, do Senado Federal.

§ 3º - As emissões autorizadas por esta Resolução referentes aos complementos serão efetivadas no exato montante das despesas com o pagamento dos débitos judiciais apurados em sentenças transitadas em julgado, observando-se ainda o disposto no art. 16, § 4º da Resolução nº 69, de 1995, do Senado Federal." (grifos aditados)

O Senado Federal houve por bem, portanto, autorizar emissões de títulos estaduais para pagamento de precatórios expedidos após 05.10.88, e podia validamente fazê-lo, porque tem competência para fixar os limites de emissão de títulos: se era competente para autorizar o Estado qualquer emissão de títulos, ainda que desvinculados do pagamento de precatórios, podia conceder autorização -- como o fez -- para emissão de títulos destinados a pagamento de precatórios expedidos após a data da Constituição de 1988.

3.0 - EMISSÃO DAS LETRAS FINANCEIRAS PELO ESTADO X

21. Em 199A, o Governador encaminhou à Assembleia Legislativa do Estado X projeto de lei autorizando o Poder Executivo a emitir Letras Financeiras do Tesouro nos termos do parágrafo único do artigo 33 do ADCT, invocando a Ordem de Serviço nº 0/88, como a manifestação do Estado prevista no caput daquele dispositivo; e, promulgada a lei autorizativa (de nº 00.000, de 19.00.199A), pediu ao Senado Federal, através do Banco Central do Brasil, nos termos da Resolução do Senado de nº 69/95, autorização que lhe foi concedida pela Resolução nº 00/96A, acima referida.

Com fundamento na Lei Estadual e na Resolução do Senado Federal, o Poder Executivo de [Estado] X criou os títulos e, para distribuí-los no mercado, contratou os serviços do Banco Beta, que prestou os serviços objeto desse contrato. Os títulos foram colocados, o Estado X recebeu o produto da emissão e pagou ao Banco Beta as remunerações estipuladas no contrato.

4.0 - AVALIAÇÃO DO RISCO DE CONDENAÇÃO DO BANCO BETA NA AÇÃO POPULAR

4.1 - Pedido e Fundamentos da Ação Popular

22. Posteriormente, o Senado Federal constituiu Comissão Parlamentar de Inquérito para apurar fatos relativos à emissão de títulos previsto no artigo 33 do ADCT e sua colocação no mercado, e Deputados da Assembleia Legislativa do Estado X propuseram Ação Popular cujo pedido é o seguinte:

"... a declaração de nulidade da Ordem de Serviço SEF/GASEC/nº 000/88, com o conseqüente cancelamento da emissão das Letras Financeiras do Tesouro do Estado X – LFT-X, tendo em vista o não preenchimento dos requisitos legais para sua emissão, condenando os responsáveis pela emissão e venda das LFT-X's, a ressarcirem os cofres públicos catarinenses, dos valores a serem apurados em liquidação de sentença, bem como as entidades beneficiadas com o ato ilegal ora questionado."

A alegada nulidade da Ordem de Serviço nº 00/88 é a não publicação no Diário Oficial do Estado; e o cancelamento da emissão é pedido como consequência da declaração de nulidade da Ordem de Serviço "tendo em vista o não preenchimento dos requisitos legais para a sua emissão". Ou seja, a validade da Ordem de Serviço seria requisito de validade da emissão.

O pedido de ressarcimento "aos cofres públicos catarinenses" dos valores a serem apurados em liquidação de sentença também é fundamentado, indiretamente, na nulidade da Ordem de Serviço, da qual resultaria, como consequência, a nulidade da emissão, o dever de indenizar, e a condenação (a) dos responsáveis pela emissão e venda dos títulos, e (b) das entidades beneficiadas com o ato questionado.

O risco de perda cujo provisionamento é objeto da consulta consiste, portanto, na possibilidade de o Banco Beta vir a ser condenado, na Ação Popular, a restituir ao Estado os valores que recebeu como remuneração por serviços prestados na emissão e colocação dos títulos. Avaliamos a seguir esse risco, considerando os fundamentos da ação, com abstração de questões preliminares.

4.2 - Probabilidade de Cancelamento da Emissão

23. O risco resultaria, segundo o pedido, do cancelamento da emissão de Letras Financeiras, expressão que somente pode ser entendida com o significado de "declaração de nulidade da emissão", uma vez que cancelamento é o ato administrativo que revoga ou invalida outro, e a competência do Poder Judiciário é limitada ao controle da legalidade dos atos administrativos.

Para avaliar o risco do Banco Beta decorrente da ação, o primeiro aspecto a verificar é, portanto, se há risco de que a decisão na ação possa declarar a nulidade da emissão das Letras Financeiras.

24. O Poder Executivo do Estado emitiu as Letras Financeiras autorizado por Resolução do Senado Federal baseada, por sua vez, em Lei Estadual. A nulidade da emissão poderia -- em tese -- ter por fundamento a inobservância de requisitos constantes da Resolução do Senado, mas nenhum fundamento dessa natureza é enunciado na Ação Popular. Por

consequente, a nulidade da emissão somente poderá decorrer da declaração de inconstitucionalidade da Resolução nº 00/199A do Senado Federal; mas essa declaração não constitui causa de pedir deduzida na Ação Popular e não cabe ao Poder Judiciário dar pela procedência do pedido mediante reconhecimento de causa não arguidas pelos autores da Ação Popular.

Vale ressaltar que a inconstitucionalidade da Resolução nº 00/199A do Senado Federal somente poderia ser fundamentada em que a emissão foi autorizada sem satisfazer aos requisitos do artigo 33 e seu parágrafo único da ADCT, mas como o Senado Federal tinha -- e tem -- competência para autorizar emissão de quaisquer títulos, e não apenas dos previstos no parágrafo único daquele dispositivo, podia validamente autorizar emissão com dispensa ou modificação dos requisitos do artigo 33 do ADCT.

25. O pedido da Ação também não abrange a declaração de nulidade da Lei Estadual nº 00.000/199A, e a nulidade da Ordem de Serviço nº 0/88 não implicaria a da Lei Estadual, pois esta prevê (no art. 7º) que "os limites totais de emissão e colocação dos títulos serão os autorizados nas Resoluções do Senado Federal".

As Letras Financeiras em questão foram, portanto, emitidas pelo Poder Executivo do Estado X no exercício regular da competência que lhe foi atribuída pela Lei da Assembleia Legislativa Estadual e pela Resolução nº 00/199A do Senado Federal, e é impossível considerar nula a emissão sem a declaração de nulidade desses atos dos órgãos legislativos.

Essas observações são suficientes para deixar evidente (i) que, ainda que, para argumentar, a sentença na Ação Popular venha a declarar inválida a Ordem de Serviço nº 00/88, dessa declaração não resultará, como consequência, o "cancelamento" da emissão de Letras Financeiras, e (ii) que este "cancelamento" não poderá ser validamente decretado por sentença na ação proposta.

4.3 - A Obrigação de Pagar as Letras Financeiras é Abstrata

26. Cabe ainda referir, para confirmar a inviabilidade do "cancelamento da emissão" pedido na Ação Popular, que as Letras Financeiras emitidas pelo Estado são espécie de títulos de crédito em sentido lato, e que uma das

características desses títulos é a abstração da obrigação de pagar neles incorporada. O Estado não poderia, portanto, opor a titulares das Letras exceção fundada em defeito de causa: vendido o título e recebido o respectivo preço, é impensável que o Estado possa se liberar da obrigação assumida alegando tal defeito.

É o que ensina PONTES DE MIRANDA ("Tratado de Direito Privado", Borsoi, Rio de Janeiro, 1961, 2ª Ed., T. XXXII, p. 400):

"Os títulos negociáveis são, exatamente, pela sua singularidade, pela abstração da causa, a prova de ser a regra o negócio jurídico causal. Todas as defesas tiradas da ausência, ou da ilicitude da causa, são inoponíveis ao portador de boa fé. (...) Porque, desde o momento em que nasce a dívida (contacto com o *alter digno*), essa é *abstrata*; quer dizer -- separada da causa, que só se pode referir ao outro negócio jurídico, ao negócio jurídico subjacente, simultâneo ou sobrejacente, e estranho ao vínculo formado entre o subscritor e o portador de boa fé."

No mesmo sentido é lição de HUMBERTO THEODORO JUNIOR ("Revista Forense", vol. 284, 1983, pgs. 9-11):

"O aperfeiçoamento e a eficácia real do título não dependem do negócio fundamental que o gerou, mas diretamente da forma do documento. É por "formalismo jurídico", isto é, por meio de imposição de "formas rigorosas para a *constituição, a transferência e o exercício do direito*" que os títulos de crédito realizam sua função jurídica.

.....

A precípua função do título de crédito é dar *certeza e segurança* à relação jurídica. O documento por si só deve representar um acerto definitivo do direito do credor e da obrigação do devedor."

27. Ainda recentemente, o Superior Tribunal de Justiça, apreciando hipótese em que a União Federal pretendeu não honrar Títulos da Dívida Agrária, assim decidiu em diversos Acórdãos:

"O TDA é título emitido *pro soluto*. Pelo fenômeno da "incorporação", nele se materializa a própria indenização pelo desapossamento.

Em razão da autonomia cambial, o TDA equipara-se a bem móvel e como tal, circula no mercado.

Quando entrega o TDA ao expropriado, o Estado, ao tempo em que se exonera pela indenização, compromete-se em resgatá-lo de qualquer portador ou endossatário, que o apresente, sem indagar como ou porque se deu a transferência." (MS nº 1.341-0 - DF, 01.12.92, DJ de 01.02.93, p. 410; MS nº 2.932-0 - DF, 28.09.93, DJ de 18.10.93, p. 21.823; MS nº 3.396-4-DF, 09.08.94, DJ de 05.09.94, p. 23.004)

28. É certamente no reconhecimento desse princípio que a Resolução nº 69/95 do Senado Federal, acima citada, sobre limites de endividamento dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ao criar no § 4º do artigo 16 sanção para a utilização de recursos obtidos por meio da colocação dos títulos em outra finalidade que não a de liquidação de precatórios judiciais pendentes de pagamento, não prevê o cancelamento da emissão, e sim a obrigatoriedade de a entidade emissora promover o imediato resgate dos títulos, sem prejuízo de outras sanções cabíveis.

Ao emitir as Letras Financeiras, o Estado X recebeu o produto da sua colocação no mercado, e uma sentença que declarasse nula a emissão não exoneraria o Estado da obrigação de restituir o capital recebido e indenizar as perdas e danos decorrentes do ato anulado, pois seria objetivamente responsável -- nos termos do artigo 37, § 6º da Constituição -- pelos prejuízos causados por ato ilícito dos seus agentes, e não poderia se enriquecer à custa dos subscritores dos títulos.

Por todas essas razões, parece-nos que é nenhuma a probabilidade de que o Banco Beta venha a ser condenado a restituir as remunerações que recebeu como decorrência da declaração de nulidade da emissão das Letras Financeiras em questão.

4.4 - Risco de Anulação do Contrato de Prestação de Serviços

29. Se não há risco de que o Banco Beta venha a ser condenado a restituir o preço dos serviços prestados em decorrência da declaração de nulidade da emissão, cabe verificar se há risco de que a condenação possa ser fundada na anulação do contrato de prestação de serviços.

As duas espécies de risco são inteiramente distintas: a da emissão não implica necessariamente na obrigação de restituir o preço dos serviços prestados, e o contrato de prestação de serviços pode ser anulado independentemente da validade da emissão dos títulos.

30. A nosso ver, não há risco de que o contrato de prestação de serviços venha a ser anulado por sentença na Ação Popular em questão, porque:

a) essa anulação não consta do pedido da ação, e o ressarcimento dos "beneficiados" pela emissão é pedido como consequência do cancelamento da emissão;

b) o único defeito do contrato alegado na inicial da ação é a falta de licitação prévia, mas a dispensa de licitação é admitida no artigo 25 da Lei nº 8.666/93, e o instrumento do contrato informa que ele resultou de procedimento de dispensa de licitação da administração estadual.

31. Acresce que o Banco Beta executou os serviços a que se obrigou, e tem direito ao preço contratual recebido, ainda que o contrato venha a ser declarado nulo por irregularidade nos procedimentos da administração pública, como são pacíficas a jurisprudência e a doutrina.

HELY LOPES MEIRELLES, no volume VIII dos "Estudos e Pareceres de Direito Público" (Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1984, pgs. 112-8), examinando essa questão, assim opinou sobre caso em que se discutia o direito de prestador de serviço a indenização por serviços feitos à administração, mesmo na hipótese de contrato alegadamente nulo por vício de procedimento:

"Ementa: Mesmo que o contrato seja nulo o construtor tem direito a indenizações, se executou e entregou a obra à Administração.

.....

Essa conduta *omissiva* do Prefeito e dos dirigentes da SUDECAP acarretalhes responsabilidade pessoal, mas não exime a Administração do pagamento da execução das obras e do seu financiamento, como se demonstrará mais adiante. (...). A Construtora, como particular, não tem obrigação de fiscalizar a *conduta interna* da Administração, nem podia solicitar à Câmara de Vereadores e ao Conselho Fiscal da Autarquia a

aprovação do contrato firmado com a SUDECAP. Sua obrigação é tão-somente a de atender ao Edital da concorrência, e, sendo vencedora da licitação, assinar o contrato respectivo e executá-lo fielmente, como vem fazendo.

.....

12. No presente caso, se faltou alguma formalidade prévia para a perfeição do contrato, ocorreu em razão do silêncio da SUDECAP e do Prefeito de Belo Horizonte, e nessa hipótese os nossos Tribunais têm mandado pagar o devido ao particular, que, embaído em sua boa fé, realizou e entregou o prometido à Administração, como se vê dos seguintes acórdãos:

"O Município responde por atos do Prefeito Municipal, embora praticados com abuso de Poder" (1º TASP, RT 272/513).

"Município - É responsável por obrigação decorrente de serviço público (ou obra pública) autorizado pelo Prefeito, mesmo que este tenha agido em desacordo com as normas legais ou regulamentares" (TJSP, RT 242/184).

"Embora irregular a compra e venda efetuada pelo Prefeito, é o Município obrigado a pagar o preço da coisa incorporada ao seu patrimônio" (TJSP, in RT 141/696; e no mesmo sentido: TJSP, RT 141/686, 185/720, 188/696 e 377/175).

"A Administração é responsável pelos atos de seus representantes, ainda quando praticados com inobservância de normas administrativas" (TJSP, RDA 48/265).

"Contrato nulo. Tem o contratante, porém, o direito de obter remuneração pelos serviços prestados, para que não haja injusto enriquecimento" (TJSP, RDA 54/118).

"Contrato Administrativo. Obrigação de indenizar calcada na culpa aquiliana, se acaso não pudesse prevalecer o compromisso contratual em face de atos públicos, suscetíveis de induzir a erro o contratante" (TJRJ, in *Rev. Jur. do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro* 35/178)." (grifos aditados)

32. Além dos acórdãos mencionados por HELY LOPES MEIRELLES nesse parecer podem ser citados ainda, exemplificativamente, os seguintes precedentes de nossos Tribunais:

a) Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Apelação Cível nº 61.523, Relator: Desembargador Moraes Barros:

"Se o ex-prefeito andou mal, autorizando obras sem ter havido votação prévia das despesas pela Câmara, e sem ter procedido à concorrência pública, como a lei prescrevia, a Prefeitura que promova a responsabilidade do ex-chefe do Executivo, exercendo o seu direito regressivo contra ele, depois que pagar a dívida que contraiu com seu credor. Este, em verdade, é que não pode ficar prejudicado em seu patrimônio deixando de receber o que lhe é devido, resultante de uma obrigação perfeitamente lícita." ("Revista Forense", nº 153/305)

b) Tribunal Federal de Recursos - Apelação Cível nº 67.535, Relator Ministro William Patterson:

"Ementa: Administrativo. Serviços profissionais. Pagamento Devido. Execução das Tarefas.

Reconhecido, na defesa, que os serviços profissionais, cujos honorários estão sendo cobrados, foram executados sem qualquer impugnação aos valores indicados, não servem de argumento para a recusa do cumprimento da obrigação, as omissões da própria administração, quanto à observância de disciplina regulamentar. (....)" ("Revista do Tribunal Federal de Recursos", vol. 137/57)

4.5 - Risco Remoto na Classificação dos Princípios Contábeis

33. Em nossa opinião, na classificação tripartida adotada pela contabilidade para registro de provisões (provável, razoavelmente possível e remoto), o risco de o Banco Beta vir a ser obrigado a restituir o preço de serviços prestados na colocação das Letras Financeiras do Estado X em razão de condenação na Ação Popular somente pode ser avaliado como remoto, pois:

I - a condenação é pedida em decorrência do cancelamento da emissão e esta, por sua vez, como consequência da declaração de nulidade da Ordem de Serviço nº 00/88, e:

a) os títulos foram emitidos com fundamento na Resolução nº 00/199A do Senado Federal; a emissão somente pode ser invalidada com

fundamento na inconstitucionalidade da Resolução do Senado; e esse fundamento não constitui causa de pedir deduzida na ação;

b) a declaração de nulidade da Ordem de Serviço nº 00/88 não é fundamento para invalidar a emissão;

c) as Letras Financeiras são títulos de crédito que incorporam obrigação abstrata, e o Estado não pode se liberar da obrigação de pagar alegando defeito de causa do título.

II - o Banco Beta não pode ser condenado com fundamento na anulação do contrato firmado pelo Estado porque essa anulação não consta do pedido da ação, e:

a) a declaração de nulidade da Ordem de Serviço nº 0/88 não é fundamento para a anulação do contrato de prestação de serviços;

b) ainda que o contrato de serviços fosse declarado nulo por falta de prévia licitação, o Banco Beta não seria condenado a restituir o preço dos serviços porque estes foram prestados e teria direito, com fundamento no § 6º do artigo 37 da Constituição, a indenização por ato ilícito (falta de licitação) dos servidores do Estado.

RESPOSTA AO QUESITO

34. O ato da Comissão de Inquérito da liquidação extrajudicial do Banco Beta S.A., constituída em cumprimento do disposto no artigo 41 da Lei nº 6.024/74, que propõe o registro, no balanço geral levantado nos termos do artigo 10 da mesma lei, de provisão para eventual perda decorrente da Ação Popular referida na consulta, é ato administrativo, sujeito ao princípio da legalidade (Constituição, art. 37), vinculado pelas normas legais que regulam os balanços de instituições financeiras; e, pelas razões acima expostas, em nossa opinião não é válido porque não observa essas normas legais.

É o nosso parecer.

Rio de Janeiro, 6 de novembro de 1997