

**A ANÁLISE DO PROCEDIMENTO DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS
TRIBUTÁRIOS NO MUNICÍPIO DE SALVADOR FACE AO PRINCÍPIO DA
LEGALIDADE TRIBUTÁRIA**

**ANALYSIS OF THE TAX CREDIT OFFSETTING PROCEDURE IN THE CITY OF
SALVADOR FACE THE PRINCIPLE OF TAX LEGALITY**

Carolina Elisabete Jorge Albuquerque¹

Ricardo Simões Xavier dos Santos²

RESUMO: O presente artigo se propõe a investigar se o procedimento de compensação tributária praticado no município de Salvador atende ao princípio da legalidade, analisando os decretos que regulam o instituto, instaurados pelo administrador municipal da cidade de Salvador, utilizando abordagem doutrinária e jurisprudencial. Evidencia-se que, mesmo com claras regulamentação e autorização da compensação tributária em artigos da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, o ente municipal insiste em inovar na legislação municipal, decretando vedações incabíveis ao regimento compensatório, maculando gravemente o princípio em questão.

Palavras-chave: Tributário. Crédito. Compensação. Decreto. Legalidade.

ABSTRACT: This article aims to investigate whether the tax compensation procedure practiced in the municipality of Salvador meets the principle of legality, analyzing the decrees that regulate the institute, instituted by the municipal administrator of the city of Salvador, using doctrinal and jurisprudential approach. It is evident that, even with clear regulation and authorization of tax compensation in articles of the Federal Constitution and of the National Tax Code, the municipal entity insists on innovating in municipal legislation, decreeing unavoidable prohibitions to the compensatory regulations, seriously tainting the principle in question.

Key Words: Tax. Credit. Compensation. Decree. Legality.

SUMÁRIO: INTRODUÇÃO. 1 COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. 2 O PROCEDIMENTO DE COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO MUNICÍPIO DE SALVADOR. 3 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE APLICADO À COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS. REFERÊNCIAS.

¹Graduanda em Direito pela Universidade Católica do Salvador. Email: carolina.albuquerque@ucsal.edu.br

² Bacharel em Direito. Doutorando e Mestre em Políticas Sociais e Cidadania pela Universidade Católica do Salvador - UCSAL, Especialista em Direito do Estado pela Juspodivm/Unyahna e em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. E-mail: ricardo.santos@pro.ucsal.br

INTRODUÇÃO

O Estado precisa obter insumos para conservar seu patrimônio e manter-se funcional, e o faz por meio da arrecadação de tributos. Não obstante, o mesmo ente pode também ser o devedor do contribuinte. Apoiada nas relações obrigacionais em quais os sujeitos são simultaneamente credores e devedores, surgiu o instituto da compensação, primeiro em âmbito civil e, mais recentemente, ganhou especificações legais quanto a sua aplicação na área tributária.

A compensação tributária é regida pelo Código Tributário Nacional, que a delimita em normas gerais, permitindo a atuação das outras esferas governamentais, no espaço em que lhes cabe. Respeitando então as leis, são cabíveis decretos que versem sobre o assunto. Surge nesse aspecto o cerne da questão a ser discutida no artigo, que visa analisar se o regime compensatório delimitado por decretos municipais em Salvador está em conformidade com o princípio da legalidade tributária.

Sendo assim, a controvérsia jurídica travada no artigo cinge-se em perquirir se há, ou não, ofensa a garantia constitucional da legalidade tributária, bem como a coisa julgada, ato jurídico perfeito, direito adquirido e da irretroatividade da lei e segurança jurídica.

Para se esclarecer todos os pontos acerca dessa questão, houve levantamento documental e bibliográfico de entendimentos doutrinários, leis e artigos, bem como colecionou-se julgados dos tribunais brasileiros, principalmente o Tribunal de Justiça da Bahia, visto o âmbito local da problemática.

1 COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O conceito de compensação de crédito é fundamental no estudo do direito Tributário e do Código Tributário Nacional, com utilização diferente do conceito aplicado em matéria da Teoria Geral das Obrigações em direito privado.

A compensação, como instituto do direito civil, mais especificamente do direito das obrigações, tem finalidade em extinguir a obrigação, quando os indivíduos envolvidos são credores e devedores reciprocamente. É prevista no Código Civil, mas dar-se-á também por meio de convenção entre as partes, decisão judicial ou ainda em virtude de lei.

Como explana Aliomar Balleiro (1999, p 899):

A compensação não é categoria da lógica formal, nem da teoria geral. É instituto, assim como a obrigação, da dogmática ou da ciência jurídica. Ora, a ciência do Direito é uma ciência empírica, que tem como objeto um dado empírico, que é ordem jurídica positiva, em vigor, 'cic et nunc'. Os princípios, noções, institutos e instituições com que trabalha a ciência do direito são, assim, extraídos e deduzidos do Direito positivo e, é claro, sendo modificado o seu objeto, ipso facto, alteram-se aquelas noções e institutos. Como ensina Souto Maior Borges, certas categorias lógicas ou de teoria geral independem do conteúdo material das normas positivadas. Já os conceitos da Ciência do Direito (no caso, especificamente, da Ciência do Direito Tributário) somente se sustentam quando confirmados ou reconfirmados na ordem positiva, enfim, quando explicativos e compreensivos da realidade jurídica vigente (Cf. Obrigação Tributária).

A compensação de crédito tributário difere-se então do conceito geral, pois nessa modalidade é aceita para dívidas vencidas e vincendas, além de depender de lei autorizadora. Percebemos então que a compensação é afunilada pelo dogma das relações jurídico-tributárias: o princípio da legalidade estrita.

Como nos ensina Paulo Caliendo (2019, p. 690 e 691):

A compensação de créditos tributários deve obedecer ao princípio da legalidade estrita e somente pode ocorrer nas condições e sob as garantias que a lei estipular e nos limites autorizados à autoridade fiscal. O direito de crédito do contribuinte é sagrado e não pode ser abusivamente limitado, sob pena de ofensa a diversos princípios constitucionais, dentre os quais o da vedação de confisco, proporcionalidade e moralidade. A lei não pode ser tão restritiva ao ponto de não permitir a viabilização do direito de crédito e de sua compensação.

Ainda segundo Balleiro (1999, p. 899):

[...] as condições e as garantias da compensação, criadas pelo legislador tributário, podem ser peculiares e singulares. É que, no Direito Tributário, sendo imperativos os princípios da segurança jurídica, da indisponibilidade dos bens públicos e da moralidade administrativa, o direito à compensação é, e deve ser, modelado na lei, que lhe dita os pressupostos e requisitos essenciais. Como se sabe, o princípio da legalidade é rigoroso e extenso nesse campo jurídico. A compensação autorizada em lei é a espécie ordinária de compensação vigente no Direito Tributário, em que a extensão, a oportunidade e as condições à compensação podem ser modeladas pelo legislador de forma não coincidente com as regras aplicáveis ao Direito Privado.

Pois bem, a compensação de crédito tributário é uma modalidade de extinção dos créditos tributários, a partir do confronto e a anulação entre créditos e débitos do credor e do devedor, que lhes são recíprocos, como determina o artigo 368 do CC. Complementando-o, o art. 369 determina que “a compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis”. Todavia, o artigo 374 que determinava a

subordinação da compensação tributária às regras de direito privado fora revogado pela Lei nº 10.677 de 22 de maio de 2003.

O artigo 156, II, do Código Tributário Nacional - CTN, possibilita a compensação como forma de extinção do crédito, enquanto o art. 170 do mesmo diploma normativo determina que:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Pode-se ver que o CTN apenas traça normas gerais sobre o instituto da compensação em matéria tributária. No âmbito federal, a compensação é disciplinada pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96. Já nos estados e municípios cabe à lei de cada entidade dispor sobre a compensação, atendo-se aos tributos de sua competência.

Deve se falar na importância da obediência ao princípio da legalidade, já que, como nos lembra Eduardo Sabbag (2020, p.220), “a compensação não pode ser realizada por mera iniciativa do contribuinte, pois depende de lei que a autorize, mais, especificamente, de uma autorização do Poder Executivo (com apoio naquela lei para sua aplicação) ”.

Como bem pontua Hugo de Brito Machado Segundo (2019, p. 229),

Ao fazê-lo, porém, as leis não podem disciplinar a compensação de sorte a inviabilizá-la ou impossibilitá-la, pois a realização do “encontro de contas” não é nenhum favor que se faz ao contribuinte, mas uma forma de respeitar o direito de ambas as partes ao recebimento de seus créditos. Viola a moralidade, e a isonomia, a conduta do Poder Público que reconhece débitos perante um cidadão e não os paga, mas exige desse mesmo cidadão, com a ameaça de pesadas sanções, que pague tudo que lhe deve”.

Balleiro (1999, p. 901), ao analisar o supracitado artigo, discorre sobre os requisitos essenciais à compensação, elencando que:

Não apenas a diversidade de títulos, mas também a reciprocidade de dívidas entre credor e devedor, a homogeneidade ou fungibilidade, a certeza e a liquidez são requisitos essenciais à compensação. Evidentemente, em qualquer caso, a certeza e a liquidez (que podem ser representados pela presença simples de critérios para tornar líquido ou condição de liquidação) são imprescindíveis à extinção das obrigações envolvidas.

Ao refletir sobre o art. 170 do CNT, Sabbag (2020, p.220) revela que

O contribuinte não pode verificar a certeza e liquidez de seu crédito sem a homologação do Poder Executivo ou do Poder Judiciário. Logo, nos lançamentos por homologação, ele pode fazer a compensação de seus créditos informando-os na DCTF – Declaração de Contribuições e Tributos

Federais, mas necessita esperar pela posterior confirmação (homologação) do Fisco”.

Todavia, Hugo de Brito Machado Segundo (2019, p. 229) acrescenta que:

[...] embora o art. 170 do CTN refira-se a créditos “líquidos e certos” do sujeito passivo, essa liquidez e certeza são muitas vezes obtidas por ele próprio, no âmbito do chamado “lançamento por homologação”. O sujeito passivo apura o crédito e o seu montante, assim como também é ele quem apura o débito e o respectivo montante. Efetua a compensação e comunica à autoridade administrativa. Esta, caso aceite a compensação, deverá homologá-la. Caso não aceite, iniciará um procedimento para cobrança das quantias não pagas em virtude da pretendida – e indeferida – compensação. É importante ressaltar que, nesta última hipótese, caso o contribuinte apresente “reclamações e recursos” contra o indeferimento de sua compensação, a exigibilidade do crédito tributário que seria compensado deverá permanecer suspensa até que a Administração resolva, definitivamente, sobre a procedência, ou não, do encontro de contas (Lei nº 9.430/96, art. 74, § 11).

A Lei Complementar n. 104/2001, por sua vez, incluiu o art. 170-A no CTN, exigindo o trânsito em julgado da sentença que autorize a compensação, proibindo o aproveitamento de tributo sub judice e afastando sua realização por liminar em Mandado de Segurança ou por meio de tutela antecipada, o que foi posteriormente sancionado pelas Súmulas n.º 212 e 213 do STJ.

Sabbag (2020, p.220) também especifica que “(...) o art. 170-A do CTN apenas é aplicável aos casos em que o contribuinte já realizou o pagamento de determinado tributo, que entende indevido pela invalidade da lei que o instituiu. Por isso, a compensação neste caso é vedada”.

Nada obstante, Paulsen (2020, p. 313) adverte que:

Sempre que o crédito invocado pelo contribuinte tiver como fundamento a inconstitucionalidade de lei instituidora do tributo ou a ilegalidade de atos normativos com suporte nos quais tenha sido exigido, a compensação dependerá de prévio reconhecimento, pelo Judiciário, da inexistência da obrigação. Ademais, a compensação só poderá ocorrer após o trânsito em julgado da decisão judicial, quando se terá certeza quanto à existência do crédito, nos termos do art. 170-A do CTN. Não é imprescindível que haja pedido expresse de compensação e dispositivo sentencial nesse sentido, mas que reste declarada a inexistência da obrigação de modo que se possam considerar os pagamentos realizados como efetivamente indevidos e, portanto, passíveis de ressarcimento, o que enseja a incidência dos dispositivos legais autorizadores da compensação.

Ocorre que, para Anis Kfourir Junior (2018, p. 301):

[...] tal vedação viola o próprio exercício da magistratura, restringindo a atuação do juiz, ainda quando seja pública e notória a violação de direitos do contribuinte. Some-se a isso o fato de que as questões tributárias, quando favoráveis ao contribuinte, submetem-se ao reexame necessário, o qual, ante o enorme volume de processos e a notória demora para seu julgamento,

implica a retenção indevida de tributo do contribuinte, uma vez que o artigo faz menção ao trânsito em julgado.

O entendimento elucidado por Kfoury Jr. revela a criação de empréstimo compulsório pelo artigo, já que mesmo entendendo que não é devido o tributo, o magistrado é impedido de aprovar sua compensação. Se alerta para o artigo 148 da Constituição Federal, que apenas permite duas hipóteses para o empréstimo compulsório, “de forma que a limitação veiculada na norma [art. 170-A, CTN] representa invasão à competência de outro Poder, sem fundamentação jurídica, no atual ordenamento jurídico” (KFOURI, p. 301).

Inegável ser a compensação é uma espécie de extinção de crédito tributário trazida pelo art. 156, II, do CTN, destacando que a mesma deve ser autorizada por lei emanada do ente competente para a cobrança de tributo.

E como extinção, o Código Tributário Nacional prevê, em seu artigo 97, VI, a imprescindibilidade de lei formal para versar sobre a exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, encerrando, como afirmado, o princípio da estrita legalidade tributária.

2 O PROCEDIMENTO DE COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO MUNICÍPIO DE SALVADOR

A normatização em âmbito municipal que institui o Código Tributário e de Rendas da cidade de Salvador fora implementada pela Lei nº 7.186, de 27 de dezembro de 2006, o qual cita a compensação como forma de extinção de crédito tributário, em seu art. 12, parágrafo II.

Posteriormente, a subseção III é destinada exclusivamente para elucidar questões compensatórias. No artigo 22, prevê a autorização específica do Poder Público municipal para realizar a compensação de créditos tributários:

Art. 22 - Fica o Chefe do Poder Executivo autorizado a realizar cessão de créditos tributários e ou de outra natureza na forma a ser definida em Lei, bem como a compensação de créditos tributários do Município, com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública do Município, suas autarquias e fundações, resultantes de atos próprios ou por sucessão a terceiros, observado no caso de compensação de créditos próprios com débitos da Administração Descentralizada o quanto disposto no art. 14 da Lei Complementar 101/2000.

§ 1º Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante deverá contemplar o deságio correspondente, não podendo, porém, cominar redução maior que juros de 1% (um por cento)

ao mês, pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

§ 2º Na determinação dos valores dos créditos a serem compensados, aplicar-se-ão os mesmos índices de atualização e as mesmas taxas de juros, tanto para a Fazenda Pública quanto para o sujeito passivo, a partir da data da exigibilidade dos respectivos créditos.

§ 3º A compensação a que se refere o caput será proposta pelo Secretário Municipal da Fazenda ou pelo Procurador Geral do Município, em parecer fundamentado.

Já o artigo 23 prevê hipóteses de pagamento indevido ou a maior de tributos pela compensação, nos quais a Administração Pública Municipal tem o poder para autorizar a compensação desse valor com débitos próprios do contribuinte, relativos a quaisquer tributos municipais.

Destarte, em artigo seguinte, é desautorizada a compensação mediante o aproveitamento de tributo quando versar sobre objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Encerrando a subseção III, o Código Tributário e de Rendas da cidade de Salvador habilita o Chefe do Poder Executivo a compensar diretamente os “créditos tributários do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, nas condições e garantias que estipular, em cada caso” (art. 25).

Os questionamentos, por sua vez, surgem ao analisarmos os decretos municipais. O prefeito municipal de Salvador, no uso de suas atribuições, regulamentou a compensação tributária, estabelecendo modificações e impondo restrições ao regime.

O Decreto 24.215/2013, foi expedido em 05 de setembro de 2013, aplicado a todos os processos administrativos de compensação, independentemente da época que o requerimento foi protocolado e do teor do acordo de constituição do crédito.

Referida norma infralegal trouxe inovação restritiva ao direito de compensação, como determina o art. 1º:

Art. 1º Os créditos líquidos, certos e exigíveis, decorrentes de acordos judiciais contra a Fazenda Pública do Município do Salvador somente serão objetos de compensação com créditos tributários inscritos em Dívida Ativa do Município do Salvador até a data da homologação do referido acordo.

Observa-se que o supracitado decreto passou a restringir os créditos tributários passíveis de compensação.

Sendo assim, o Decreto n. 24.215/2013 ao dispor que somente serão compensados os débitos que já estavam inscritos em dívida ativa à época da celebração do acordo restringiu a utilização do crédito de forma não prevista.

O Decreto nº 27.278 de 31 de maio de 2016 revogou o Decreto nº 27.278/16, regulamentando o art. 22 do Código Tributário e de Rendas do Município do Salvador, entre outras providências, e também impondo restrições à compensação não previstas por nenhuma lei tributária, passando a exigir o pagamento, através de DAM, de 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito tributário apurado.

Vejamos:

Art. 4º Os pedidos de compensação observarão as seguintes regras:
I – Somente será admitido pedido de compensação fundamentado em crédito constituído em acordo homologado por autoridade judiciária.
II – A extinção do crédito tributário deverá ser integral, sendo exigido o pagamento à vista e em espécie de, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) do crédito tributário, ficando o saldo remanescente para ser compensado;

Expressamente, no art. 6, decreta que a Secretaria Municipal da Fazenda poderá estabelecer limites de valores para efeito de compensação, em cada exercício financeiro, em conformidade com sua previsão orçamentária, analisada a conveniência e a oportunidade.

3 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE APLICADO À COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Toda a amplitude legal explorada até aqui nos possibilita entender a inquietude consistente em saber se o Município de Salvador viola o princípio da legalidade tributária a partir dos decretos que, além de extrapolar e trazer inovação a lei, também criam limitadores a sentença homologatória transitada em julgado.

Cabe analisar as modificações feitas pelos Decretos Municipais, que impõem restrições ao regime de compensação, forma de extinção de crédito tributário, atendo-se a sua própria espécie de ato normativo.

Delegados pelo Poder Executivo, seja pelo Presidente da República, Governador ou, como na presente questão, pelo Prefeito, os decretos têm o intuito de auxiliar lei regulamentando-a, ou ainda pode se revestir de efeitos de execução, com fundamento no art. 84, IV, da Constituição Federal.

Todavia, chama-se atenção para a diferença da força normativa entre ambas, sendo a lei superior ao decreto, o qual não pode contrariá-la, a risco de ser ilegal. Tal hierarquia deve-se ao próprio preparo de cada uma.

A lei passa pelo trâmite de discussão e aprovação do seu projeto por parlamentares, e após disso é sancionada por Presidente da República, governador ou prefeito, numa cooperação entre Poder Legislativo e Executivo.

Já o decreto tem formação mais simples, pois é diretamente idealizado e assinado pelo presidente, governador ou prefeito, e não sofre apreciação e julgamento legislativos.

Confirma o exposto o jurista Celso Antônio Bandeira de Mello (MELLO, 2016), ao salientar que:

Com efeito, por meio das disposições mencionadas cumpre-se o projeto de outorgar às pessoas a garantia constitucional de que suas liberdades não serão de nenhum modo coartadas (nem por proibições, nem por imposições) senão em decorrência de mandamento proveniente do *corpo legislativo*; isto é: do colégio representativo dos cidadãos, fórum no qual se processa o contemperamento das diferenças entre as várias tendências e grupos que ali se sintetizam. Com isto firma-se, igualmente, o princípio da *garantia da liberdade como regra, em prol da autonomia da vontade*, segundo o qual “o que não está proibido aos particulares está, *ipso facto*, permitido”. Ante os termos dos preceptivos constitucionais citados, entende-se: “o que não está *por lei* proibido, está juridicamente permitido”.

É sobre esse aspecto que prevê o art. 5º, inciso II, da Constituição Federal:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Entende-se então que somente a lei pode impor ou deixar de implementar, ou seja, de inovar e trazer verdadeiras mudanças no ordenamento jurídico, enquanto o decreto não. Cabe a este último apenas regulamentar a lei, garantindo sua perfeita aplicação.

Ainda completa o art. 99 do CTN:

Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

À vista dos dispositivos acima citados, percebe-se que a função do decreto não consiste em inovações no ordenamento jurídico, seja contrariando lei ou prevendo além dela.

É conflitante a realidade municipal, na qual simples ato emanado unilateralmente pelo Prefeito, por via de decreto, afaste ou delimite a compensação tributária.

Celso Antônio Bandeira de Mello (MELLO, 2016) é claro ao ensinar que:

É esta preocupação que, embora já abrigada no art. 5º, II, vem a ser particularmente encarecida no art. 84, III, dispositivo pelo qual se interdita ao Executivo expedir decretos e regulamentos senão para executar fielmente a lei. Seu desiderato, pois, é impedir que sob o rótulo de regulamentar se expeçam disposições de caráter legislativo, vale dizer, normas constitutivas de direitos e obrigações (imposições de fazer ou não fazer) não previstas em lei. Dessarte, com tal preceito, firma-se cânone basilar de nosso Direito Público — oposto ao da autonomia da vontade — segundo o qual *o que, por lei, não está antecipadamente permitido à Administração está, ipso facto, proibido*.

O princípio da legalidade, sob a ótica da Administração Pública, pode ser analisado em duas dimensões fundamentais, quais sejam: o princípio da primazia (ou prevalência ou supremacia) da lei, e o princípio da reserva legal. Pelo princípio da primazia, os atos da Administração não podem contrariar as leis, enquanto pelo princípio da reserva legal, os atos administrativos devem estar estabelecidos em leis (ABREU, 1987, pp. 131-133).

A autora Luciana Grassano Correia (2009, p. 284) ensina que:

Assim, atualmente, quando se fala em primazia da lei, no sentido de que os atos da Administração não podem contrariar as leis, indiscutivelmente, conta-se com o respeito da Administração à Constituição, aos Princípios Gerais de Direito (ex: boa-fé e proporcionalidade), aos tratados e convenções internacionais, aos decretos e regulamentos, entre outras normas, para além da lei concebida em sua perspectiva formal, ou seja, emanada do Parlamento. O princípio da primazia da lei, portanto, compreende, na atualidade, o conjunto das regras e princípios de direito que vinculam a ação administrativa.

A análise proposta pelo presente artigo atinge, diretamente, a dialética quanto aos limites da atuação da Administração. Para que os atos desta sejam aceitos, pelo princípio de defesa e da liberdade e propriedade individuais, devem se fundamentar em lei formal.

Importante salientar que, segundo Eugenio Simón Acosta (1993, p. 148):

[...] nas origens do constitucionalismo o princípio da reserva de lei se confundia com o da legalidade, pois a rígida separação de poderes impedia ao executivo ditar normas gerais, porém a crescente assunção de

competências normativas pelo Executivo obriga a colocar o problema das relações entre a norma administrativa e a norma legal, para cujo efeito o princípio da reserva de lei se diferencia nitidamente e cobra plena autonomia em relação com o princípio da legalidade, cujo significado atual é de que todo ato administrativo deve fundar-se em uma norma geral autorizante. O significado primário da reserva de lei é, pelo contrário, que uma matéria, em nosso caso a tributária, tem que regular-se por lei e não por regulamento.

Restaram claramente violados os dispositivos constitucionais e federais do art. 150, art. 5º, inciso II e art. 37, todos da CF, com exigência prevista nos arts. 97, inciso VI, 106 e 170 do CTN, ao entender aplicáveis os decretos locais, e conseqüentemente por sua legalidade e constitucionalidade.

Aceitar tais novos requisitos autorizadores e limitadores de compensação, instaurados por simples decretos, é aceitar e acobertar o desprestígio da segurança jurídica e legalidade. O cinge da questão ora tratada está em saber se norma infralegal, secundária (decreto regulamentar de execução da lei) pode inovar no ordenamento jurídico estabelecendo limitações.

Perante o exposto, entende-se que somente a lei em sentido estrito poderá instituir ou modificar a compensação tributária que é uma modalidade de extinção do crédito tributário, constatando-se a não consonância dos decretos com o CTN e CF/88. Essa é a controvérsia trazida à baila.

A criação de nova maneira de compensar tributo, partindo-se da existência de lei ordinária autorizadora e regulamentadora, deve ocorrer mediante lei no sentido formal e material, descabendo, para tal fim, a edição de decreto, a revelar o extravasamento do poder regulamentador do Executivo.

Ora, a Legalidade Tributária é verdadeiro direito fundamental, que não admite flexibilização em hipóteses que não estejam constitucionalmente previstas. Esse é o entendimento desta Suprema Corte:

Direito Tributário. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário. Taxa de utilização do SISCOMEX. Majoração por Portaria do Ministério da Fazenda. Afronta à **Legalidade** Tributária. Agravo regimental provido. 1. É inconstitucional a majoração de alíquotas da Taxa de Utilização do SISCOMEX por ato normativo infralegal. Não obstante a lei que instituiu o tributo tenha permitido o reajuste dos valores pelo Poder Executivo, o Legislativo não fixou balizas mínimas e máximas para uma eventual delegação tributária. 2. Conforme previsto no art. 150, I, da Constituição, somente lei em sentido estrito é instrumento hábil para a criação e majoração de tributos. **A Legalidade Tributária é, portanto, verdadeiro direito fundamental dos contribuintes, que não admite flexibilização em hipóteses que não estejam constitucionalmente previstas.** 3. Agravo regimental a que se dá provimento tão somente para permitir o processamento do recurso extraordinário. (RE 959274 AgR Órgão julgador: Primeira Turma, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Redator (a) do

Como expresso no art. 150 da Carta Magna, a lei em sentido estrito é o instrumento normativo adequado para instituição e modificação, ao qual está submetida a compensação tributária. Decretos por serem atos infralegais, não podem sobrepor à lei, já que dela se retira o seu fundamento e validade.

Do mesmo modo, o art. 170 do CTN estabelece que a lei pode, somente ela, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

O Decreto Regulamentar deve sempre se ater à lei. Apenas a lei em sentido formal pode inovar a ordem jurídica para criar direitos e obrigações. O Decreto somente poderá inová-la dentro daquilo que permite a lei, proporcionando a sua execução.

Inegável ser a compensação é uma espécie de extinção de crédito tributário trazida pelo art. 156, II, do CTN, destacando que a mesma deve ser autorizada por lei emanada do ente competente para a cobrança de tributo. Há lei no Município do Salvador que permite a compensação tributária, verifique-se o artigo 22 da Lei 7.186, de 27 de setembro de 2006, que prevê a autorização específica do Poder Público municipal para realizar a compensação de créditos tributários:

Art. 22 - Fica o Chefe do Poder Executivo autorizado a realizar cessão de créditos tributários e ou de outra natureza na forma a ser definida em Lei, bem como a compensação de créditos tributários do Município, com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública do Município, suas autarquias e fundações, resultantes de atos próprios ou por sucessão a terceiros, observado no caso de compensação de créditos próprios com débitos da Administração Descentralizada o quanto disposto no art. 14 da Lei Complementar 101/2000.

E como extinção, o Código Tributário Nacional prevê, em seu artigo 97, VI, a imprescindibilidade de lei formal para versar sobre a exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, encerrando, como afirmado, o princípio da estrita legalidade tributária.

Assim, as modificações feitas pelos Decretos Municipais impondo restrições ao regime de compensação, forma de extinção de crédito tributário, violam o princípio da legalidade estrita tributária (art. 150, da CF).

É inadmissível que simples ato emanado unilateralmente pelo Prefeito, afaste ou delimite a compensação tributária. Acrescenta-se também, que ninguém é obrigado a fazer ou deixa de fazer alguma coisa senão em virtude da lei, segundo art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, também violado.

Evidencia-se como o decreto não pode ser instrumento de inovação normativa pelos seus próprios defeitos, provenientes da sua construção, feita por completa unilateralidade do prefeito, já que também há mácula pelo Decreto 27.278/16 à coisa julgada, pois impõe novos requisitos autorizadores do instituto da compensação não previstos nos acordos homologados judicialmente anteriores a sua regulamentação.

Recentemente o STF através de arestos de relatoria do Min. Gilmar Mendes (MS 24.268/MG e MS 22.357/DF), reconheceu o status constitucional ao princípio da proteção à confiança, denominado genericamente de princípio da segurança jurídica.

O Poder Judiciário não pode permitir que o Poder Público (Município de Salvador), sob qualquer pretexto, retroativamente, legisle deliberadamente sobre situações definitivamente consolidadas, fazendo incidir norma de direito local, por meio de decreto, para submeter a compensação devidamente prevista em lei aos novos parâmetros, criados ao seu livre arbítrio, como evidencia-se no Decreto 27.278/16. Mutatis mutandis, o STF analisou caso semelhante ao que se discute no estudo:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – LEGISLAÇÃO LOCAL QUE DEFINE OBRIGAÇÕES DE PEQUENO VALOR (CF, ART. 100, § 3º)– APLICABILIDADE IMEDIATA, DESDE QUE OBSERVADAS SITUAÇÕES JURÍDICAS JÁ CONSOLIDADAS NO TEMPO (DIREITO ADQUIRIDO, ATO JURÍDICO PERFEITO E COISA JULGADA), SOB PENA DE OFENSA AO POSTULADO DA SEGURANÇA JURÍDICA – CONDENAÇÃO JUDICIAL DO ESTADO DO PIAUÍ TRANSITADA EM JULGADO EM MOMENTO ANTERIOR AO DA SUPERVENIÊNCIA DA LEI ESTADUAL QUE REDUZIU O VALOR DAS OBRIGAÇÕES DEVIDAS PELA FAZENDA PÚBLICA, SUBMETENDO-AS, EM FACE DOS NOVOS PARÂMETROS, AO REGIME ORDINÁRIO DE PRECATÓRIOS, EM DETRIMENTO DA UTILIZAÇÃO DO MECANISMO DA REQUISIÇÃO DE PEQUENO VALOR (RPV) – AS NORMAS ESTATAIS, TANTO DE DIREITO MATERIAL QUANTO DE DIREITO PROCESSUAL, NÃO PODEM RETROAGIR PARA AFETAR (OU PARA DESCONSTITUIR) SITUAÇÕES JURÍDICAS PREVIAMENTE DEFINIDAS COM FUNDAMENTO NO ORDENAMENTO POSITIVO ENTÃO APLICÁVEL (LIMITES ESTABELECIDOS NO ART. 87 DO ADCT)– RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO . - O postulado da segurança jurídica, enquanto expressão do Estado Democrático de Direito, mostra-se impregnado de elevado conteúdo ético, social e jurídico, projetando-se sobre as relações jurídicas, mesmo as de direito público (RTJ 191/922), em ordem a viabilizar a incidência desse mesmo princípio sobre comportamentos de qualquer dos Poderes ou órgãos do Estado, para que se preservem, desse modo, sem prejuízo ou surpresa para o administrado, situações já consolidadas no passado . - A essencialidade do postulado da segurança

jurídica e a necessidade de se respeitarem situações consolidadas no tempo, especialmente quando amparadas pela boa-fé do cidadão, representam fatores a que o Poder Judiciário não pode ficar alheio. Doutrina. Precedentes . - O Poder Público (o Estado do Piauí, no caso), a pretexto de satisfazer conveniências próprias, não pode fazer incidir, retroativamente, sobre situações definitivamente consolidadas, norma de direito local que reduza, para os fins do art. 100, § 3º, da Constituição, o valor das obrigações estatais devidas, para, com apoio em referida legislação, submeter a execução contra ele já iniciada, fundada em condenação judicial também já anteriormente transitada em julgado, ao regime ordinário de precatórios, frustrando, desse modo, a utilização, pelo credor, do mecanismo mais favorável e ágil da requisição de pequeno valor, de aplicabilidade até então legitimada em razão dos parâmetros definidos no art. 87 do ADCT. (STF - RE: 646313 PI, Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 18/11/2014, Segunda Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-241 DIVULG 09-12-2014 PUBLIC 10-12-2014).

Os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança tornam indeclinável o dever estatal de honrar o compromisso de remir o acordado judicialmente. Tal princípio, sob ótica objetiva, não permite que a lei retroaja, protegendo o direito adquirido, bem como o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

O dever constitucional da boa-fé da Administração Pública exige o respeito incondicional em manter fielmente “a palavra dada” e não frustrar o acordado em toda e qualquer relação, como se depreende da decisão:

EMENTA: DIREITO ADMINISTRATIVO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. SERVIDOR PÚBLICO. PROVIMENTO DERIVADO. SUBSISTÊNCIA DO ATO ADMINISTRATIVO. PECULIARIDADES DO CASO CONCRETO. APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA.

1. O Supremo Tribunal Federal, em algumas oportunidades, e sempre ponderando as particularidades de cada caso, já reconheceu a subsistência dos atos administrativos de provimento derivado de cargos públicos aperfeiçoados antes da pacificação da matéria neste Tribunal, em homenagem ao princípio da segurança jurídica. Precedentes.

2. O princípio da segurança jurídica, em um enfoque objetivo, veda a retroação da lei, tutelando o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Em sua perspectiva subjetiva, a segurança jurídica protege a confiança legítima, procurando preservar fatos pretéritos de eventuais modificações na interpretação jurídica, bem como resguardando efeitos jurídicos de atos considerados inválidos por qualquer razão. Em última análise, o princípio da confiança legítima destina-se precipuamente a proteger expectativas legitimamente criadas em indivíduos por atos estatais. (ARE 823985 AgR, Órgão julgador: Primeira Turma, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Julgamento: 23/03/2018, Publicação: 12/04/2018, Ementa)

A legislação municipal, no tocante aos decretos, contém regras de cujo texto se extraia ordem de retroatividade, em prejuízo de situações jurídicas anteriormente constituídas. A decisão transitada em julgado, situação coberta pela preclusão maior, ou seja, pelo manto da coisa julgada, não pode ser desconstituído por ato administrativo unilateral. Caracterizada, mais uma vez, ofensa direta ao art. 5º, XXXVI, da CF, contida no decreto supracitado.

Ainda que possível fosse criar travas a compensação tributária via Decretos, o que não é como acima debatido, se vislumbra que a não observância ao princípio da legalidade implica em graves máculas à coisa julgada, insuscetível de ulterior modificação, assim como os outros princípios supracitados.

Enquanto houver saldo de crédito, há relação jurídica tributária, há possibilidade de requerimento de extinção via compensação. A obediência à legalidade tributária expressa a supremacia do ordenamento constitucional e é elemento inerente à existência do Estado Democrático de Direito.

Também, há violação ao direito adquirido. A garantia de preservação do direito adquirido, prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, assegura ao seu titular também a faculdade de o exercer. Mas de exercê-lo sob a configuração com que o direito foi formado e adquirido e no regime jurídico no âmbito do qual se desenvolveu a relação jurídica correspondente, com seus sujeitos ativo e passivo, com as mútuas obrigações e prestações devidas (RE 587371. Tribunal Pleno. Relator Teori Zavascki, Publicado em 24.06.2014).

Com efeito, é certo que a Constituição assegura ao titular de direito adquirido a garantia de sua preservação, inclusive em face de lei nova, garantia essa que inclui a faculdade de exercê-lo no devido tempo.

Não se pode considerar legítimo a atuação do ente municipal estudada, de criar embaraços unilateralmente através de decretos, sendo espécie normativa inadequada. Como já trazido, enquanto não houverem extintos os direitos e obrigações contidas na transação judicial, há de serem respeitadas suas regras, independente do lapso temporal.

Diante do levantado, Flávio Tartuce (2010, p.68) esclarece que direito adquirido “é o direito material ou imaterial já incorporado ao patrimônio de uma pessoa natural, jurídica ou ente despersonalizado”. Os créditos tributários originados do acordo entre município e contribuinte fazem parte do patrimônio deste último, assim como os benefícios colhidos pelo município.

Ofende a garantia constitucional do ato jurídico perfeito as medidas adotadas pelo ente municipal, que desconsidera a validade e a eficácia de acordos judiciais transitados em julgado.

Neste sentido:

EMENTA: Princípio do ato jurídico perfeito e do direito adquirido (CF, art. 5º, XXXVI). Dispositivo que se refere à lei. O ato jurídico perfeito é perfeito em

face da lei nova e o direito é adquirido em face dessa mesma lei. Não se caracteriza a hipótese quando a decisão afasta cláusula de contrato de adesão. Recurso não conhecido (RE 193936, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 15/10/1998, DJ 08-08-2003 PP-00088 EMENT VOL-02118-02 PP-00450)

Em seu voto na ADI 439, o Ministro Moreia Alves alegou que norma não alcança efeitos pendentes e futuros de atos constituídos sob o império da lei velha.

Parece o STF ter acolhido esta teoria, mesmo que alguns dos seus julgados tenha relativizado a proteção instituída pela coisa julgada:

Embora norma de ordem pública, a Lei 8.171/91 não pode retroagir para atingir efeitos jurídicos futuros de contrato celebrado anteriormente à sua edição, tendo em vista a regra do art. 5º, XXXVI da Constituição Federal. Precedentes da Corte. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 362584, Relator(a): ELLEN GRACIE, Primeira Turma, julgado em 03/12/2002, DJ 14-03-2003 PP-00032 EMENT VOL-02102-05 PP-01048)

Mesmo sendo norma de ordem pública, os decretos não poderiam retroagir para atingir efeitos jurídicos futuros de contrato celebrado anteriormente à sua edições. Se este é o entendimento para efeitos futuros, muito provavelmente fatos pretéritos, que inclui o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito, jamais poderão ser alcançados por tais normas. (RE 362.584/DF. Rel. Ministra Ellen Gracie. Primeira Turma. Julgamento: 02/12/2002. DJ 14.03.2003).

Com efeito, tais características, inerentes à natureza de qualquer ato praticado pela Administração, somente podem ser afastadas se devidamente comprovada a ilegalidade, a inveracidade ou a ilegitimidade do ato, e daí nasce a importância da análise proposta pelo artigo.

Portanto, nota-se fortes indícios de que os atos administrativos são ilegais em decretar inovações sobre a compensação, deturpando a função do próprio decreto. É assumidamente afrontoso à Constituição e a CTN que simples mecanismos unilaterais possam ir de encontro ao princípio da legalidade tributária, respingando em tantos outros que mantêm a ordem jurídica brasileira.

Carlos Maximiliano(1933, p.183) nos lembra que:

Deve o Direito ser interpretado inteligentemente, não de modo a que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis.

Tendo em mente este ensinamento e todo o explanado, percebe-se que os decretos municipais deveriam se ater à fiel execução da lei, o que infelizmente não é a realidade de Salvador, o que causa atualmente grave ferida ao direito, em seus diversos âmbitos, e invasão a competência do Poder Legislativo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente estudo, insurge clara e insofismável a agressão ao princípio constitucional da legalidade tributária, quando o Executivo Municipal faz uso, abusivamente, do poder de regulamentar para intervir na relação jurídica pactuada com os contribuintes, sem limites qualitativos ou quantitativos, ora impondo restrições que impedem ou dificultam o seu exercício, ora suspendendo o uso do direito ao respectivo patrimônio.

Aceitar a conduta imoral do Município impactará em toda a sociedade, já que corrobora com a possibilidade da administração rever de maneira unilateral e a qualquer tempo os contratos firmados com particulares. Sendo assim, se discute a violação direta ao artigo 5º da CF.

Como analisado, surpreende o Decreto 27.278/16 ao implementar mudanças na compensação, criando cenários inexistentes na lei e nas transações homologadas.

Soma-se aqui, a violação ao disposto no art. 99 do CTN, onde estabelece que o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos.

É inconteste, por conseguinte, que a autoridade administradora municipal afronta as garantias constitucionais tributárias, dispostas no art. 150 da CF, ao possibilitar que simples decretos possam retroagir e regulamentar, impondo limites qualitativos e quantitativos que a lei não prevê. A Administração Pública desobedecesse ao princípio da legalidade estrita, pelo qual somente poderá agir de acordo com o que a lei expressamente dita, conforme exigências dos art. arts. 97, inciso VI, e 170 do CTN e 37 da CF. Por último, afrontou ao trazido pelo art. 106 do CTN, ao possibilitar que decretos retroagissem e inviabilizassem a extinção tributária regulamentada pela lei Ordinária municipal.

O artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, estabelece que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, consagrando assim, a estabilidade das relações jurídicas, de modo que não se pode aplicar às decisões judiciais anteriores as supervenientes e sucessivas modificações legislativas ou jurisprudenciais.

A Constituição Federal veda a retroação da lei, tutelando o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, garantindo a segurança jurídica das relações públicas e privadas.

Ressalta-se o caráter basilar da segurança jurídica, bem como o respeito aos casos consolidados no tempo, principalmente quando revestidos pela boa-fé do contribuinte.

Os Decretos que versam sobre a tributação de Salvador, em especial o vigente e tratado principalmente no estudo, nº 27.278/16, criaram requisitos, configurando comportamento contraditório e comprometendo as relações jurídicas entre a administração pública e os particulares.

De fato, é de suma importância que os dispositivos legais se atenham ao princípio da legalidade, pois na sua ausência qualquer sociedade entra em colapso, posto ser um dos mais elementares preceitos que todo ordenamento jurídico deve observar.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 15 de Outubro de 2020.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional**. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm> Acesso em: 15 de Outubro de 2020.

BRASIL. **Lei nº 7186, de 27 de dezembro de 2006. Institui o Código Tributário e de Rendas do município de Salvador**. Salvador, 27 de dezembro de 2006. Disponível em: < <https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-salvador-ba>> Acesso em: 17 de Outubro de 2020.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. Apelação no mandado de segurança. Número do Processo: 0504333-10.2017.8.05.0039, **Relator(a): PILAR CELIA TOBIO DE CLARO**, Publicado em: 28/05/2019. Disponível em: < <https://tj-ba.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/714939613/apelacao-apl-5043331020178050039?ref=serp>>. Acesso em: 28 de outubro de 2020.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. São Paulo: Forense, 1999, p. 899 e 901.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 690 e 691.

KFOURI JR, Anis. **Curso de direito tributário**. 4. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2018, p 301.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário** – 11. Ed.- São Paulo: Atlas, 2019, p. 229.

MAXIMILIANO, Carlos. **Interpretação e Aplicação do Direito**. 2a ed., Ed. da Livraria do Globo, 1933, p. 183.

MELLO, Celso Antonio Bandeira. **“Poder” Regulamentar Ante o Princípio da Legalidade**. Revista Trimestral de Direito Público – RTDP. 64. Ed. – São Paulo: Malheiros Editores, 2016. Disponível em: <<https://www.editoraforum.com.br/noticias/poder-regulamentar-ante-o-principio-da-legalidade/>>. Acessado em 16 de Outubro de 2020.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7. Ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020, p.220.

SALVADOR. **Decreto nº 24.215, de 05 de setembro de 2013. Regulamenta o art. 22 do Código Tributário e de Rendas do Município do Salvador**. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/ba/s/salvador/decreto/2013/2421/24215/decreto-n-24215-2013-regulamenta-o-art-22-da-lei-n-7186-de-27-de-dezembro-de-2006-codigo-tributario-e-de-rendas-do-municipio-do-salvador-na-forma-que-indica>>. Acesso em: 09 de Setembro de 2020.

SALVADOR. **Decreto nº 27.278, de 31 de maio de 2016. Regulamenta o art. 22 do Código Tributário e de Rendas do Município do Salvador**. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/ba/s/salvador/decreto/2016/2727/27278/decreto-n-27278-2016-regulamenta-o-art-22-do-codigo-tributario-e-de-rendas-do-municipio-do-salvador-e-da-outras-providencias>>. Acesso em: 09 de Setembro de 2020.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil, 1: Lei de introdução e parte geral**. 6 ed. – Rio de Janeiro: Forense – São Paulo: METODO, 2010, pag. 68

Relatórios antiplágio

Arquivo encontrado	Total de termos	Termos comuns	Similaridade (%)
jus.com.br/artigos/3...	4461	530	5,09
rkladvocacia.com/pos...	4948	276	2,47
direitonet.com.br/ar...	4012	238	2,32
jorgegomes.com.br/st...	810	154	2,15
planalto.gov.br/cciv...	11728	303	1,69
arcos.org.br/artigos...	971	96	1,3
conjur.com.br/2019-m...	750	73	1,01
jus.com.br/artigos/3...	13245	195	0,99
planalto.gov.br/cciv...	11813	83	0,45
gov.br/planalto/pt-b...	754	3	0,04

Fonte:

https://scholar.copyspider.net/view/showStudyInCS3.php?&cfa=5b01d36cf031cbf0138bb1c4cb8fb2ada11631405&changeLang=pt_br