

**TRIBUTAÇÃO DO ISS PARA OS ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL: UM COMPARATIVO ENTRE O ISS FIXO E VARIÁVEL NO MUNICÍPIO DE MARECHAL CÂNDIDO RONDON – PR<sup>1</sup>**

**TAXATION OF ISS TO ACCOUNTING OFFICE OPTED TO NACIONAL SIMPLE: A COMPARISON BETWEEN THE FIXED AND VARIABLE ISS IN THE TOWN OF MARECHAL CÂNDIDO RONDON - PR**

**ANDERSON GIOVANE SONTAG<sup>2</sup>**

**RESUMO:** Com a regulamentação da tributação do ISS fixo para os escritórios de contabilidade optantes do Simples Nacional, o presente artigo tem como objetivo a elaboração de um comparativo entre a utilização do ISS fixo e a do ISS com alíquota sobre o faturamento, de forma a elaborar uma sistemática mais benéfica para as empresas de contabilidade. Para a elaboração do presente trabalho é adotado o método hipotético dedutivo e pesquisa bibliográfica, utilizando planilhas eletrônicas para facilitar a visualização e comparação dos resultados. Como ponto interessante é abordado a verificação do DL 406/1968 e da LC 116/2003 que tratam do ISS e LC 123/2006 do Simples Nacional.

**Palavras chaves:** ISS, escritórios de contabilidade, Simples Nacional.

**ABSTRACT:** With the regulations of the ISS tax fixed for the accounting offices of the National Simple choosers, this article aims to draw up a comparison between the use of the ISS fixed and the ISS with fixed rate of 3% on revenues in order to prepare a system more beneficial to accounting firms. For the preparation of this work is assumed hypothetical deductive method and bibliography. It will also be used spreadsheets for easy viewing and comparison of results. How interesting points have also being approached to check the DL 406/1968 and LC 116/2003 dealing with the ISS and the LC 123/2006 about National Simple.

**Key words:** ISS, accounting offices, National Simple.

**Sumário:** 1 Introdução – 2 Referencial Teórico – 2.1 Conceitos empresariais – 2.2 Formas de tributação – 2.3 Competência tributária municipal – 2.3.1 IPTU – Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana – 2.3.2 ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – 2.3.3 Imposto Sobre Serviços – ISS – 2.3.3.1 ISS de acordo com a Lei Complementar n. 116/2003 – 2.3.3.2 ISS fixo conforme Decreto-Lei n. 406/1968 – 2.3.3.3 ISS retido na fonte – 2.3.3.4 Não incidência do ISS sobre locação de bens – 2.4 Tributos fixos e variáveis – 3 Desenvolvimento do Trabalho – 4 Considerações Finais - Referências.

<sup>1</sup>Trabalho orientado pela Profa. Dra. Roselí Silma Scheffel, da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE).

<sup>2</sup>Graduado em Ciências Contábeis pela UNIOESTE. Especialista em Direito Empresarial pela UNIOESTE, *Campus* de Marechal Cândido Rondon. Email: andersonsontag@hotmail.com.

## 1 INTRODUÇÃO

O Imposto Sobre Serviços (ISS), com exceção dos impostos compreendidos no art. 155, II, da Constituição Federal, que trata dos serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual, é de natureza municipal, ou seja, somente os Municípios têm competência para instituí-lo, conforme art. 156, IV, da Constituição Federal. A única exceção é o Distrito Federal, que é uma unidade da federação que tem as mesmas atribuições dos Estados e dos Municípios.

O ISS tem como fato gerador a prestação de serviços descritos na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 e como regra geral, é recolhido ao Município em que se encontra o estabelecimento do prestador. O recolhimento somente é feito ao Município no qual o serviço foi prestado, no caso de serviços caracterizados por sua realização no estabelecimento do tomador, como por exemplo os de limpeza de imóveis, segurança, construção civil, fornecimento de mão-de-obra.

Os contribuintes do imposto são as empresas ou profissionais autônomos que prestam o serviço tributável, mas os Municípios e o Distrito Federal podem atribuir às empresas ou indivíduos que tomam os serviços a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, porém a alíquota utilizada é variável de um Município para outro.

A União, através da Lei Complementar citada, fixou alíquota máxima de 5% para todos os serviços e a alíquota mínima é de 2%, conforme o artigo 88 do ADCT. Cabe lembrar que a base de cálculo é o preço do serviço prestado e que a função do ISS é predominantemente fiscal, por isso, mesmo não tendo alíquota uniforme, não podemos afirmar que se trata de um imposto seletivo.

O tema do artigo é a tributação do Imposto Sobre Serviços - ISS, mais especificamente a questão do ISS fixo para os escritórios de contabilidade. Sendo um assunto importante para área do direito empresarial, incluindo o tributário, visto que uma análise mais adequada da tributação pode influenciar diretamente na lucratividade da empresa.

Conforme Ventura (2002, p. 2):

O tema é indicado pela posição que ocupa na oração. Ao falarmos ou escrevermos em português (e também em inglês), sinalizamos que um item é temático colocando-o em posição inicial. Portanto, *o Tema é o elemento que funciona como o ponto-de-partida da mensagem*. O resto da mensagem, ou seja, a parte em que o Tema desenvolve-se é o Rema. A principal função do Tema é fornecer o pano-de-fundo para a interpretação do Rema.

A constatação do problema, segundo Asti Vera (1989, p. 97), “formalmente um problema é um enunciado de uma fórmula; do ponto de vista semântico, é uma dificuldade, ainda sem solução, que é mister determinar com precisão, para intentar, em seguida, seu exame avaliação crítica e solução”.

Pode-se dizer que problema é uma dúvida que resulta sobre um determinado assunto que está sendo discutido, que por meio da pesquisa, pretende se chegar a uma resposta.

Segundo Ferreira (1999, p. 1640), indica-se os seguintes significados de problema:

- Questão matemática proposta para que se lhe dê a solução;
- Questão não solvida e que é objeto de discussão em qualquer domínio do conhecimento;
- Proposta duvidosa que pode ter numerosas soluções;
- Qualquer questão que dá margem à hesitação ou perplexidade, por ser difícil de explicar ou resolver;
- Conflito afetivo que impede ou afeta o equilíbrio psicológico do indivíduo;

A segunda acepção é a que será considerada a mais apropriada para caracterizar o problema, sendo ainda de natureza científica, pois envolve variáveis que podem ser tidas como testáveis. Seguindo a linha de raciocínio proposto, houve o aumento do ISS com a implantação do ISS fixo para os escritórios de contabilidade optantes do Simples Nacional?

Com a formulação do problema, temos as seguintes hipóteses:

- a) Através de planilhas eletrônicas pretende-se elaborar um comparativo do ISS fixo e variável, de modo a verificar o possível aumento do imposto.
- b) Considerando que o ISS fixo não tem um valor máximo ou mínimo, pretende-se verificar quanto este corresponde sobre o valor do serviço prestado.

Como define Barros (2008, p. 153),

a hipótese estabelece uma direção mais definida para a pesquisa que está sendo realizada — seja fixando finalidades relacionadas a etapas a serem cumpridas, seja implicando em procedimentos metodológicos específicos. Dito de outra forma, ela possui uma função norteadora.

O artigo tem como objetivo a elaboração de um comparativo entre a utilização do ISS fixo e a do ISS variável, com alíquota de 3% sobre o faturamento, de forma a elaborar uma sistemática mais benéfica às empresas de contabilidade optantes do Simples Nacional.

É interessante apresentar aqui alguns conceitos de tributação, analisando as formas de cálculo do ISS e tabelas aplicáveis, auxiliando de maneira tal, na elaboração de uma sistemática de ISS fixo para o Município de Marechal Cândido Rondon.

Entende-se por objetivos, as metas ou alvo que se busca atingir. Conforme Oliveira (2003, p.132),

O objetivo geral procura dar uma visão ampla da pesquisa. O pesquisador deve mostrar a importância do assunto e a temática proposta. Também

deve apresentar a relevância do trabalho a ser desenvolvido e sua contribuição para ampliação do conhecimento geral relativo a ele.

Considera-se como justificativa do artigo que através de uma análise adequada, as empresas prestadoras de serviços podem estar se adequando as melhores formas de tributação, bem como os Municípios, tributar de forma mais eficiente e justa seus contribuintes. Atualmente, com o Decreto municipal n. 387/2009 de 29 de dezembro de 2009, aplica o ISS fixo para os escritórios de contabilidade, seguindo os objetivos do trabalho, busca-se elaborar uma sistemática de tributação que melhor atenda o setor.

A estrutura a ser analisada será realizada especificamente na cidade de Marechal Cândido Rondon – PR, com elaboração de uma análise sobre a tributação do ISS para os escritórios de contabilidade tributados pelo Simples Nacional. É através de métodos científicos que uma pesquisa é realizada, portanto, será adotada o método hipotético dedutivo e pesquisa bibliográfica.

Entendendo que a metodologia é o caminho percorrido para se atingir um determinado objetivo, indicando operações que devem ser realizadas e erros que podem ser evitados. De acordo com Marconi e Lakatos (1996, p. 19) a pesquisa descritiva [...] “aborda quatro aspectos: descrição, registro, análise e interpretação de fenômenos atuais, objetivando o seu funcionamento no presente”. A pesquisa é a busca minuciosa e detalhada, para investigar e descobrir fatos a respeito das diversas áreas do conhecimento. Em se tratando de tipos de pesquisa, esta se apresenta como pesquisa exploratória, que segundo Gil (2002, p. 41)

tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que essas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições.

Classificando-se esta pesquisa através dos métodos utilizados, pode-se classificá-la como pesquisa bibliográfica, verifica-se que, por esse meio pode-se agrupar melhor as informações obtidas, que conforme Gil (2002, p. 45) “permitem ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que poderia pesquisar diretamente”.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 CONCEITOS EMPRESARIAIS**

O conceito de empresário encontra-se estabelecido no Código Civil em seu art. 966: “Empresário é aquele que exerce profissionalmente a atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens e serviços.” O empresário no

exercício habitual da atividade poderá atuar nas formas: individual ou societária, onde constituem elementos de caracterização do empresário: profissionalismo, atividade econômica organizada, nome próprio.

O Código Civil apenas conceituou a figura de empresário conforme o art. 966, desta forma, se o empresário é o agente, logo empresa é o exercício da atividade empresarial, que pode ser feito de forma individual – empresário individual – ou de forma coletiva – sociedade empresária. Assim, podemos concluir que empresa é o exercício individual ou coletivo da atividade econômica de produção de bens, circulação de bens e prestação de serviços.

No entanto, cabe excetuar atividades econômicas que, embora em princípio pareçam estar classificadas como empresariais, recebem tratamento distinto. No caso do prestador de serviços intelectuais, que, conforme art. 966, não será considerado empresário, criando assim uma espécie societária não empresária, denominada de sociedade simples, de forma a abrigar tais atividades, sendo regulamentado pelo art. 997 do Código Civil.

A sociedade simples é regulada nos artigos 997 a 1.038 do CC, onde deve ser considerada como a sociedade modelo para todas as demais sociedades, por tratar-se um conjunto de regras subsidiárias para as sociedades empresariais. Conforme Gabriel (2010, p. 8), entende-se por empresário individual, quando a pessoa exerce a atividade empresarial individualmente, sendo necessário o registro na junta comercial através de ficha de empresário individual, assim responde com o patrimônio pessoal pelas obrigações empresariais contraídas.

Seguindo, as microempresas e empresas de pequeno porte são as sociedades simples e o empresário que devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, desde que conforme o art. 3º da Lei Complementar n. 123/2006:

I - no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00;

II - no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00.

## 2.2 FORMAS DE TRIBUTAÇÃO

Para os escritórios de contabilidade optarem pelo ISS fixo é necessário que os mesmos sejam optantes do Simples Nacional. Atualmente existem quatro formas de tributação para as empresas: Lucro Real, Lucro Arbitrado, Lucro Presumido e Simples Nacional, porém a opção de recolhimento de ISS fixo é mais comum na última opção. Pode-se resumidamente definir cada tributação da seguinte forma:

O lucro real onde a base de cálculo do imposto sobre a renda é apurada segundo registros contábeis e fiscais efetuados sistematicamente de acordo com as

leis comerciais e fiscais. A apuração do lucro real é feita na parte A do Livro de Apuração do Lucro Real, mediante adições e exclusões ao lucro líquido do período de apuração do imposto e compensações de prejuízos fiscais autorizadas pela legislação do imposto de renda.

O lucro arbitrado é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte. É aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso. Quando conhecida a receita bruta, e, desde que ocorrida qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação fiscal, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base nas regras do lucro arbitrado.

Tem-se também o lucro presumido, que é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real. Sendo a base de cálculo do imposto presumida e devido trimestralmente.

O Simples Nacional é uma forma de tributação mais específica, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento tributário diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias.

O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, do IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS, INSS, ICMS e ISS. Entretanto, em alguns desses tributos há exceções, pois o recolhimento será realizado de forma distinta, conforme a atividade.

Dentro do Simples Nacional existe também o empreendedor individual que considera o empresário individual a que se refere o art. 966 do Código Civil, que tenha auferido receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 36.000,00.

A possibilidade de inclusão dos escritórios de contabilidade na sistemática do Simples Nacional aconteceu com a LC n. 128/2008, onde ficou regulamentado que os escritórios devem individualmente ou por meio de suas entidades representativas de classe, promover atendimento gratuito relativo à inscrição, à primeira declaração anual simplificada da microempresa e à opção do empreendedor individual. Além de que promovam eventos de orientação fiscal, contábil e tributária para clientes de microempresas e empresas de pequeno porte que optaram pelo Simples. Na hipótese de descumprimento das obrigações, o escritório será excluído do Simples Nacional, com efeitos a partir do mês subsequente ao do descumprimento, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor.

## 2.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL

É inconcebível pensar em Federação sem repartição de competências. O princípio federativo reclama, inexoravelmente, que competências sejam distribuídas, em especial as legislativas.

Segundo Barreto (2009, p. 10) “Competência tributária significa faculdade para a criação de tributos, mediante edição de lei, em conformidade ao processo legislativo previsto constitucionalmente”.

Entende-se por competência tributária a faculdade outorgada pela Constituição Federal para que os entes federados instituíam seus tributos por meio de lei. Os Municípios, quando exercem sua competência tributária, estão submetidos a uma série de limitações contidas no próprio texto constitucional, representadas por meio de princípios constitucionais, imunidades, limitações gerais e submissão às normas gerais sobre a matéria tributária. No caso do ISS, o exercício da competência tributária municipal deve observância a Lei Complementar n. 116/2003 por expressa disposição do § 3º, do art. 156, da Constituição Federal.

Conforme art. 156 da Constituição Federal é de competência dos Municípios os seguintes impostos: o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e o Imposto Sobre Serviços (ISS).

### 2.3.1 IPTU – Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana

O IPTU tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel, localizado na zona urbana do Município. Pode ele ser classificado como progressivo ou seletivo. Considera-se progressivo no tempo e em razão do valor do imóvel, neste, os imóveis de maior valor podem ter alíquotas maiores; e seletivo por ter alíquotas diferenciadas em razão da localização ou do uso do imóvel. São considerados contribuintes deste imposto, os proprietários, os titulares de seu domínio útil ou seus possuidores a qualquer título. O cálculo do imposto tem por base o valor venal do imóvel apurado anualmente, e as alíquotas aplicadas são determinadas conforme a legislação de cada Município. O lançamento do IPTU é feito de ofício.

### 2.3.2 ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis

O ITBI tem por fato gerador as transmissões imobiliárias *inter vivos*, a qualquer título. Incide sobre as transmissões de bens imóveis por natureza, bem como cessão de direitos a sua aquisição ou por acessão física, exceto os de garantia, neste caso são as transmissões entre instituições financeiras, dos direitos de hipoteca. Sua função é predominantemente fiscal e a alíquota é fixada em lei ordinária. Em geral considera-se contribuinte deste imposto qualquer uma das partes, sendo delas a que apresentar maior interesse na operação, ou conforme a lei do Município competente. A base de

cálculo é o valor venal do imóvel, e não o preço de venda. O imposto não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for à compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil. A competência para instituir o ITBI, é do Município onde estiver situado o bem imóvel, ainda que o seu proprietário seja residente ou domiciliado em outro Município.

### 2.3.3 Imposto Sobre Serviços – ISS

O ISS, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador, sendo anteriormente regido pelo DL 406/1968. É de competência do Município conforme a Constituição Federal sobre prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

O contribuinte é o prestador do serviço, que se considera prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos itens I a XXII do art. 3º da Lei Complementar 116/2003. A alíquota mínima é de 2% e a máxima de 5%.

#### 2.3.3.1 ISS de acordo com a Lei Complementar n. 116/2003

A Lei Complementar n. 116/2003 estabelece:

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

II – demais serviços, 5% (cinco por cento)

Com a fixação da alíquota mínima para o ISS, a Emenda Constitucional n. 37/2002, art. 3º, alterando o art. 88 do ADCT que enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do *caput* do mesmo artigo terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de

Serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968.

Não havia nas Constituições anteriores a figura da alíquota mínima. Trata-se de inovação da Constituição de 1988, que acresceu às várias espécies de alíquotas essa nova modalidade. Deveras, a Carta Magna facultou ao Senado Federal o estabelecimento de alíquotas mínimas em certas operações envolvendo o ICMS. Essa limitação não alcançava o ISS até o recente advento da Emenda Constitucional 37, de 12 de junho de 2002. Por força dessa emenda – até que lei complementar disponha a respeito –, a alíquota mínima do ISS será de 2%.

#### 2.3.3.2 ISS fixo conforme Decreto-Lei n. 406/1968

O ISS fixo é estabelecido pelo Decreto-Lei n. 406/1968, no seguinte artigo:

Art. 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

O ISS poderá ter seu recolhimento fixo para empresas optantes do Simples Nacional conforme Lei Complementar n. 123/2006, quando:

Art. 18. [...]

§ 18. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, no âmbito de suas respectivas competências, poderão estabelecer, na forma definida pelo Comitê Gestor, independentemente da receita bruta recebida no mês pelo contribuinte, valores fixos mensais para o recolhimento do ICMS e do ISS devido por microempresa que aufera receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), ficando a microempresa sujeita a esses valores durante todo o ano-calendário.

E para os escritórios de contabilidade, no mesmo artigo 18 da LC n. 123/2006, incluído pela LC n. 128/2008: “22-A. A atividade constante do inciso XIV do § 5º-B (escritórios de serviços de contabilidade) deste artigo recolherá o ISS em valor fixo, na forma da legislação municipal.”

Já o art. 18 A da mesma Lei estabelece no inciso V, “c”, que o empreendedor individual recolherá na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, valor fixo mensal correspondente a R\$ 5,00 a título do imposto referido no inciso VIII do *caput* do art. 13 desta Lei Complementar, caso seja contribuinte do ISS.

#### 2.3.3.3 ISS retido na fonte

O ISS considera-se devido no local do estabelecimento do prestador, ou na falta deste, no local do domicílio do prestador (matriz, filial, sucursal ou agência), exceto os serviços relacionados no art. 3º, nos incisos I ao XXII, da LC n. 116/2003:

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12;

XII – do florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10;

XXII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20.

O responsável pela retenção é o tomador do serviço, devendo fazer o recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, assumindo assim o ônus tributário. O objetivo do ISS retido na fonte decorre do deslocamento do local do pagamento do imposto para onde efetivamente ocorreu a prestação do serviço, viabilizando assim, a cobrança para algumas dessas atividades.

Para as empresas optantes do Simples Nacional, as disposições referentes a retenção de ISS na fonte consta no art. 21, § 4º da LC n. 123/2006:

Art. 21 [...]

§ 4º A retenção na fonte de ISS das microempresas ou das empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional somente será permitida se observado o disposto no art. 3º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, e deverá observar as seguintes normas:

I - a alíquota aplicável na retenção na fonte deverá ser informada no documento fiscal e corresponderá ao percentual de ISS previsto nos Anexos III, IV ou V desta Lei Complementar para a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês anterior ao da prestação;

II - na hipótese de o serviço sujeito à retenção ser prestado no mês de início de atividades da microempresa ou empresa de pequeno porte, deverá ser aplicada pelo tomador a alíquota correspondente ao percentual de ISS referente à menor alíquota prevista nos Anexos III, IV ou V desta Lei Complementar;

III - na hipótese do inciso II deste parágrafo, constatando-se que houve diferença entre a alíquota utilizada e a efetivamente apurada, caberá à microempresa ou empresa de pequeno porte prestadora dos serviços efetuar o recolhimento dessa diferença no mês subsequente ao do início de atividade em guia própria do Município;

IV - na hipótese de a microempresa ou empresa de pequeno porte estar sujeita à tributação do ISS no Simples Nacional por valores fixos mensais, não caberá a retenção a que se refere o *caput* deste parágrafo;

V - na hipótese de a microempresa ou empresa de pequeno porte não informar a alíquota de que tratam os incisos I e II deste parágrafo no documento fiscal, aplicar-se-á a alíquota correspondente ao percentual de ISS referente à maior alíquota prevista nos Anexos III, IV ou V desta Lei Complementar;

VI - não será eximida a responsabilidade do prestador de serviços quando a alíquota do ISS informada no documento fiscal for inferior à devida, hipótese em que o recolhimento dessa diferença será realizado em guia própria do Município;

VII - o valor retido, devidamente recolhido, será definitivo, não sendo objeto de partilha com os Municípios, e sobre a receita de prestação de serviços que sofreu a retenção não haverá incidência de ISS a ser recolhido no Simples Nacional

As empresas que recolhem o ISS fixo, não caberá a retenção na fonte conforme disposto no inciso IV acima. Porém no caso de ser o tomador dos serviços deverá realizar a retenção.

#### 2.3.3.4 Não incidência do ISS sobre locação de bens

Conceituando serviço nos moldes do Direito Privado, como a *obrigação de fazer*; e em sentido contrário, é dado à locação de bens o conceito de *obrigação de dar*, conforme disciplinado no art. 565 da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002: "Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou indeterminado, o uso e gozo de coisas não fungíveis, mediante certa retribuição."

Não sendo permitido alterar o conceito de serviço, por força do art. 110 do Código Tributário Nacional, não é previsto a incidência do ISS sobre locação de bens móveis, por fugir ao conceito constitucional de serviço, tributando, o que na verdade não pode ser considerado como tal:

Art. 110 – A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Então, ao considerar a "locação de bens móveis" como uma prestação de serviços para fins de tributação pelo ISS – como consta do item 79 da Lista de Serviços anexa ao Dec. Lei n. 406/68, com as alterações dadas pela Lei Complementar n. 56/87, representa um equívoco, por ser evidente a distinção entre os institutos, os quais, pelas próprias características que lhes são intrínsecas, não podem ser confundidos.

Assim, não é permitido que o Município exija ISS sobre locação de bens móveis, porque a Constituição Federal lhe outorgou competência para tributar a prestação de serviços e não a locação.

## 2.4 Tributos fixos e variáveis

Tem a doutrina entendido a divisão dos tributos em fixos e variáveis decorrendo da possibilidade de constatação, na própria lei, do valor da dívida tributária, relativamente aos primeiros, e da necessidade de mensuração de cada fato, em relação aos últimos.

Conforme Barreto (2009, p. 9), diz-se que o tributo fixo não prestigia o princípio da capacidade contributiva. Não realiza o primado da igualdade. Ademais disso, o exame acurado da Constituição evidencia que a base de cálculo é critério, elemento, para a verificação da espécie tributária (imposto, taxa, contribuição) e até mesmo do tipo de imposto. Por exemplo, imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) cuja base de cálculo seja o valor locativo (como ocorria até o advento da Emenda Constitucional n. 18/65) será nítido imposto sobre a renda e não sobre a propriedade do imóvel. A ausência de base de cálculo (tributos fixos não tem base de cálculo nem alíquota) impede até mesmo a verificação do tipo de tributo considerado.

## 3 DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO

Com o advento da LC n. 128/2008, a partir de 01.01.2009, os escritórios contábeis optantes pelo Simples Nacional passam a ser tributados com base no Anexo III da Lei Complementar n. 123/2006 (art. 18, § 5º-B, XIV, da LC 123/2006, com redação dada pelo art. 3º da LC 128/2008). A Resolução CGSN n. 51/2008, disciplinou essa

matéria, prevendo, em seu artigo 6º, XVI, "b": "para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009: alíquotas do Anexo III, desconsiderando-se os percentuais relativos ao ISS que deverá ser recolhido em valor fixo, separadamente, na forma da legislação municipal."

O Município de Marechal Cândido Rondon, com o Decreto Municipal n. 387/2009, dispõe sobre a forma e prazo do recolhimento do ISS dos escritórios de serviços contábeis optantes do regime especial unificado de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte.

O Decreto em seu art. 1º apresenta a seguinte tabela:

Tabela 1. Tabela do Decreto nº 387/2009

FATURAMENTO ANUAL EXERCÍCIO ANTERIOR		ISS MENSAL	VR = 97,90	
0,01	A	25.000,00	0,70	68,53
25.001,00	A	35.000,00	1,00	97,90
35.001,00	A	45.000,00	1,30	127,27
45.001,00	A	55.000,00	1,60	156,64
55.001,00	A	65.000,00	1,90	186,01
65.001,00	A	75.000,00	2,10	205,59
75.001,00	A	85.000,00	2,50	244,75
85.001,00	A	95.000,00	2,80	274,12
95.001,00	A	105.000,00	3,10	303,49
105.001,00	A	115.000,00	3,40	332,86
115.001,00	A	125.000,00	3,70	362,23
125.001,00	A	135.000,00	4,00	391,60
135.001,00	A	145.000,00	4,30	420,97
145.001,00	A	155.000,00	4,60	450,34
155.001,00	A	165.000,00	5,30	518,87
165.001,00	A	175.000,00	5,60	548,24
175.001,00	A	185.000,00	5,90	577,61
185.001,00	A	195.000,00	6,20	606,98
195.001,00	A	205.000,00	6,50	636,35
205.001,00	A	215.000,00	6,80	665,72
215.001,00	A	225.000,00	7,10	695,09
225.001,00	A	235.000,00	7,40	724,46
235.001,00	A	245.000,00	7,70	753,83

Fonte: Decreto n. 387/2009

O Valor Referencial, sendo definido por Lei Municipal, em Marechal Cândido Rondon, está regulamentado pelo artigo 133 da LC n. 26/2002 do Código Tributário Municipal. Recentemente a forma de atualização do VR foi alterada pela LC n. 67/2009, onde as principais mudanças foram: a correção pelo INPC e passou a ser feita anualmente ao invés de mensalmente. O VR no período analisado era de R\$ 97,90. Como o objetivo do artigo, será apresentado abaixo uma série de tabelas, com a elaboração de um comparativo entre o ISS Fixo, a forma atual de tributação, e o ISS com alíquota de 3%, seguindo a sistemática da Lei n. 116/2003.

Tabela 2: média anual – 1º faixa

1º FAIXA / 12	X 3%	AUMENTO DE:	ALÍQUOTA
0,00	0,00	68,53	0,00%
2.083,42	62,50	35,40	4,70%
2.916,75	87,50	39,77	4,36%
3.750,08	112,50	44,14	4,18%
4.583,42	137,50	48,51	4,06%
5.416,75	162,50	43,09	3,80%
6.250,08	187,50	57,25	3,92%
7.083,42	212,50	61,62	3,87%
7.916,75	237,50	65,99	3,83%
8.750,08	262,50	70,36	3,80%
9.583,42	287,50	74,73	3,78%
10.416,75	312,50	79,10	3,76%
11.250,08	337,50	83,47	3,74%
12.083,42	362,50	87,84	3,73%
12.916,75	387,50	131,37	4,02%
13.750,08	412,50	135,74	3,99%
14.583,42	437,50	140,11	3,96%
15.416,75	462,50	144,48	3,94%
16.250,08	487,50	148,85	3,92%
17.083,42	512,50	153,22	3,90%
17.916,75	537,50	157,59	3,88%
18.750,08	562,50	161,96	3,86%
19.583,42	587,50	166,33	3,85%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Na Tabela 2 acima, foi elaborado um demonstrativo que calcula a média anual da primeira faixa do Decreto n. 387/2009, mostrando que em todas as situações houve

o aumento da carga tributária do ISS. Em algumas situações chegando a alíquota de 4,70%.

A Tabela 3 abaixo mostra a mesma sistemática apenas alterando os valores para segunda faixa, que são as quebras de valores fixos de ISS. Também nessa situação o ISS está acima do valor cobrado anteriormente pelo ISS variável.

Tabela 3: média anual – 2º faixa

2º FAIXA / 12	X 3%	RESULTADO	ALÍQUOTA
2.083,33	62,50	6,03	3,29%
2.916,67	87,50	10,40	3,36%
3.750,00	112,50	14,77	3,39%
4.583,33	137,50	19,14	3,42%
5.416,67	162,50	23,51	3,43%
6.250,00	187,50	18,09	3,29%
7.083,33	212,50	32,25	3,46%
7.916,67	237,50	36,62	3,46%
8.750,00	262,50	40,99	3,47%
9.583,33	287,50	45,36	3,47%
10.416,67	312,50	49,73	3,48%
11.250,00	337,50	54,10	3,48%
12.083,33	362,50	58,47	3,48%
12.916,67	387,50	62,84	3,49%
13.750,00	412,50	106,37	3,77%
14.583,33	437,50	110,74	3,76%
15.416,67	462,50	115,11	3,75%
16.250,00	487,50	119,48	3,74%
17.083,33	512,50	123,85	3,72%
17.916,67	537,50	128,22	3,72%
18.750,00	562,50	132,59	3,71%
19.583,33	587,50	136,96	3,70%
20.416,67	612,50	141,33	3,69%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Segue abaixo a Tabela 4, onde há um comparativo da planilha do ANEXO III do Simples Nacional com a tabela do Decreto Municipal n. 387/2009, considerando novamente a segunda faixa. Podemos observar que as alíquotas do Simples Nacional para as primeiras faixas são de 2% e 2,79%. Na primeira Tabela apresenta um valor de ISS fixo de R\$ 68,53, onde se tributado pela faixa do Simples Nacional pagaria R\$ 41,67, ou seja, R\$ 26,86 a menos.

Tabela 4: comparativo anexo III

ISS MENSAL	VR = 97,90	MENSAL	SN	ISS SN	RESULTADO
0,70	68,53	2.083,33	2,00%	41,67	26,86
1,00	97,90	2.916,67	2,00%	58,33	39,57
1,30	127,27	3.750,00	2,00%	75,00	52,27
1,60	156,64	4.583,33	2,00%	91,67	64,97
1,90	186,01	5.416,67	2,00%	108,33	77,68
2,10	205,59	6.250,00	2,00%	125,00	80,59
2,50	244,75	7.083,33	2,00%	141,67	103,08
2,80	274,12	7.916,67	2,00%	158,33	115,79
3,10	303,49	8.750,00	2,00%	175,00	128,49
3,40	332,86	9.583,33	2,00%	191,67	141,19
3,70	362,23	10.416,67	2,00%	208,33	153,90
4,00	391,60	11.250,00	2,79%	313,88	77,73
4,30	420,97	12.083,33	2,79%	337,13	83,85
4,60	450,34	12.916,67	2,79%	360,38	89,97
5,30	518,87	13.750,00	2,79%	383,63	135,25
5,60	548,24	14.583,33	2,79%	406,88	141,37
5,90	577,61	15.416,67	2,79%	430,13	147,49
6,20	606,98	16.250,00	2,79%	453,38	153,61
6,50	636,35	17.083,33	2,79%	476,63	159,73
6,80	665,72	17.916,67	2,79%	499,88	165,85
7,10	695,09	18.750,00	2,79%	523,13	171,97
7,40	724,46	19.583,33	2,79%	546,38	178,09
7,70	753,83	20.416,67	2,79%	569,63	184,21

Fonte: Elaborado pelo autor.

A Tabela 5 pode ser observado uma forma reduzida do ISS fixo, sem a utilização do valor referencial do Município, apenas considerando a média das faixas do Decreto Municipal n. 387/2009 e aplicando a alíquota de 2% para assim fixar o valor.

Tabela 5: aplicação da alíquota 2%

FAT. ANUAL ANTERIOR			MEDIA FAT	% ISS	ISS-FIXO	ATUAL	REDUÇÃO
0,01	A	25.000,00	1.041,67	2,00%	20,83	68,53	-47,70
25.001,00	A	35.000,00	2.500,04	2,00%	50,00	97,90	-47,90
35.001,00	A	45.000,00	3.333,38	2,00%	66,67	127,27	-60,60
45.001,00	A	55.000,00	4.166,71	2,00%	83,33	156,64	-73,31
55.001,00	A	65.000,00	5.000,04	2,00%	100,00	186,01	-86,01
65.001,00	A	75.000,00	5.833,38	2,00%	116,67	205,59	-88,92
75.001,00	A	85.000,00	6.666,71	2,00%	133,33	244,75	-111,42
85.001,00	A	95.000,00	7.500,04	2,00%	150,00	274,12	-124,12
95.001,00	A	105.000,00	8.333,38	2,00%	166,67	303,49	-136,82
105.001,00	A	115.000,00	9.166,71	2,00%	183,33	332,86	-149,53
115.001,00	A	125.000,00	10.000,04	2,00%	200,00	362,23	-162,23
125.001,00	A	135.000,00	10.833,38	2,00%	216,67	391,60	-174,93
135.001,00	A	145.000,00	11.666,71	2,00%	233,33	420,97	-187,64
145.001,00	A	155.000,00	12.500,04	2,00%	250,00	450,34	-200,34
155.001,00	A	165.000,00	13.333,38	2,00%	266,67	518,87	-252,20
165.001,00	A	175.000,00	14.166,71	2,00%	283,33	548,24	-264,91
175.001,00	A	185.000,00	15.000,04	2,00%	300,00	577,61	-277,61
185.001,00	A	195.000,00	15.833,38	2,00%	316,67	606,98	-290,31
195.001,00	A	205.000,00	16.666,71	2,00%	333,33	636,35	-303,02
205.001,00	A	215.000,00	17.500,04	2,00%	350,00	665,72	-315,72
215.001,00	A	225.000,00	18.333,38	2,00%	366,67	695,09	-328,42
225.001,00	A	235.000,00	19.166,71	2,00%	383,33	724,46	-341,13
235.001,00	A	245.000,00	20.000,04	2,00%	400,00	753,83	-353,83

Fonte: Elaborado pelo autor.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

É importante a redução da carga tributária para os escritórios de contabilidade, tendo em vista, a parceria existente entre os mesmos e o Município, agindo como elo de ligação entre contribuintes e o órgão de arrecadação. Para que os escritórios de

contabilidade sejam optantes do Simples Nacional deverão individualmente ou por meio de suas entidades representativas de classe, promover atendimento gratuito relativo à inscrição, à primeira declaração anual simplificada da microempresa e à opção do empreendedor individual – cuja receita bruta no ano-calendário anterior tenha sido de até R\$ 36 mil).

A determinação é que os escritórios promovam eventos de orientação fiscal, contábil e tributária para os clientes de microempresas e empresas de pequeno porte que optaram pelo Simples. Na hipótese de descumprimento das obrigações, o escritório será excluído do Simples Nacional, com efeitos a partir do mês subsequente ao do descumprimento, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor.

Cabe destacar que o tributo fixo não prestigia o princípio da capacidade contributiva e não realiza o primado da igualdade. Outro ponto desfavorável é que a tabela do ISS fixo é vinculada ao VR (valor referencial) que é atualizado anualmente. Enquanto uma tributação de 2% sobre o serviço iria estar vinculado diretamente ao rendimento auferido, tributando assim, de uma forma muito mais justa.

## REFERÊNCIAS

ASTI VERA, Armando. **Metodologia da pesquisa científica**. Trad. Maria Helena Guedes e Beatriz Marques Magalhães. 8. ed. São Paulo: Globo, 1989.

BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARROS, José D' Assunção. As hipóteses nas Ciências Humanas: considerações sobre a natureza, funções e usos das hipóteses. **Revista de Ciências da Educação**, n. 7 set./dez. 2008. Disponível em: <<http://sisifo.fpce.ul.pt/?r=19&p=153>>. Acesso em: 01 ago. 2010.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 01 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 116/2003, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto de serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 01 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Código Civil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/2002/L10406.htm>>. Acesso em: 01 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/2002/L10406.htm>>. Acesso em: 01 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em: 01 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.** Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/del0406.htm>>. Acesso em: 01 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Decreto municipal nº 387/2009.** Dispõe sobre ISS fixo para os escritórios de contabilidade. Disponível em: <<http://187.86.59.5:8080/DIGITALDOCv2/paginas/index.digitaldoc>>. Acesso em: 01 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002.** Altera os artigos 100 e 156 da Constituição Federal e acrescenta os artigos 84, 85, 86, 87 e 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc37.htm)>. Acesso em: 01 ago. 2010.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio Século XXI:** o dicionário da língua portuguesa. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

GABRIEL, Sérgio. **Direito empresarial.** São Paulo: Atlas, 2010. (Coleção exame da ordem, 3).

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

\_\_\_\_\_. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Metodologia científica:** ciência do conhecimento, métodos científicos, teoria, hipóteses e variáveis. 2. ed. revista e ampliada. São Paulo: Atlas, 1995.

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso.** São Paulo: Atlas, 2000.

OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade.** São Paulo: Saraiva, 2003

RECEITA FEDERAL. **Legislação por assunto.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/default.htm>>. 01 ago. 2010.

VENTURA, Carolina Siqueira Muniz; LIMA-LOPEZ, Rodrigo Esteves de. **O tema:** caracterização e realização em português. São Paulo: LAEL, 2002.

---

*Recebido em: Março/2011*  
*Aceito em: Maio/2011*