

ANÁLISE DA RECEITA E PROPOSIÇÃO DE MEDIDAS QUE POSSIBILITEM O AUMENTO DA ARRECADAÇÃO DO ISSQN EM BODOQUENA

Simone Costa da Silva

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul,
syssy2873@hotmail.com

Vítor Cardoso da Silveira,

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul,
cardosovitorsilveira@gmail.com

Natália Fernandes Silveira,

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul,
nataliafernandessilveira@gmail.com

RESUMO

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN é um imposto de grande importância, pois sua arrecadação constitui-se como uma fração importante na receita tributária de qualquer município brasileiro. O presente artigo tem por finalidade analisar o processo de arrecadação do ISS no período compreendido em 2013 e 2018 no Município de Bodoquena-MS e propor melhorias quanto a eficiência e eficácia a serem aplicadas nos exercícios seguintes. Metodologicamente, entende-se que o estudo proposto apresenta-se como exploratório e descritivo, sendo este realizado no Departamento de Arrecadação do município citado. Em um primeiro momento foram realizadas pesquisas bibliográficas que dissertavam sobre o tema. Posteriormente foram feitas entrevistas junto ao departamento de fiscalização do município. No processo de análise, foram avaliados todos os estágios do processo arrecadatório: desde o fato gerador até o processo de recebimento do imposto. Ao término do trabalho, foram apresentados objetivos e diretrizes que possibilitem o aumento da arrecadação do ISSQN no município.

Palavras-chave: ISSQN; Imposto Municipal; Arrecadação; Eficiência.

1 INTRODUÇÃO

No estudo a respeito do ISS é válido, inicialmente, definir a sigla: Imposto sobre Serviços e refere-se à exação incidente sobre a prestação de serviços.

O artigo 156, parágrafo III, da Constituição Federal de 1988, efetuou a outorga da competência tributária referente esse tributo aos Municípios e Distrito Federal, sendo o exercício dessa competência realizado por meio de lei ordinária. Conforme elucidado por Sabbag (2013, p. 1167,1168), essa lei também regulará outras matérias com relação ao imposto, a exemplo das normas definidoras dos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

A Lei Complementar n.º 116/2003 disciplinou a legislação e cobrança do ISS sobre os serviços prestados, atualizando a lista de serviços anexa ao Decreto Lei n.º 406/68, além de trazer outras novidades. Excetua-se dessa lista os serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, tributados pelo ICMS.

Por tratar-se de um imposto não vinculado, é o orçamento municipal que define a forma de aplicação dos recursos advindos do ISS. Importante destacar que o ISS tem como função precípua a arrecadação e é imprescindível como fonte de receitas dos municípios brasileiros. Em decorrência dessa importância os gestores públicos devem utilizar meios que possibilitem o aumento da arrecadação das receitas próprias. Não obstante, atualmente, grande parte dos municípios brasileiros enfrenta dificuldades relacionadas à realização dessas receitas.

O Município de Bodoquena, pertencente ao Estado de Mato Grosso do Sul (MS), local de aplicação do estudo, não é diferente nessa situação e também enfrenta diversos problemas. Assim, mediante o acompanhamento da arrecadação do ISS, entre os anos de 2013 e 2018, o problema de pesquisa encontra-se assim definido: quais são as possibilidades de aplicação de medidas que viabilizem o aumento da arrecadação do Imposto sobre Serviços (ISS) no município de Bodoquena - MS?

A partir do problema de pesquisa e da importância de identificação de meios que resultem no acréscimo de arrecadação, apresenta-se o seguinte objetivo: Identificar e estabelecer medidas que possibilitem a melhora da arrecadação do ISS, no referido município no período acima citado.

Dentre as razões para a produção desse trabalho, concebe-se a relevância da receita decorrente do imposto citado para o município de Bodoquena, a possibilidade de

aperfeiçoamento do sistema público no tocante ao processo de arrecadação do tributo e a contribuição para o contexto acadêmico sobre o tema.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Origem e evolução do ISS

No tocante a evolução histórica do ISS, foram encontradas evidências da cobrança de impostos que incidiam sobre a prestação de serviços já no Egito e na Roma Antiga. No Brasil, as evidências ocorreram nos períodos Colonial e Imperial, recaindo a cobrança do imposto sobre artes, ofícios e profissões. O Imposto foi citado inicialmente na Lei Maior de 1891, sendo repetida posteriormente nas Constituições de 1934 a 1937, tendo sido mantida na Constituição de 1946, juntamente com o Imposto sobre Transações e o Imposto sobre Diversões Públicas (CARNEIRO, 2013).

Segundo Sabbag (2013, p. 1167) havia uma previsão do ISS, no artigo 15 da Emenda Constitucional n. 18/65, como atualmente é conhecido, em substituição ao IIP – Imposto sobre Indústrias e Profissões. Em 1966 foi promulgada a Lei Ordinária nº 5.172 que dispõe sobre o sistema tributário nacional, esta instituiu normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios (SALES, 2008).

Diversas alterações ocorreram na legislação que regulamenta o ISS, contanto o Decreto-Lei n.º 406/1968 foi norma definitiva por instituir, entre outras normas gerais de direito financeiro, os serviços de qualquer natureza (BRASIL, 2015, p. 20). A Carta Magna promulgada em 1988 foi o marco da redemocratização no Brasil, tratando no Capítulo I do Sistema Tributário Nacional, definindo Princípios Gerais, Limitações do poder de tributar, dos impostos da União, dos impostos dos Estados e Distrito Federal, dos impostos dos Municípios e da repartição das receitas tributárias. Sendo que no tocante aos Municípios define a competência para instituir o ISS (SALES, 2008).

O Decreto-Lei n. 406/68 seguiu em vigor até a promulgação da Lei Complementar n.º 116/2003, que tornou sem efeito grande parte do decreto citado e identificou todo o padrão geral do ISS necessário para seu estabelecimento por lei municipal e, posterior, fiscalização, arrecadação e cobrança.

Atualmente encontra-se em vigor, além da Constituição Federal e da Lei Complementar n.º 116/2003, no âmbito nacional, a Lei Complementar n.º 126/2006 que trata do Simples

Nacional, que é um regime tributário diferenciado aplicável às Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte e implica no recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação de vários tributos, dentre eles o ISS (BRASIL, 2015). A Lei Complementar 157/2016 determinou novas diretrizes sobre a cobrança do ISS relacionadas à alíquota mínima, que passou a ser de 2%. A improbidade administrativa constitui-se efeito jurídico aos entes da federação que desconsiderarem a alíquota mínima do ISS, indicação de verificação de concessão de benefício fiscal que resultem na cobrança de uma alíquota abaixo de 2% e alteração/inclusão da lista de serviços tributáveis por meio do ISS, apenas a Lei Complementar n.º 126/2006 (ALVES, 2017).

2.2 Conceitos pertinentes ao ISS

A Carta Constitucional de 1988, no artigo 156, III, definiu ser competência dos municípios a instituição do ISS de, *in verbis* “Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre: (...) III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (...)”.

Harada (2017), o Art. 3º, caput, da Lei Complementar n.º 116/2003 define o sujeito ativo do ISS, veja-se:

O local do estabelecimento prestador é eleito pelo art. 3º da Lei Complementar n.º 116/2003 como um dos aspectos espaciais do fato gerador do ISS que define o local de pagamento do imposto, isto é, define o Município competente para tributar.

Também Sabbag (2013, p. 1171) corroborou com essa definição ao definir “[...] ‘local de prestação de serviço’ é o do estabelecimento do prestador, não importando onde viesse a ser prestado o serviço”.

Da forma semelhante, Carneiro (2013, p. 140) afirma:

Em relação ao sujeito ativo considerando que a competência tributária é atribuída ao ente federativo na forma da Constituição, esta, em seu art. 156, III, atribui aos Municípios (competência privativa) e ao Distrito Federal (competência cumulativa) e a União nos casos de territórios não divididos em Municípios (competência cumulativa) a competência tributária para instituir o ISSQN.

O Art. 5º da LC n.º 116/2003, segundo Sabbag (2003, p. 1175) definiu como Sujeito passivo do ISS, “[...] o prestador de serviço, na condição de empresa [...] ou profissional autônomo [...], com ou sem estabelecimento fixo”.

Carneiro (2013, p. 140) optou por dividir o sujeito passivo em contribuinte e responsável, sendo considerado contribuinte quem presta serviço a outrem, devendo esse serviço ter natureza mercantil e ausência de vínculo trabalhista. E por responsável, aquele definido em lei, como incumbido a realizar o pagamento do tributo ou pela desobediência a obrigação jurídica.

Para Santos (2015), o Art. 128 do Código Tributário Nacional, defini a pessoa do responsável tributário, o qual tem a obrigação de realizar a retenção do ISS.

Antes de discorrer sobre a questão do ato gerador é essencial para a obra a definição de serviço para fins de incidência do ISS. Aires Barreto (2008, p. 64) ensina que “[...] serviço é o esforço de pessoas em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial”.

De forma semelhante Paulsen (2014, p. 283) define serviço como a situação na qual alguém presta uma gentileza a um próximo, no qual em seu bojo ocorre uma relação jurídica a título oneroso. De acordo com Sales (2008, p. 16), somente podem ser tributados pelos Municípios fatos que sejam caracterizados pelo serviço prestado com conteúdo financeiro.

Conforme definição de Carneiro (2013, p.94) cita-se como característica constitucional do ISS “[...] se o imposto incide sobre serviços, somente aquelas operações que caracterizam efetivamente como serviços poderão ser tributadas, não cabendo ao legislador federal ou municipal criar hipóteses diversas de prestações de serviços[...]”.

Após a exposição dos diversos conceitos de “serviço” pode-se explanar o fato gerador do ISS. Sabbag (2013, p. 117) define fato gerador do ISS como a efetiva relação de serviços prestados tanto por profissional autônomo ou por empresa, que possua ou não estabelecimento fixo e que conste relacionada na lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003.

De acordo com Paulsen (2014, p. 284), o art. 156, III, da Constituição Federal, atribuiu a LC n.º 116/2003 a função de especificar, em meio dos serviços de qualquer natureza, quais possibilitariam a cobrança do ISS por parte dos Municípios. Quanto à base de cálculo, a LC 116/03, o art.º 7 definiu que a base de cálculo é o preço do serviço. Sendo classificada dessa forma a receita bruta a ela correspondente, salvo as deduções definidas em lei vigente.

Silva (2016, p. 173) estabeleceu como base de cálculo a expressão econômica da hipótese de incidência, dela excluídos os valores extrínsecos à prestação de serviço e sobre a qual incidirá a alíquota. O mesmo autor definiu alíquota como a “percentagem que incide sobre

a base de cálculo para determinação do montante do tributo e que também está sujeita ao princípio da estrita legalidade tributária” (SILVA, 2016, p. 173).

2.3 Alíquotas do ISS

Quanto à fixação de alíquotas, segundo Santos (2015) os municípios e o Distrito Federal fixarão os valores de acordo com a competência tributária que foi conferida aos mesmos. Santos (2015) outrossim considerou:

A União, mediante Lei Complementar, poderá fixar alíquotas máximas e mínimas para esse imposto (art. 156, § 3º, I da CF). Nos termos do art. 8º da LC 116/2003, a alíquota máxima do ISS é de 5%. É razoável sustentar que sua alíquota mínima é de 2%, conforme o artigo 88 do ADCT (Atos das Disposições Constitucionais Transitórias), com redação dada pela EC 3 de 12/06/2002. Prevalece tal entendimento, uma vez que a LC 116/2003 nada dispôs acerca da alíquota mínima de tal tributo, prevalecendo tal valor mínimo até que a LC disponha sobre o assunto.

Carneiro (2013, p. 150) condiz com esse contexto ao afirmar:

Na vigência do Decreto Lei n. 406/68 a alíquota máxima do ISSQN era de 10% e não havia previsão de alíquota mínima, o que permitia uma forte guerra fiscal entre os Municípios. A LC n. 116/2003 fixou alíquotas máxima do imposto de 5% (art. 8º). Não houve previsão de alíquota mínima, valendo no caso a previsão de 2% constante no art. 88 do ADCT, por força da EC n. 37/2002. Assim, as alíquotas de ISSQN estão compreendidas entre 2% e 5%.

Por fim Harada (2014, p.20) questiona, sobre o enfoque constitucional, a definição de alíquota máxima de 5% para todos os serviços tributáveis uma vez que a Lei Maior de 88 cita a necessidade de lei complementar para a fixação de alíquota máxima, onde se conclui a existência de mais de uma alíquota para variados tipos de serviços. Ademais, o autor esclarece que a CF de 1988 em seu art. 8º, inciso I, que os serviços de jogos e diversões, exceto cinema, seriam tributados a uma alíquota de 10%, no entanto o referido artigo foi vetado tendo como justificativa evitar o desenvolvimento das atividades, em especial, reforçando a primordialidade dos empreendimentos turísticos.

É indubitável, que segundo a LC n.º 116/2003, o único serviço sujeito a alíquota de 5% são os serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais

(HARADA, 2014, p.21). Destarte, conclui-se que as alíquotas serão compreendidas entre 2% a 5%, dependendo do serviço.

2.4 Eficiência tributária

Mediante uma análise política e econômica das últimas décadas, no tocante a ocorrência de um processo de reformas estruturais ocorridas no Brasil, é possível afirmar que essa ordem decorre do avanço da ideologia neoliberal. Somando-se a essa conjuntura e, visando converter a administração pública em um modelo moderno e gerencial, foi alterado o artigo 37 da Constituição Federal, através da Emenda Constitucional n. 19 que incluiu no sistema jurídico brasileiro o Princípio da Eficiência, juntamente com os outros princípios reguladores da administração pública. (PARCARELLI FILHO, 2011, p. 68). Esses princípios definem a estrutura básica, fundamentos e base para o sistema jurídico, especificando o seu alcance e sentido.

Há um consenso que os serviços prestados pela administração pública devam ser realizados de acordo com exigências da sociedade, uma vez que a mesma produz as receitas necessárias à administração pública. Sendo essa colaboração efetiva e de forma totalmente passiva.

Com o intuito de aplicar as receitas auferidas pela administração pública de forma eficiente, foi instituída a Lei Complementar n.101/2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que segundo Freitas (2008, p. 17) tem como objetivo estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a gestão fiscal, de modo a planejar as despesas de acordo com a ocorrência das receitas arrecadadas e a fixação de metas fiscais e, a partir desse ponto, determinar uma estratégia de políticas públicas.

De acordo com Paixão (2011, p. 46), com relação às repercussões na arrecadação tributária municipal com o advento da LC 101/2000:

A LRF determina com muita propriedade medidas de planejamento, controle e monitoramento da receita, instituindo metas de combate à evasão e sonegação de tributos. A referida lei deixa claro que os municípios têm que fazer sua área fazendária funcionar de forma competente e profissionalizada. Deve as prefeituras começar identificando suas potencialidades tributárias próprias, dando preferência à arrecadação do ISS, que é um tributo com efeitos sobre operações econômicas (serviços) para que se possa, eventualmente, abrandar a tributação sobre a propriedade imóvel (IPTU e ITBI), pois esta alcança os contribuintes.

Por fim, para que o uso do princípio da eficiência seja efetivo, é imprescindível a atuação e o controle de toda a sociedade, a fim de pleitear qualidade e eficiência dos serviços prestados por parte da administração pública (PAIXÃO, 2011).

3 METODOLOGIA

Para a elaboração do trabalho, foi analisada legislação tributária federal, estadual e municipal e também fontes primárias e secundárias sobre o tema. Além disso, foram entrevistados os responsáveis pela arrecadação de impostos da prefeitura municipal de Bodoquena-MS. Os resultados das entrevistas e revisão bibliográfica foram analisados a luz da legislação tributária e das análises financeiras públicas

A pesquisa é classificada como descritiva, pois, conforme Gil (2017, p. 16) “têm como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno”. Reitera ainda que “Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis”. O sentido descritivo é dado pelo fato de descrever o processo de arrecadação do ISS no município de Bodoquena referente ao período de 2013 e 2018.

De acordo com os procedimentos técnicos empregados, utiliza-se também da pesquisa bibliográfica e documental. A pesquisa bibliográfica “é elaborada com base em material já publicado” (GIL, 2017, p. 28). Na investigação foi utilizado material impresso (livros) e materiais disponibilizados pela internet (livros, revista, teses e outros). É classificada ainda como pesquisa documental, pois, segundo Gil (2017, p. 28) “é toda sorte de documentos elaborados com finalidades diversas”. Nesse momento foram consultados relatórios referente a arrecadação de ISS. Foram realizadas entrevistas estruturadas, que é a atividade em que o pesquisado encontra indivíduo ligado em tema “em que uma delas possui o intuito de coletar informações e opiniões acerca de um determinado assunto e a outra será a responsável por responder os questionamentos levantados” (FÉLIX, 2018, p. 13). Essas entrevistas foram realizadas com o chefe do setor de arrecadação e fiscal de tributos.

A pesquisa eletrônica foi também usada. Félix (2018, p. 11) coloca que essa “compreende o universo de dados retirados de endereços eletrônicos que são disponibilizados em sites, livros, folhetos, revistas, artigos de jornais [...]”. Foram consultados o site da Confederação Nacional dos Municípios, IBGE e o Portal da Transparência da Prefeitura de Bodoquena-MS.

Considerando a abordagem do problema, a pesquisa tem caráter quantitativo. A população objeto deste estudo o município de Bodoquena – MS, e amostra compreendem os dados correspondentes ao ISS arrecadado entre 2013 e 2018 e quais os meios utilizados nesse processo.

4 DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Nesta sessão serão apresentados os resultados obtidos através de três formas. A primeira é a partir da análise dos dados obtidos no site Portal da Transparência, mantido pela Prefeitura Municipal de Bodoquena. Foram realizadas pesquisas acerca do crescimento ou do recuo da arrecadação resultante do ISS durante o período de 2013 a 2018. Em uma segunda etapa foram coletados diversos dados, através de visitas ao setor de tributação do município. Finalmente foram realizadas entrevistas estruturadas junto a alguns servidores do setor de tributação municipal na cidade de Bodoquena-MS.

As exigências do estudo ordenaram as conclusões obtidas e foram ordenadas em conformidade contribuindo com a investigação efetuada de maneira a apoiar e confirmar as implicações expostas no trabalho. Para o alcance das conclusões, os dados foram analisados a partir da tabulação das informações coletadas, alusivas aos aspectos do processo de arrecadação do ISS.

4.1 A Administração Tributária

O regime de direito público regulamenta as administrações tributárias que, devem ser executadas por servidores efetivos ordenados em carreiras específicas (auditores, agentes e fiscais de tributos e rendas). As razões dessa condição são formas de assegurar a sequência da atividade fiscal (eficiência) e resguardar a atividade contra ingerências externas.

Convém salientar que a Carta Magna, no art. 37, no inciso XVII diz que “a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos” mais adiante no inciso XXII, incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, é definido que essas atividades sendo exercidas pelos servidores de carreira específicas “terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio”.

Outro tema relevante é o lançamento tributário, exigido que seja feito apenas por servidores da Administração Tributária para assegurar a realização de cobrança de crédito tributário. O artigo 142 do Código Tributário Nacional define lançamento tributário como “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

4.2 O ISS em Bodoquena-MS

A tributação do Município de Bodoquena está assentada sobre a Lei Complementar n. 41 de 28/12/18, que instituiu o Código tributário municipal e que dispõe a respeito da legislação tributária, do crédito tributário, dos tributos, das taxas e contribuições de melhoria, da administração tributária, dos lançamentos, da fiscalização, do processo contencioso e que teve a lista de serviços nos quais incidem o ISS atualizada através pela Lei Complementar n. 82 de 14/11/2017. Note-se que o Código Tributário Municipal de Bodoquena obedece as normas fixadas pelo Código Tributário Nacional e as normas inerentes ao ISS, além de respeitar as determinações da Lei Complementar 116/03.

De acordo com o artigo n. 11, do Código Tributário de Bodoquena, o fato gerador e a obrigação tributária surgem juntos; e o serviço, que deverá ser tributado, deve estar elencado no código tributário municipal. Com relação às alíquotas, as mesmas são fixadas em 5%, seja para autônomos (pessoas físicas) ou para empresas (pessoas jurídicas). O valor do serviço é utilizado como base de cálculo do ISS.

A emissão das notas fiscais por parte do prestador de serviço é realizada por meio de um sistema emissor de notas fiscais eletrônicas, geradas por uma empresa contratada pela prefeitura, o que permite o controle do valor do imposto apurado por cada contribuinte rápido e eficaz. O pagamento do ISS é realizado por meio de emissão de DAM (Documento de Arrecadação Municipal) ou PGDAS (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples).

4.3 Apresentação e Análise dos Resultados

A pesquisa foi realizada no município de Bodoquena/MS. Para a realização do estudo foram coletados os dados referente à arrecadação do ISS no período 2013-2018. Foram realizadas entrevistas com os fiscais de tributos do município para a coleta de informações

referente ao processo de fiscalização do ISS. O critério de escolha dos entrevistados relaciona-se a função exercida pelos servidores no setor de tributação.

Primeiramente foram examinadas as receitas tributárias, referentes ao período em estudo e de onde foram extraídos os valores correspondentes a arrecadação dos impostos e taxas que são de competência tributária do Município de Bodoquena/MS.

Considerando os dados observados, tem-se a seguir Tabela 1.

Tabela 1 – Receita Tributária arrecadada entre 2013 e 2018 no Município de Bodoquena, em Reais, segundo Portal da Transparência, em abril/2019

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
RECEITAS TRIBUTÁRIAS	3.931.802,34	4.301.340,60	3.797.496,05	3.745.837,70	3.816.544,50	4.267.103,49
1. IMPOSTOS	3.835.512,20	4.207.495,60	3.686.528,62	3.651.329,40	3.716.174,71	4.139.250,54
- IPTU	1.540.662,82	1.412.606,66	1.290.397,06	1.431.751,62	1.415.505,76	611.213,95
- ISS	1.420.572,38	1.872.040,40	1.601.673,80	1.280.480,54	1.256.564,88	1.395.298,52
- IR	431.379,89	628.729,60	592.718,30	705.369,04	937.518,06	1.090.470,41
- ITBI	442.897,11	294.118,94	201.739,46	233.728,20	106.586,01	1.042.267,66
2. TAXAS	96.290,14	93.845,00	110.967,43	94.508,30	100.369,79	127.852,95
- TAXAS EXERC. P.POL.	51.452,61	59.446,83	77.670,48	61180,03	71.349,08	68.243,15
- OUTRAS TAXAS	44.837,53	34.398,17	33.296,95	33328,27	29.020,71	59.609,80

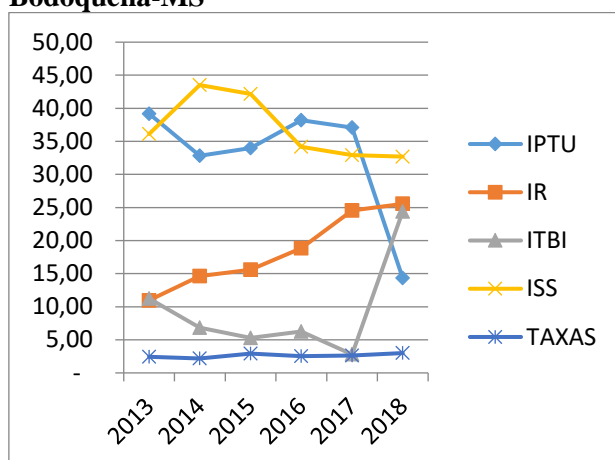
Fonte: Elaborada pelos autores (2019)

Com base na Tabela 1, no período em estudo, é possível verificar que o IPTU e ISS foram os impostos que mais contribuíram para com a receita tributária do municipal, de forma alternada.

Ainda que ocorra essa alternância, estudos indicam que o ISS é o imposto municipal de maior importância para os municípios. Bremaeker (2017, p. 1), estabeleceu para o ano de 2017 a porcentagem de “54,06% do montante da receita tributária municipal” do país. Corroborando essa análise, de acordo com a Confederação Nacional dos Municípios, no ano de 2017, a arrecadação do ISS se aproximou de 44% da receita tributária municipal.

Assim para certificação dessas informações, posteriormente foi realizada uma análise na qual foi verificada a porcentagem de contribuição dos impostos e taxas para a receita tributária do município que é apresentada no Gráfico 01.

Gráfico 1 – Percentual referente impostos e taxas arrecadados entre 2013 e 2018 no Município de Bodoquena-MS



Fonte: Elaborado pelos autores (2019)

Analisando o gráfico, é possível verificar que nos anos 2013 e 2014 ocorreu uma importante elevação da contribuição do ISS no total da arrecadação dos impostos do município de Bodoquena. Nesse período a arrecadação do ISS foi da ordem de R\$1.420.572,38 para R\$1.872.040,40, pois nesse espaço de tempo foi realizada a obra de pavimentação de 69,5km de asfalto na rodovia MS-178 que liga o município de Bodoquena ao município de Bonito, o que resultou na elevação da arrecadação do ISS no ano da realização da obra (2013) e no ano seguinte (2014).

No entanto, a partir de 2015 é visível uma queda contínua da arrecadação do ISS, com valores abaixo da casa dos 45%, que é o percentual esperado, conforme estudos citados anteriormente. Vale ressaltar que no período 2015-2016 ocorreu uma retração econômica no país que segundo Paula e Pires (2017) fez com que a economia brasileira sofresse repentina contração a partir de 2014, que ocasionou a desaceleração da economia brasileira nesse período e que repercutiu em uma taxa de crescimento do PIB média negativa de 3,7%.

Há que se considerar também, como possível hipótese dessa queda, a redução da eficiência da arrecadação dos recursos. Segundo informações fornecidas pela obra “O que eu tenho de recursos?”, na página 17, concebido pela CNM, “os municípios com menor população não arrecadam seus tributos com a eficiência dos maiores”. Ainda segundo a obra, na página 16, de acordo com a análise dos dados extraídos da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a partir dos relatórios de Finanças do Brasil, os dados apontam que “as receitas *per capita* do ISS, IPTU e ITBI dos municípios com população até 10 mil habitantes não representam nem a

metade da arrecadação *per capita* dos municípios com população entre 100 e 500 mil habitantes”.

A segunda etapa foi composta pela aplicação de entrevista estruturada, contendo 16 perguntas e que foram encaminhadas aos 02 fiscais de tributos do município. O estudo se deu através de método não probabilístico somente com os fiscais do Setor de Tributação do Município de Bodoquena-MS, isto é, através de uma amostra intencional, pois foi realizada considerando a diminuta quantidade de indivíduos escolhidos, os quais foram selecionados em decorrência da relevância que apresentam para o trabalho

Com o propósito de preservar a identidade dos entrevistados, os mesmos serão identificados como entrevistado A e entrevistado B. O tema da pesquisa, que trata da possibilidade de aumento da arrecadação do ISS, foi o ponto orientador das perguntas.

Segundo Paixão (2011, p.16), A Lei de Responsabilidade Fiscal dá destaque especial à gestão das receitas próprias municipais, reforçando a avaliação de que parte importante do ajuste fiscal dos municípios poderá ocorrer via melhor aproveitamento do seu potencial tributário.

Dessa forma, é de visão geral que os municípios devem atuar para o aumento de sua arrecadação. Assim, com relação à viabilização de ferramentas que possibilitem o aumento da arrecadação do município foram citados:

[...] A implantação do voucher [...] que é programa para reserva e compra de passeios turísticos por meio de um único programa. Convocação do Fiscal de Obras e Postura e treinamento de agentes de fiscalização [...] Entrevistado A
[...] A intensificação dos processos de fiscalização nos atrativos turísticos do município como combate a sonegação [...] Entrevistado B

Segundo Silva (2016, p. 189) os gestores municipais podem considerar a função extrafiscal dos tributos municipais como instrumento de política urbana para a realização de melhoria do Meio Ambiente urbano.

O tributo, em sua visão clássica, é forma de arrecadação de receita derivada para os cofres públicos, destacando-se por este atributo seu caráter fiscal [...]. Entretanto, além de arrecadar recursos, é ajustada ao sistema tributário a função extrafiscal do tributo, isto é atuando também como mecanismo de intervenção social e na economia privada. Desta forma, a distinção entre as funções fiscais e extrafiscais do tributo reside na sua finalidade, ao passo que primeiro visa a financeira do Estado de prover receitas aos cofres públicos, a segunda perquire finalidade diversa de meramente arrecadar recursos, indicando tendências econômicas e comportamentais através da variação da carga tributária incidente.

A autora sugere a seguinte possibilidade de uso (SILVA, 2016, p. 204)

[...] outra sugestão está na possibilidade do município, incentivar serviços relacionados ao turismo ecológico, produzindo rendas e empregos, e ao mesmo tempo, proporcionando uma exploração sustentável à biodiversidade existente em áreas de preservação permanente.

Com o advento do setor de turismo no município, a implantação do voucher e a intensificação da fiscalização nos atrativos turísticos do município, seria um bom uso do ISS como recurso fiscal e extrafiscal.

Ainda mencionando o aumento da arrecadação, foram citados como fatores inibidores da mesma:

[...] A falta de conscientização tanto por parte do prestador de serviços ao deixar de emitir a NFES quanto por parte do tomador de serviços que não solicita a emissão da NFES. Outro fator que influenciou na queda de arrecadação foi a criação do Micro Empreendedor Individual - MEI, porque a maioria dos contribuintes fizeram a opção pelo MEI [...] Entrevistado A.

[...] Tanto a omissão quanto o subfaturamento dos serviços prestados [...] Entrevistado B.

A prática dos crimes de fraude, sonegação e simulação são formas de evasão fiscal. Segundo Sabbag (2013, p. 750) a evasão fiscal pode ser definida como a “prática, concomitante ou posterior à incidência da norma tributária, na qual se utilizam formas ilícitas para se furtar do pagamento de tributos”. Essas práticas se constituem em fatores inibidores da arrecadação.

No que concerne, seria possível esse aumento? E para o município, quais seriam os resultados decorrentes de possíveis aumentos da arrecadação do ISS

[...] Sim, seria possível. Para o município o recurso seria, inicialmente, aplicado na Lei do voucher, que será implantada em agosto/2019. [...] Entrevistado A.

[...] Maior retorno de benefícios para a população [...] Entrevistado B.

O aumento da arrecadação do ISS ocasionaria um aumento da receita do município de Bodoquena e a melhoria da qualidade ou a ampliação dos serviços prestados. Segundo Paixão (2011, p.28) “Interpreta-se, ainda, como receita pública, todo o recurso obtido pelo Estado para atender as despesas públicas”.

Tratando-se do recebimento do ISS, o cadastro é utilizado como ferramenta que viabilize o aumento da arrecadação?

[...] Sim é utilizado [...] Entrevistado A.

[...] Sim é empregado para localização dos contribuintes nas fiscalizações [...] Entrevistado B.

A manutenção das informações do cadastro de contribuintes atualizada é de suma para os gestores do setor de tributação do município. Segundo Khair e Vgnoli (2001, p. 29), com relação ao cadastro de contribuintes, pode-se afirmar:

Para que isso ocorra, todavia, a inscrição no cadastro e a alteração dos dados neles existentes devem ser facilitadas. A burocratização e a exigência de cumprimento de normas tributárias – “habiti-se, condições sanitárias, não podem impedir o poder público de exercer sua obrigação de tributar. Deve haver, portanto, uma total desvinculação do cadastro pra fins tributários das chamadas “posturas municipais” ou normas administrativas.

Essa verificação deve ser constantemente efetuada pela Administração Municipal porque o setor de serviços é reconhecido pela grande capacidade de mutabilidade (KHAIR; VIGNO, 2001, p. 29). A verificação “in loco” permite não só a possibilidade de fechamento, mudança ou desaparecimento, mas também de abertura.

Vale destacar a exigência, por parte da Receita Federal do Brasil, no momento da opção pela adesão ao Simples Nacional, a empresa prestadora de serviço deve possuir inscrição municipal. Valendo a mesma exigência para os prestadores de serviço que queiram aderir ao Micro Empreendedor Individual. A RFB também exige a inexistência de débitos junto ao fisco federal, estadual e municipal, para a permanência das empresas no Simples Nacional.

Com relação à integração, assistência mútua e troca de informações entre as unidades federativas, através da criação de lei ou celebração de convênio de acordo com o art.37, inciso XXII da Carta Magna de 1988 e art. 199 do CTN, mencionam a inexistência de tratados com a Receita Federal. Inexistindo convênios para mútua assistência ou troca de informações.

[...] Não existe nenhum tipo de convênio [...] Entrevistado A.

[...] Desconheço a existência de Sim é empregado para localização dos contribuintes nas fiscalizações [...] Entrevistado B.

Outra questão que merece destaque, quanto aos profissionais do Setor de Tributação do município, diz respeito à expansão do conhecimento relacionado ao aperfeiçoamento dos procedimentos executados no processo fiscalizatório. O entrevistado A comentou que “[...] O município optou por contratar uma empresa de assessoria nesta área [...]”. Já o entrevistado B

disse que “[...] é realizada através da prática diária, pela convivência (conversas) entre os fiscais [...]”

A despeito das várias definições de capacitação, Filho (2017, p. 7) afirmou:

[...] é vista como um processo contínuo que deve acompanhar a evolução da organização, considerando as mudanças requeridas e o suprimento de novas competências que emergem de um contexto em transformação no qual as organizações atuam[...]. Deve englobar, para além de cursos destinados à qualificação voltados à execução de atividades mais cotidianas, a realização, por parte dos servidores, de cursos de graduação e pós-graduação que lhes permitam desenvolver competências compatíveis com aquelas demandadas pela organização, tanto no momento presente quanto em projeções de demandas futuras, expressas no seu planejamento estratégico.

Ainda no que diz respeito à realização de treinamentos, os entrevistados divergem quando se referem à carência de atualização e conhecimentos específicos aplicáveis ao procedimento fiscal.

[...] Raramente participam de cursos ou treinamento de atualização tributária
[...] Entrevistado A.

[...] Sim quando ofertados, por exemplo, pela Confederação Nacional dos Municípios – CNM ou pela Associação dos Municípios de Mato Grosso do Sul - ASSOMASUL [...] Entrevistado B.

Instituir uma política de valorização dos servidores que detém a atribuição de agente fiscalizador vai além de uma remuneração justa, de acordo com Chiavenato (2008), conforme citado por Manfredini (2015, p. 512):

A qualificação, a capacitação e o aperfeiçoamento é um entrelaçamento de ações de caráter pedagógico, devidamente vinculadas ao planejamento da instituição que visa promover, continuamente, o desenvolvimento dos servidores, para que desempenhem suas atividades com mais qualidade e eficiência.

No que concerne à padronização dos procedimentos adotados a ser executada a fiscalização, através de normas e manuais. O entrevistado A disse que “sim, é utilizado um sistema eletrônico como ferramenta de gestão [...]”. Já o entrevistado B colocou que “[...] Existem os procedimentos, mas não foram formalizados através de um manual [...]”.

A falta de padronização dos procedimentos adotados no processo fiscalizatório é um indicador da ausência de planejamento estratégico por parte do setor.

Com relação a supervisão tributária, o *website* da Receita Federal tem a seguinte definição para fiscalização tributária e combate a ilícitos.

Consiste em promover a conformidade tributária espontânea do contribuinte e identificar e selecionar sujeitos passivos na condição de não cumprimento da obrigação tributária ou que incorram na prática de ilícitos tributáveis e aduaneiros e executar procedimentos de fiscalização para construir o crédito tributário.

A ação da fiscalização é mencionada na Constituição Federal de 1988, ao estabelecer a competência tributária, no Código Tributário Nacional, ao definir as regras gerais, e no município de Bodoquena/MS, como foi dito anteriormente, é regido pela Lei Complementar n. 41/2018 que dispõe sobre o Código tributário municipal.

Em se tratando da questão da fiscalização tributária, os entrevistados informaram, de forma sucinta, como se dá o processo de fiscalização. O entrevistado A relatou que “...É feita a abertura de um processo administrativo fiscal e realizado o ‘andamento’ do mesmo [...]” e o entrevista B disse que “...São realizadas notificação aos prestadores de serviço e depois é feita a abertura de processos [...]”

Igualmente relataram que verificação da necessidade de fiscalização a um prestador de serviços específico se dá por meio de um sistema eletrônico, no qual é possível emitir relatórios periódicos.

Ressalta-se que no município os pequenos estabelecimentos são maioria e que grande parte destes não emitem a nota fiscal eletrônica de prestação de serviços. Nesses casos, o Manual de Orientação para crescimento da receita própria municipal, na página 28, sugere que o cálculo do ISS seja feito por estimativa. “Estima-se quanto deve ser o volume aproximado de prestação de serviços de cada estabelecimento e aplica-se sobre esse volume um percentual”. De modo efetivo, o mesmo manual indica a utilização da folha de pagamento dos funcionários, acrescido dos encargos sociais e despesas, como base de cálculo da receita.

Os entrevistados também concordaram que a maior dificuldade encontrada no desenrolar do processo fiscalizatório é a questão cultural dos contribuintes. Ao serem questionados se são realizadas ações de conscientização dos contribuintes, semelhantemente responderam de forma negativa. Com essa afirmativa é possível concluir que existe a demanda de investimentos por parte do município na Educação Fiscal para que ocorra a renovação da concepção da sociedade local.

5 CONCLUSÕES

Este trabalho tinha por propósito o acompanhamento da arrecadação do ISS – Imposto sobre Serviços no período 2013-2018 no município de Bodoquena/MS, para verificar a possibilidade de aplicação de medidas que possibilitem o aumento da arrecadação do ISS.

O desenvolvimento do trabalho permite conhecer as necessidades e questões que merecem maior atenção por parte da administração pública municipal quanto à arrecadação do ISS. Espera-se que tenha sido possível contribuir com a concretização dos conceitos elementares e terminologias inerentes as organizações do primeiro setor (Estado), todos relacionados ao curso. Também se almeja que a partir do conhecimento desses princípios primários, os gestores públicos do município de Bodoquena possam tornar efetivo o sistema público no que concerne ao processo de arrecadação de tributos.

No contexto do referencial teórico, no tocante a legislação, foi possível conceber: (a) a definição de serviço para fins de incidência do ISS, (b) o conceito de sujeito passivo para caracterização do responsável pelo pagamento da obrigação tributária, (c) a definição do fato gerador para configurar a relação de prestação de serviços, (d) a indicação do local onde existiu a relação de serviços prestados e (e) fixação de alíquotas mínimas e de benefícios fiscais. As regulamentações citadas foram essenciais para evitar uma guerra fiscal entre os entes. Também foi possível verificar que a eficiência da administração tributária pode repercutir diretamente na melhora ou agravamento da arrecadação do ISS pelo município.

Após a investigação dos dados reunidos na pesquisa documental foram realizadas entrevistas estruturadas com os 02 fiscais de tributos do município, essa restrição se deve ao fato da função exercida.

Inicialmente foi identificada a seguinte situação adversa: apesar do ISS ser um importante imposto para as receitas tributárias do município, a arrecadação do mesmo vem caindo de forma alarmante nos últimos anos. É necessário então considerar a crise econômica ocorrida no país nesse período seja um dos fatores que ocasionaram essa queda da arrecadação. Após a realização das entrevistas com os fiscais passa-se a questionar o quanto a efetividade da administração tributária influencia nessa queda nos valores.

O município já vem trabalhando em busca da melhora de sua arrecadação do ISS, um dos meios encontrados foi através da instalação do sistema de emissão de voucher pelos atrativos turísticos, que tem previsão de concretização até o fim de 2019. No entanto, foram

observadas algumas outras particularidades, na coletas de dados e entrevistas, quanto às necessidades relativas à administração tributária e que, se corrigidas, possibilitariam uma maior eficiência no processo de arrecadação do imposto em estudo: (a) necessidade de realização de um planejamento estratégico em longo prazo para as ações e atividades na área de administração tributária no município; (b) a necessidade de convênios com órgãos federais (RFB, BACEN, por exemplo) que permitiriam uma grande ampliação da rede de coleta de dados cadastrais dos contribuintes e dados financeiros, referente a faturamento; (c) reduzida realização de treinamentos específicos sobre os procedimentos fiscais, bem como a quantidade limitada de capacitações profissionais não só dos fiscais de tributos, mas também de outros servidores do setor que poderiam auxiliá-los no processo de fiscalização (realização e gestão); (d) inexistência de normatização dos procedimentos realizados no setor de tributação, não só os inerentes a fiscalização, mas também da rotina diária do setor; (e) baixa aplicação do ISS de estimativa em contribuintes que se encontram em situação de omissão de documentos fiscais, objetivando evitar ou reduzir a sonegação do imposto; e (f) não realização de ações da Educação Fiscal dos contribuintes de ISS do município.

Como fator limitante deste estudo, pode ser citado o tamanho da amostra (apenas dois entrevistados em apenas um município) e o período restrito para a realização da pesquisa junto ao município.

REFERÊNCIAS

As novas regras gerais para a cobrança do ISS prevista pela LC 157/2016. Disponível em <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI252101,71043->

[As+novas+regras+gerais+para+a+cobranca+de+ISS+previstas+pela+LC+15716](https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI252101,71043-As+novas+regras+gerais+para+a+cobranca+de+ISS+previstas+pela+LC+15716)>. Acesso em: 04 abr. 2019.

BARRETO. Aires F. **ISS na constituição e na lei**. 3. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Dialética, 2009.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 4 abr. 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de Julho de 2003. **Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências**. Brasília, DF: Presidência da República. [2003]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 4 abr. 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 29 de Dezembro de 2016. **Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990**, Brasília, DF: Presidência da República. [2016]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp157.htm>. Acesso em 04. Abr. 2019.

BRASIL, Robson. **ISSQN – Reter ou não reter** – São Paulo: Coleção IOB de Resumos Tributários, 2015.

BREMAEKER, François E. J. **A importância do ISS para os municípios em 2017. Observatório de Informações Municipais**. Rio de Janeiro, 2018.

CARNEIRO, Cláudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 4. Ed. ampl. Atual. São Paula: Saraiva, 2013.

CNM. **O comportamento das finanças municipais – 2017**. Confederação Municipal dos Municípios. Mai. 2018. Seção Estudos Técnicos. Disponível em <<https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/Comportamento%20das%20Finan%C3%A7as%20Municipais%20-%202017.pdf>>. Acesso em: 04 abr. 2019.

CNM. **Desenvolvimento Rural Local**. Coletânea Gestão Pública Municipal. Brasília: CNM, 2016. Disponível em <https://www.cnm.org.br/biblioteca/registros/financas/todos/todos/date_desc/todos/2/1>. Acesso em: 04 abr. 2019.

CNM. **Como melhorar a Arrecadação Municipal Sem Aumentar os Impostos**. Brasília: CNM, 2016. Disponível em: [https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/documentos/Como%20melhorar%20a%20arrecada%C3%A7%C3%A3o%20municipal%20sem%20aumentar%20impostos%20\(2019\).pdf](https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/documentos/Como%20melhorar%20a%20arrecada%C3%A7%C3%A3o%20municipal%20sem%20aumentar%20impostos%20(2019).pdf). Acesso em 04 abr. 2019.

COPAV. **Fiscalização tributária e combate a ilícitos**. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/cadeia-de-valor-1/fiscalizacao-tributaria-e-combate-a-ilicitos>>. Acesso em: 23 mai. 2019.

DA SILVA MARTINS, Ives Gandra; CINTRA, Marcos. ISS: campo de batalha da guerra fiscal. **Revista Conjuntura Econômica**, v. 60, n. 3, p. 12-14, 2006.

FELIX, John Hebet da Silva. **Como escrever bem: projeto de pesquisa e artigo científico**. 1 ed. Curitiba: Appris, 2018.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6 ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **ISS doutrina e prática**. 2 ed. reform., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Definição do estabelecimento prestador do serviço.** Harada Advogados. São Paulo, Ago. 2017. Disponível em <<http://www.haradaadvogados.com.br/iss-definicao-do-estabelecimento-prestador-do-servico/>>. Acesso em: 04 abr. 2019.

KHAIR, Amir Antônio. VIGNOLO, Francioso Humberto. **Manual de Orientação para Crescimento da receita própria municipal.** São Paulo, EAESP, 2001. Disponível em <https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/2593/1/Manual%20de%20Orienta%C3%A7%C3%A3o%20para%20Crescimento%20da%20Receita%20Pr%C3%B3pria%20Municipal_P.pdf>. Acesso em: 24 mai. 2019.

MANFREDINI. R.; FROM. D. A.; SELOW. M.; A importância da capacitação de servidores no setor público. **Vitrine da produção acadêmica VI: produção de alunos do centro universitário UniDom Bosco.** Curitiba, v.3, n.2, p.300-650, jul/dez. 2015.

PAIXÃO, Carmen Vessozi da. **Lei de Responsabilidade Fiscal: impacto na arrecadação própria dos municípios do Vale do Rio dos Sinos.** 2011. 154 f. Monografia (Conclusão do Curso de Ciências Contábeis) - Feevale, Novo Hamburgo-RS, 2011

PASCARELLI FILHO, Mario. **A nova administração pública: profissionalização, eficiência e governança.** São Paulo: DVS Editora, 2011.

PAULA, Luiz Fernando de; PIRES, Manoel. Crise e perspectivas para a economia brasileira. **Estudos Avançados**, v. 31, n. 89, p. 125-144, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 6 ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2014

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SALES, Romildo Oliveira. **O Alcance normativo do termo Estabelecimento Prestado na Lei Complementar n.º 116/2003.** 2004. 37 f. Monografia (Especialização em Direito Tributário). IBET Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo. 2007.

SANTOS, Henrique Coutinho Miranda. **Imposto sobre serviço de qualquer natureza – ISS.** São Paulo, Nov. 2015. Disponível em: <<https://coutinhocarlotajusbrasil.com.br/artigos/250683584/imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-iss>>. Acesso em: 04. Abr. 2019.

SILVA, Saulo Medeiros da Costa. et al. **Curso avançado de direito municipal: Constituição e normas gerais do direito tributária aplicada ao município.** Campina Grande: EDUEPB, 2016.

TEIXEIRA FILHO, Antônio Raimundo Cardoso et al. Capacitação no setor público: analisando o processo de uma IFES. **RACE-Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, p. 185-208, 2017.

VIEIRA, Sônia. **Como elaborar questionários.** São Paulo: Atlas, 2009.