

ÁREA TEMÁTICA: ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS

A IMPLANTAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA E A SUA UTILIZAÇÃO COMO UMA FERRAMENTA GERENCIAL: UM ESTUDO DE CASO EM UMA MICRO EMPRESA LOCALIZADA NO SUL DE SANTA CATARINA

Gisele Wanderlind de Souza¹; Marcos Volpato Lubave²; José Antonio Redivo Mattei³; Marcio Redivo Zanprogno⁴; Luiz de Noni⁵;

¹ Acadêmico. Centro Universitário Barriga Verde - UNIBAVE.
giselewanderlind@hotmail.com

² Professor. Centro Universitário Barriga Verde - UNIBAVE. marcoslubave@gmail.com

³ Professor. Centro Universitário Barriga Verde - UNIBAVE. joseredivo@hotmail.com

⁴ Professor. Centro Universitário Barriga Verde - UNIBAVE. marcio@unibave.net

⁵ Professor. Centro Universitário Barriga Verde - UNIBAVE. luiznoni9@gmail.com

Resumo: O fluxo de caixa é uma das ferramentas gerenciais mais usadas pelos empreendedores e tem como finalidade projetar as disponibilidades financeiras, ou seja, controlar as entradas e saídas de caixa. Muitos empresários não possuem uma análise de sua empresa por falta de conhecimento contábil. Portanto, o objetivo da pesquisa foi realizar um estudo referente à forma de controlar as entradas e saídas em uma microempresa localizada em um município do sul de Santa Catarina. Este artigo tem, como base, a pesquisa descritiva e estudo de caso para que se possa observar o fluxo de caixa realizado e projetado da empresa estudada. Com a implantação do fluxo de caixa, a empresa passou a ter um controle de suas entradas e saídas e passou a organizar tudo em planilhas, mantendo sempre o controle para saber o momento certo de tomar decisões financeiras e/ou gerenciais.

Palavras-chave: Controle. Ferramenta gerencial. Planejamento.

Introdução

A competitividade no mercado está cada vez mais dinâmica e exigente, fazendo com que as empresas desenvolvam novas estratégias para garantir seu posicionamento, principalmente nos aspectos financeiros.

De acordo com Marin e Palmeiras (2014), as empresas de micro e pequeno porte enfrentam grandes dificuldades para competir e permanecer no mercado, isso se deve à falta de gestão financeira adequada para assegurar o equilíbrio entre liquidez e lucro financeiro. O problema, em várias microempresas, é a falta de conhecimento e análises acerca de seus resultados financeiros, perdendo totalmente

seu controle e, por consequência, ficando no prejuízo e obrigando-se a fechar as portas do seu negócio.

Desta forma, para se obter sucesso em um cenário econômico tão conturbado como o atual, é preciso possuir uma gestão adequada, usando técnicas e ferramentas adequadas como auxílio. Uma das ferramentas essenciais seria a o fluxo de caixa, que fornece informações gerenciais como a situação econômica, financeira e patrimonial da empresa. Controlar as finanças significa que o empresário consegue ter mais visibilidade da empresa e se ela está no caminho certo, obtendo resultados positivos no seu caixa, assim, podendo empreender em novos investimentos.

Em casos de prejuízos, o empresário pode analisar a melhor decisão a ser tomada. O fluxo de caixa, principal objetivo desse estudo, significa demonstrar a origem de todo o dinheiro que entrou no caixa, bem como a aplicação de todo o dinheiro que saiu do caixa em determinado período e, ainda, o Resultado do Fluxo Financeiro (IUDÍCIBUS *et al*, 2010). O papel primordial da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) é obter informações relevantes que controlam e mantém os registros de todas as transações financeiras e contábeis da empresa.

Diante do exposto, esta pesquisa tem como questão problema: o fluxo de caixa pode ser utilizado como uma ferramenta gerencial em uma microempresa localizada no Sul de Santa Catarina? Para responder esse problema, esta pesquisa teve por objetivo geral analisar como o fluxo de caixa pode ser utilizado como ferramenta gerencial em uma microempresa localizada no Sul de Santa Catarina.

Para que o objetivo geral fosse cumprido tem-se como objetivos específicos: verificar como são feitos os controles de caixa na empresa estudada, elaborar um fluxo de caixa na empresa estudada, projetar um fluxo de caixa futuro, verificar os resultados obtidos com o fluxo de caixa futuro.

Esta pesquisa contribui com todas as pessoas que quiserem um referencial teórico sobre o fluxo de caixa. Contribui, também, com a prática, demonstrando como implantar e utilizar o fluxo de caixa em uma empresa como ferramenta de controle gerencial.

Fluxo de caixa

Entende-se o fluxo de caixa como um processo de circulação de pagamentos e recebimentos em um determinado período, como no presente, passado e projeções para o futuro. É um instrumento de análises proporcionando detalhes sobre as circulações de dinheiro e variações no caixa da empresa (SILVA, 2008).

Sá (2004, p. 11) define que:

Chamamos de fluxo de caixa ao método de captura e registro dos fatos e valores que provoquem alterações no saldo de caixa e sua apresentação em um relatório estruturado, de forma a permitir sua compreensão e análise.

Zdanowicz (1989, p. 2) define que “O fluxo de caixa é o instrumento que permite ao administrador financeiro: planejar, organizar, coordenar, dirigir e controlar os recursos financeiros de sua empresa para um determinado período”.

Segundo Sá (2014, p. 16):

Vê –se, portanto, que o fluxo de caixa não é um fim em si mesmo. O fluxo de caixa é um instrumento (na verdade, o mais importante instrumento) que vai permitir a elaboração de um bom planejamento financeiro, este sim, o objetivo final da tesouraria.

Sendo assim, o fluxo de caixa é uma espécie de gestão gerencial, um instrumento que relaciona um conjunto de informações e dados financeiros de uma empresa (ZDANOWICZ, 1989). Ressalta-se que o fluxo de caixa, além de ser usado como uma ferramenta de controle, é utilizado também como uma ferramenta de planejamento. Duas funções essenciais para que a empresa possa ter conhecimento dos seus resultados.

Como mostra Zdanowicz (1989), um dos principais objetivos do fluxo de caixa é o controle das aplicações de recursos feito pela empresa ou terceiros, como entradas e saídas, além de ter uma antecipação sobre o que pode acontecer com as disponibilidades do caixa. Com esse controle, é possível ter um planejamento melhor dentro da empresa.

Para Santos e Smidt (2011, p. 428):

As informações do fluxo de caixa de uma entidade são úteis para proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como da época e do grau de segurança de geração de tais recursos.

O fluxo de caixa também mostra dados que possam ser utilizados como relatórios para os administradores da empresa, realizando comparações e novos planejamentos. Segundo o item 4 do pronunciamento técnico CPC03(R2), informações registradas pelo fluxo de caixa são usadas como indicadores para tomadas de decisões gerenciais. Trata-se da segurança do fluxo de caixa futuro, assim como instrumento para examinar a relação entre a lucratividade e os fluxos de caixa líquido (SCHMIDT; SANTOS; GOMES, 2011).

O fluxo de caixa é vantajoso para a empresa, pois ele é usado como um instrumento importante para o administrador financeiro e, através dele, são planejadas as necessidades ou não de recursos financeiros a serem feitos para a empresa, como o aumento de capital de giro (ZDANOWICZ, 1988).

Segundo Zdanowicz (1988 p 28):

A função do planejamento relaciona-se com a primeira etapa de elaboração do fluxo de caixa. Em termos práticos, as empresas que o utilizam dificilmente fracassam, o mesmo não ocorre com aquelas que dele não o fazem uso para planejar e controlar suas atividades operacionais.

Por meio dele, você consegue projetar os lucros da empresa e ainda ter uma visão sistêmica sobre os seus investimentos para definir onde e como é preciso investir. Por isso, ele é considerado uma ferramenta indispensável para a tomada de decisões (FREZATTI, 2009).

Quando o seu fluxo de caixa é trabalhado de forma integrada, centralizando as diversas contas de todos os setores da empresa, os benefícios são maiores. Dessa forma, é possível obter uma maior transparência fiscal, o que aumenta significativamente a precisão nas contas, além da automatização do processo.

Zdanowicz (1988, p. 29) menciona que:

Através da elaboração do fluxo de caixa, o administrador financeiro procura conciliar a manutenção da liquidez e do capital de giro da empresa, para que esta possa honrar com suas obrigações assumidas perante terceiros na data do vencimento, bem como a maximização dos lucros sobre os investimentos realizados pelos proprietários.

Zdanowicz (2000), o vê como um procedimento vantajoso para a empresa, pois é um mecanismo que demonstra operações financeiras realizadas pela empresa, bem como facilita análises de decisões, uso de linhas de créditos, determina quanto a empresa tem de capital próprio e como utilizar da melhor forma as disponibilidades, e ressalta a relevância do seu planejamento, porque assim indicará com antecedência as necessidades da empresa, e quais são seus objetivos através das informações extraídas pela Demonstração de Fluxo de Caixa. Com isso, cabe ao administrador financeiro estar qualificado para planejar, controlar, e reestruturar o fluxo de caixa.

“O planejamento do fluxo de caixa permite ao administrador financeiro verificar se poderá realizar aplicações a curto prazo com base na liquidez, na rentabilidade e nos prazos de resgate” (ZDANOWCZ, 2000 p. 127).

Zdanowicz (2000), ainda afirma que a função do planejamento se relaciona com a primeira etapa de elaboração o fluxo de caixa. Em termos práticos, as empresas que o utilizam dificilmente fracassam, o mesmo não ocorrendo com aqueles que dele não fazem uso para planejar e controlar as suas atividades.

Ao realizar criações de fluxo de caixa projetados, devemos ficar atentos aos resultados que queremos obter. Porque ele pode se tornar uma desvantagem para a empresa, como criar um planejamento fora da sua realidade. Outras desvantagens são as informações incorretas, elas podem ser um grande problema para a empresa, como não tendo recursos para o pagamento de suas dívidas e assim necessitando fazer empréstimos para abater as dívidas, assim não comprometendo o futuro da empresa. Por isso, a informação extraída pelo fluxo de caixa deve ser de total segurança, e o fluxo de caixa deve ser elaborado com cuidado e informações relevantes (ZDANOWICZ, 2000).

Modelos de fluxo de caixa

O modelo de fluxo de caixa deve ser formulado conforme a necessidade da empresa, para que o administrador financeiro e as pessoas envolvidas possam tomar decisões através do que foi planejado.

Para Iudícibus *et al.* (2010), o método direto caracteriza-se por apresentar os componentes dos fluxos por seus valores brutos, ao menos para os itens mais significativos dos recebimentos e pagamentos. Nesse método, devem ser apresentadas todas as entradas e saídas das atividades operacionais, investimentos e financiamentos (LIZOTE, *et al.*, 2017).

Já o método indireto, caracteriza-se por apresentar o fluxo de caixa líquido oriundo da movimentação líquida das contas que influenciam na determinação dos fluxos de caixa das atividades de investimentos e de financiamentos, a partir das disponibilidades geradas pelas atividades operacionais, ajustadas pelas movimentações dos itens que não geram caixa, tais como: depreciação, amortização, baixas de itens do ativo permanente, dentre outros (IUDÍCIBUS *et al.*, 2010).

Como complemento dessa demonstração, deve-se apresentar, tanto para o método direto como para o indireto, a conciliação do resultado com o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais. Todos os ajustes de conciliação entre o resultado e o caixa gerado pelas atividades operacionais devem ser claramente identificados como itens de conciliação (IUDÍCIBUS, 2010).

A Demonstração dos Fluxos de Caixa é uma demonstração que visa apresentar a origem de todo o dinheiro que entrou no caixa, bem como a aplicação de todo o dinheiro que saiu dele em determinado período e, ainda, o Resultado do Fluxo Financeiro (IUDÍCIBUS, *et al.*, 2010).

“A demonstração do fluxo de caixa fornece uma síntese dos fluxos de caixas operacionais, de investimentos e de financiamento de uma empresa e os concilia com as variações dos saldos de caixa e aplicações financeiras do período.” (GITMAN, 2010, p. 46)

Procedimentos Metodológicos

Para a realização desse estudo, foi utilizada a pesquisa descritiva quanto aos objetivos; quantitativa e qualitativa quanto à abordagem e estudo de caso quanto ao método. Segundo Gil (2008), a pesquisa descritiva é conceituada como uma construção de hipóteses e a identificação das relações entre variáveis.

Para Raupp e Beuren (2014), a abordagem qualitativa destaca-se pelo fato de conceber uma análise mais profunda sobre o assunto abordado, não se debruçando sobre instrumentos estatísticos como base para análise do problema.

O método utilizado constitui-se um estudo de caso, a partir do qual serão analisadas as entradas e saídas do caixa da empresa estudada. O estudo de caso caracteriza-se como um método que visa o conhecimento através observação aprofundada e detalhada sobre um ou poucos objetos (GIL, 2008).

A empresa estudada fica localizada em um município do sul de Santa Catarina, sendo administrada por dois irmãos que atuam na área desde 2004 e não apresentam controle do fluxo de caixa. Quanto à metodologia da pesquisa, será realizada uma coleta de informações dos dados de pagamentos e recebimentos do caixa da empresa no período de junho a agosto de 2019 para elaborar o fluxo de caixa.

Resultados e Discussões

Nesta seção serão expostos os resultados da pesquisa, apresentando a implantação do fluxo de caixa realizado para os meses de maio, junho, julho e agosto de 2019 e um fluxo de caixa projetado para setembro e outubro do mesmo ano. O objetivo é uma melhor análise dos resultados financeiros em uma microempresa com o ramo de atividade no comércio de gás, dessa maneira, auxiliando os empresários nas tomadas de decisões e maior geração de lucros. A proposta do fluxo de caixa foi desenvolvida com base nas informações repassadas pelos proprietários e sócios da empresa estudada.

A microempresa foi fundada por dois irmãos, tendo como atividade prevista no seu contrato social, o comércio de gás para cozinha. A microempresa trabalha com 4 variações de padrões de botijões, são eles: P8, P13, P45 e P90, possuindo aproximadamente 1.300 botijões em estoque. Os sócios estão pensando em um plano

de expansão e o controle do fluxo de caixa e suas projeções servirão como ferramentas para auxiliar as tomadas de decisões futuras.

Para realizar o fluxo de caixa da empresa, primeiramente foram coletadas informações com os sócios. Em seguida, foram levantados os dados da empresa e registradas todas as entradas e saídas de dinheiro. Os controles dos registros são feitos apenas em anotações manuais.

Foram apurados os saldos iniciais e finais do caixa no período proposto, que demonstravam todas as entradas e saídas, como: vendas e compras de mercadorias, pagamento a terceiros, pagamento de empréstimos, despesas em geral com a empresa, entre outros. As vendas são realizadas diariamente, salvo os dias não úteis. Com isso, a empresa possui entrada de dinheiro no seu caixa praticamente todos os dias.

A seguir será apresentado o fluxo de caixa mês a mês e suas respectivas análises. Será utilizado o saldo em caixa e dos bancos. Na tabela 1, é demonstrado o fluxo de caixa de junho de 2019.

Tabela 1 – Fluxo de caixa referente ao mês de junho de 2019

Data	Histórico	Entrada	Saída	Saldo
31/05/2019	Saldo anterior			82.631,35
01/06/2019	Venda de mercadoria	6.558,00		89.189,35
03/06/2019	Venda de mercadoria	2.541,00		91.730,35
04/06/2019	Venda de mercadoria	5.037,00		96.767,35
04/06/2019	Pneu para veículo		237,50	96.529,85
05/06/2019	Venda de mercadoria	3.296,00		99.825,85
06/06/2019	Venda de mercadoria	3.998,00		103.823,85
06/06/2019	Prestação veículo		2.394,00	101.429,85
07/06/2019	Venda de mercadoria	3.711,00		105.140,85
07/06/2019	Salário		4.753,00	100.387,85
07/06/2019	FGTS		318,00	100.069,85
08/06/2019	Venda de mercadoria	9.937,00		110.006,85
08/06/2019	Compra de mercadoria		25.020,00	84.986,85
09/06/2019	Despesas diversas		78,00	84.908,85
10/06/2019	Despesa com publicidade		641,00	84.267,85
10/06/2019	Publicidade em jornal		200,00	84.067,85
10/06/2019	Internet		100,00	83.967,85
10/06/2019	Máquina de cartão		480,00	83.487,85
11/06/2019	Venda de mercadoria	3.219,00		86.706,85

12/06/2019	Venda de mercadoria	3.841,00		90.547,85
13/06/2019	Venda de mercadoria	3.237,00		93.784,85
14/06/2019	Venda de mercadoria	6.844,00		100.628,85
14/06/2019	Serviço contábil		305,00	100.323,85
15/06/2019	Venda de mercadoria	4.946,00		105.269,85
15/06/2019	Despesa com telefone		178,00	105.091,85
16/06/2019	Despesa com veículo		50,00	105.041,85
16/06/2019	Despesa a pagar		539,00	104.502,85
16/06/2019	Prestação de serviço		1.820,00	102.682,85
17/06/2019	Venda de mercadoria	3.244,00		105.926,85
17/06/2019	Energia Elétrica		106,00	105.820,85
17/06/2019	Água		85,00	105.735,85
17/06/2019	Compra de mercadoria		6.600,00	99.135,85
18/06/2019	Venda de mercadoria	2.685,00		101.820,85
18/06/2019	Despesa com telefone		303,00	101.517,85
18/06/2019	Compra de mercadoria		25.344,00	76.173,85
19/06/2019	Venda de mercadoria	3.485,00		79.658,85
19/06/2019	Móveis e utensílios		1.288,00	78.370,85
20/06/2019	Venda de mercadoria	4.610,00		82.980,85
20/06/2019	INSS		704,00	82.276,85
20/06/2019	Despesas diversas		385,00	81.891,85
20/06/2019	Engenheiro		400,00	81.491,85
21/06/2019	Venda de mercadoria	2.517,00		84.008,85
21/06/2019	Empréstimo a pagar		2.726,00	81.282,85
22/06/2019	Venda de mercadoria	5.391,00		86.673,85
24/06/2019	Venda de mercadoria	3.932,00		90.605,85
25/06/2019	Venda de mercadoria	6.222,00		96.827,85
26/06/2019	Venda de mercadoria	2.238,00		99.065,85
27/06/2019	Venda de mercadoria	3.527,00		102.592,85
28/06/2019	Venda de mercadoria	2.173,00		104.765,85
28/06/2019	Compra de mercadoria		25.033,70	79.732,15
28/06/2019	Frete de mercadoria		4.140,00	75.592,15
29/06/2019	Venda de mercadoria	3.841,00		79.433,15
30/06/2019	SALDO FINAL			79.433,15
GERAÇÃO DE CAIXA DE JUNHO DE 2019				-3.198,20

Fonte: Dados da pesquisa, 2019

Na tabela 1, a empresa obteve uma geração de caixa negativa de R\$ 3.198,20. No mês de junho houve um aumento nos pagamentos de compra de mercadoria comparado ao mês anterior. Ocorreram, também, pagamentos de despesas que impactaram o caixa, como despesa com veículo, aquisição de máquina de cartão e

instalações de câmera de segurança no ambiente, assim, ocasionando uma redução no caixa.

Tabela 2 – Fluxo de caixa referente ao mês de julho de 2019

Data	Histórico	Entrada	Saída	Saldo
30/06/2019	Saldo anterior			79.433,15
01/07/2019	Venda de mercadoria	3.536,00		82.969,15
01/07/2019	Frete		1.750,00	81.219,15
02/07/2019	Venda de mercadoria	6.375,00		87.594,15
02/07/2019	Engenheiro		400,00	87.194,15
03/07/2019	Venda de mercadoria	2.056,00		89.250,15
03/07/2019	Despesa com veículo		70,00	89.180,15
04/07/2019	Venda de mercadoria	3.431,00		92.611,15
04/07/2019	Despesa com veículo		238,00	92.373,15
05/07/2019	Venda de mercadoria	3.208,00		95.581,15
05/07/2019	Salário		3.863,00	91.718,15
05/07/2019	FGTS		324,00	91.394,15
05/07/2019	Empréstimo a pagar		2.727,00	88.667,15
06/07/2019	Venda de mercadoria	7.756,00		96.423,15
06/07/2019	Despesa com internet		100,00	96.323,15
08/07/2019	Venda de mercadoria	4.577,00		100.900,15
09/07/2019	Venda de mercadoria	6.126,00		107.026,15
09/07/2019	Serviço contábil		305,00	106.721,15
10/07/2019	Venda de mercadoria	4.695,00		111.416,15
10/07/2019	Despesa com veículo		465,00	110.951,15
11/07/2019	Venda de mercadoria	3.634,00		114.585,15
11/07/2019	Compra de mercadoria		27.162,36	87.422,79
11/07/2019	Frete		2.000,00	85.422,79
11/07/2019	Material de construção		504,00	84.918,79
12/07/2019	Venda de mercadoria	3.154,00		88.072,79
12/07/2019	Combustível para veículo		7.184,00	80.888,79
13/07/2019	Venda de mercadoria	5.473,00		86.361,79
13/07/2019	Telefone fixo		132,00	86.229,79
14/07/2019	Serviços advocatícios		200,00	86.029,79
15/07/2019	Venda de mercadoria	4.692,00		90.721,79
15/07/2019	Prestação de veículo		2.394,00	88.327,79
15/07/2019	Despesa de publicidade		647,00	87.680,79
15/07/2019	Energia Elétrica		82,00	87.598,79
15/07/2019	Água		85,00	87.513,79
15/07/2019	IPTU (casa alugada)		230,00	87.283,79
16/07/2019	Venda de mercadoria	5.140,00		92.423,79

17/07/2019	Venda de mercadoria	2.540,00		94.963,79
17/07/2019	Prestação máquina cartão		334,00	94.629,79
18/07/2019	Venda de mercadoria	3.244,00		97.873,79
18/07/2019	Prestação câmera segurança		172,00	97.701,79
19/07/2019	Venda de mercadoria	2.791,00		100.492,79
19/07/2019	Compra de mercadoria		25.194,96	75.297,83
19/07/2019	Frete		2.000,00	73.297,83
19/07/2019	Despesa com telefone		160,00	73.137,83
20/07/2019	INSS		691,00	72.446,83
20/07/2019	Simples Nacional		2.858,00	69.588,83
21/07/2019	Venda de mercadoria	4.955,00		74.543,83
21/07/2019	Despesa de publicidade		278,00	74.265,83
22/07/2019	Venda de mercadoria	3.182,00		77.447,83
23/07/2019	Venda de mercadoria	4.557,00		82.004,83
24/07/2019	Venda de mercadoria	3.441,00		85.445,83
25/07/2019	Venda de mercadoria	2.471,00		87.916,83
26/07/2019	Venda de mercadoria	4.033,00		91.949,83
26/07/2019	Compra de mercadoria		25.084,00	66.865,83
26/07/2019	Frete		2.000,00	64.865,83
27/07/2019	Venda de mercadoria	6.085,00		70.950,83
29/07/2019	Venda de mercadoria	3.673,00		74.623,83
30/07/2019	Venda de mercadoria	3.737,00		78.360,83
31/07/2019	Venda de mercadoria	4.562,00		82.922,83
31/07/2019	Saldo final			82.922,83
GERAÇÃO DE CAIXA DE JULHO DE 2019				3.489,68

Fonte: Dados da pesquisa, 2019

Na tabela 2, houve uma geração de caixa no valor de R\$ 3.489,68. No mês de julho, a empresa efetuou apenas três pagamentos de compras de mercadoria, sendo positivo para o fluxo. Os pagamentos das despesas aumentaram, como valor do combustível dos veículos, pois o pagamento do mês anterior e do mês atual foram feitos na mesma competência.

Tabela 3 – Fluxo de caixa referente ao mês de agosto de 2019

Data	Histórico	Entrada	Saída	Saldo
31/07/2019	Saldo anterior			82.922,83
01/08/2019	Venda de mercadoria	3.010,00		85.932,83
02/08/2019	Venda de mercadoria	3.060,00		88.992,83
02/08/2019	Despesa diversas		378,34	88.614,49
03/08/2019	Venda de mercadoria	6.576,00		95.190,49
03/08/2019	Despesa com veículo		510,48	94.680,01
04/08/2019	Publicidade		900,00	93.780,01
05/08/2019	Venda de mercadoria	4.538,00		98.318,01
06/08/2019	Venda de mercadoria	4.569,00		102.887,01
06/08/2019	Salário		5.818,00	97.069,01
06/08/2019	FGTS		356,00	96.713,01
07/08/2019	Venda de mercadoria	4.568,00		101.281,01
08/08/2019	Venda de mercadoria	4.732,00		106.013,01
09/08/2019	Venda de mercadoria	2.264,00		108.277,01
09/08/2019	Serviço contábil		362,00	107.915,01
10/08/2019	Venda de mercadoria	5.173,00		113.088,01
12/08/2019	Venda de mercadoria	3.482,00		116.570,01
12/08/2019	Parcela celular		215,00	116.355,01
12/08/2019	Internet		100,00	116.255,01
13/08/2019	Venda de mercadoria	4.947,00		121.202,01
14/08/2019	Venda de mercadoria	9.726,00		130.928,01
14/08/2019	Despesa com publicidade		245,00	130.683,01
15/08/2019	Venda de mercadoria	3.637,00		134.320,01
15/08/2019	Prestação veículo		2.394,00	131.926,01
15/08/2019	Energia Elétrica		100,00	131.826,01
15/08/2019	Água		85,00	131.741,01
16/08/2019	Venda de mercadoria	3.164,00		134.905,01
16/08/2019	Compra de mercadoria		48.477,00	86.428,01
16/08/2019	Material de expediente		378,00	86.050,01
17/08/2019	Venda de mercadoria	5.582,00		91.632,01
19/08/2019	Venda de mercadoria	4.532,00		96.164,01
20/08/2019	Venda de mercadoria	4.516,00		100.680,01
20/08/2019	Simples Nacional		3.920,00	96.760,01
20/08/2019	INSS		695,00	96.065,01
20/08/2019	Empréstimo		2.730,00	93.335,01
20/08/2019	Publicidade em jornal		450,00	92.885,01
21/08/2019	Venda de mercadoria	2.850,00		95.735,01
22/08/2019	Venda de mercadoria	4.033,00		99.768,01
23/08/2019	Venda de mercadoria	2.695,00		102.463,01
24/08/2019	Venda de mercadoria	5.809,00		108.272,01

26/08/2019	Venda de mercadoria	3.115,00		111.387,01
27/08/2019	Venda de mercadoria	4.223,00		115.610,01
29/08/2019	Venda de mercadoria	4.194,00		119.804,01
29/08/2019	Combustível para veículo		2.878,96	116.925,05
30/08/2019	Venda de mercadoria	2.524,00		119.449,05
31/08/2019	Venda de mercadoria	3.654,00		123.103,05
31/08/2019	Saldo final			123.103,05
GERAÇÃO DE CAIXA DE AGOSTO DE 2019				40.180,22

Fonte: Dados da pesquisa, 2019

Na tabela 3, comparando o saldo inicial com o final, a empresa obteve uma geração no caixa positiva de R\$ 40.180,22. Foi o mês com maior geração de caixa. Um dos diferenciais foi a redução do pagamento de compra de mercadoria, assim, a saída de caixa foi menor nesse mês em comparação com os anteriores.

Os gastos pagos com despesas diversas, foram pagamentos de material para o cercado. Mas observando todas as despesas, essas não foram de grande impacto no caixa.

Logo após realizar o fluxo de caixa da empresa dos quatros meses, foi realizada uma projeção do fluxo de caixa para os dois meses seguintes: setembro e outubro, quando os sócios poderão saber seus gastos futuros e ter um controle financeiro mais eficiente. Foi realizada a projeção do fluxo de caixa com base na média de entradas e saídas de caixa dos três meses anteriores, junho, julho e agosto.

Tabela 4 – Projeção fluxo de caixa referente ao mês de setembro de 2019

Histórico	Entrada	Saída	Saldo
Saldo anterior			123.103,05
Água		85,00	123.018,05
Combustível		2.515,74	120.502,31
Compra de mercadoria		56.966,76	63.535,55
Despesas diversas		504,84	63.030,71
Despesas com publicidade		890,25	62.140,46
Despesas com veículo		1.624,62	60.515,84
Empréstimo		2.722,00	57.793,84
Energia		101,00	57.692,84
FGTS		309,00	57.383,84
Frete		2.922,50	54.461,34
INSS		674,00	53.787,34
Prestação veículo		2.394,00	51.393,34

Salário		4.833,50	46.559,84
Serviço contábil		344,25	46.215,59
Simples Nacional		3.111,50	43.104,09
Venda de mercadoria	109.956,52		153.060,61
SALDO FINAL			153.060,61
PROJEÇÃO DE GERAÇÃO CAIXA			29.957,56

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Na tabela 4, em relação às vendas de mercadoria, foi usada uma estimativa de crescimento de 5%, pois, segundo os sócios, é o crescimento esperado para o período.

Comparando seus saldos, sua projeção de geração de caixa está positiva, com o valor de R\$ 29.957,57.

Tabela 5 - Projeção fluxo de caixa referente ao mês de outubro de 2019

Histórico	Entrada	Saída	Saldo
Saldo anterior			150.767,62
Água		85,25	150.682,37
Combustível		2.641,52	148.040,85
Compra de mercadoria		59.815,09	88.225,76
Despesas diversas		530,08	87.695,68
Despesas com publicidade		934,76	86.760,92
Despesas com veículo		1.705,85	85.055,07
Empréstimo		2.858,01	82.197,06
Energia		106,05	82.091,01
FGTS		324,45	81.766,56
Frete		3.068,62	78.697,94
INSS		707,70	77.990,24
Prestação veículo		2.513,70	75.476,54
Salário		5.075,17	70.401,37
Serviço contábil		361,46	70.039,91
Simples Nacional		3.267,07	66.772,84
Venda de mercadoria	115.454,45		182.227,29
SALDO FINAL			182.227,29
PROJEÇÃO DE GERAÇÃO CAIXA			31.459,67

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Percebe-se que a geração de caixa permanece positiva, isso mostra que a empresa tem capacidade financeira para pagar suas despesas e continuar com a vida

útil da empresa. Após a realização dos fluxos, observa-se que a empresa possui vendas diárias e suas despesas são compatíveis com o ramo do negócio.

Considerações finais

Por meio da pesquisa realizada, compreendeu-se que o fluxo de caixa é uma ferramenta gerencial, de tal maneira consegue auxiliar o empresário no controle de caixa da empresa, e a projeção de caixa é importante, porque permite ao empresário analisar dados essenciais para evitar situações emergenciais, como situações de risco que tornem a empresa vulnerável.

Ao realizar a pesquisa, foi visto que a empresa possui rotatividade no seu caixa diariamente, por meio deste, o controle do fluxo é de suma importância. Assim, foi possível demonstrar aos sócios o quanto a implementação do fluxo de caixa é necessária.

A pesquisa partiu da fundamentação teórica para entender o tema estudado e em seguida realizada a coleta dos dados e posteriormente elaborado o fluxo de caixa realizado e projetado.

O trabalho foi feito baseado em quatro meses de fluxo de caixa realizado e dois meses de projeções. Para alcançar um resultado mais eficaz, é importante que a empresa faça um fluxo de caixa realizado do ano completo e por meio deste, realização de uma projeção de caixa para o ano seguinte.

Constatando a geração de caixa dos meses estudados, observa-se que a empresa possui condições para realização de novos investimentos, pois os fluxos mostraram aos sócios que seu negócio está gerando ganho.

O trabalho colaborou no aprofundamento teórico/prático como também contribuiu com a empresa na efetivação do fluxo de caixa para organizar suas contas.

Dada à importância do assunto, torna-se necessário o uso do fluxo de caixa como uma ferramenta eficaz para melhor análise financeira da empresa, onde coopera para o gerenciamento e controle do caixa.

Referências

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial**: planejamento e controle gerencial. 5. ed. São Paulo; Atlas, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Método e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de administração financeira**. 12. ed. São Paulo, SP: Pearson Education, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *et al.* **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.

LIZOTE, Suzete Antonieta *et al.* Uso do fluxo de caixa e sua relação com as dificuldades de permanecer no mercado de pet shops. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 7. n. 3, p. 214 – 229, 2017.

MARIN, Franciele; PALMEIRA, Eduardo Mauch. A importância da gestão do fluxo de caixa, **Contribuciones a la Economía**, n.2, fev., 2014. Disponível em: <https://www.eumed.net/ce/2014/fluxo-caixa.html>. Acesso em: 31 mar. 2019.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I.M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. *In*: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2014, p. 76-96.

SÁ, Carlos Alexandre. **Fluxo de caixa**: visão da tesouraria e da controladoria. 5. ed. São Paulo: atlas, 2014.

SANTOS, Jose Luiz dos; SCHMIDT, Paulo. **Contabilidade societária**. 4. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2011.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, Jose Luiz dos; GOMES, José Mário Matsumura. **Contabilidade intermediária**: atualizada pela Lei nº 11.941/09 e pelas normas do CPC. 2. ed. Santo André, SP: Atlas, 2011.

SILVA, José Pereira da. **Análise Financeira das Empresas**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Fluxo de caixa**: Uma decisão de planejamento e controle financeiros. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre, RS: D.C. Luzzatto, 1988.

ZDANOWICZ . **Fluxo de caixa**: uma decisão de planejamento e controle financeiros. 3. ed. rev. e ampl. Porto Alegre, RS: D.C. Luzzatto, 1989.

ZDANOWICZ . **Fluxo de caixa**: Uma decisão de planejamento e controle financeiros. 8. ed. Porto Alegre, RS: D.C. Luzzatto, 2000.

INCIDÊNCIA DO ISSQN NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO FORA DO MUNICÍPIO DE SEDE DO PRESTADOR

**Bruno Rogério Geremias¹; Marcos Volpato Lubave²; José Antonio Redivo
Mattei³; Marcio Redivo Zanprogno⁴; Luiz de Noni⁵**

¹ Acadêmico. Centro Universitário Barriga Verde - UNIBAVE. brunorog294@gmail.com.

² Professor. Centro Universitário Barriga Verde - UNIBAVE. marcoslubave@gmail.com.

³ Professor. Centro Universitário Barriga Verde - UNIBAVE. joseredivo@hotmail.com.

⁴ Professor. Centro Universitário Barriga Verde - UNIBAVE. marcio@unibave.net.

⁵ Professor. Centro Universitário Barriga Verde - UNIBAVE. luiznoni9@gmail.com.

Resumo: Atualmente o setor de serviço no Brasil é muito amplo e quando uma empresa presta serviço fora de seu domicílio, acaba por virar uma guerra entre os municípios para ver onde será recolhido o ISSQN. Essa pesquisa tem o objetivo de identificar como funciona a arrecadação do ISSQN na prestação de serviço fora do município de origem da empresa. Foi realizada uma pesquisa bibliográfica e de característica descritiva, com abordagem qualitativa. Para o presente trabalho foram utilizados artigos, monografias e teses provenientes de bases de dados como Scielo e Spell. Livros disponíveis na biblioteca acadêmica do UNIBAVE e a legislação também foram objeto de pesquisa. O conflito de interesses dos municípios acontece quando esses tentam tributar o mesmo fato gerador, porém a Lei Complementar N^o 116 de 2003, as Jurisprudências que a seguem e a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 dirimem os conflitos, para isso basta a correta interpretação das leis e normas vigentes.

Palavras-chave: ISSQN. Municípios. Competência. Conflito.

Introdução

O ramo de serviços no Brasil é caracterizado por atividades que se diferenciam muito devido ao porte da empresa, à tecnologia empregada e à remuneração média. Assim, o setor de serviços traz um cenário diversificado em suas atividades. Ultimamente, o setor segue um traçado positivo, ficando cada vez mais diligente para a economia brasileira. Conforme a Pesquisa Anual de Serviços (PAS), realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), o Brasil é definido como um dos países que abrange diversas atividades relacionadas à prestação de serviços (serviços não financeiros), atividades que apresentam diferenças de estruturas (IBGE, 2018).

Com essa grande diversidade de serviços, possuímos o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), como os outros impostos o que difere é que o fato gerador é exclusivamente a prestação de serviço, sendo assim, mais um imposto entre tantos no Sistema Tributário Brasileiro.

Segundo Musgrave (1976, *apud* ABRAHÃO, 2011) entende-se por Sistema Tributário como sendo o complexo de regulamentos jurídicos constituído pelos tributos estabelecidos em um país ou região independente e os princípios e normas que os conduzem. Portanto, segundo esta citação, pode se entender que o Sistema Tributário Brasileiro é formado por tributos gerados no Brasil.

Conforme é disponibilizado no Código Tributário Nacional Brasileiro (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, em seu Art. 3º define de forma indubitável a ideia de que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1996). De acordo com Fabretti (2014, p. 106), “Analisando esse artigo, pode-se resumir o conceito de tributo, afirmando que é sempre um pagamento compulsório em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária”.

“Um tributo pode ter função **fiscal, extrafiscal** ou **parafiscal**. A classificação apresentada decorre de os tributos serem usados também com outras funções, que não a de simples arrecadação” (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010, p. 49).

Conforme o Art. 5º do CTN, Lei nº 5.172/1966, os tributos são divididos em impostos, taxas e contribuições de melhoria (BRASIL, 1996). Porém, o CTN está falho, pois a teoria prevalentemente aceita é a da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 que além de aceitar as três espécies de tributos, em seu Art. 145, o Supremo Tribunal Federal acresceu mais duas subdivisões, o empréstimo compulsório e as contribuições especiais, sendo mencionados nos Art. 148 e 149 (BRASIL, 1988).

Os tributos podem ser categorizados quanto à espécie em: impostos, taxas, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. Essa categorização se dá devido ao atrelamento ou não da quantia arrecadada a uma contraprestação por parte

do Estado, além disso, da natureza da atividade atrelada ou orientação dos recursos (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010).

Fabretti (2014, p.107) sustenta que o imposto “É aquele que, uma vez instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte.” Com essa citação podemos concluir que o imposto não está vinculado a nenhuma prestação específica por parte do Estado.

Código Tributário Nacional Brasileiro, Lei nº 5.172/1966, dispõe:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Art. 17. Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste Título, com as competências e limitações nele previstas.

Art. 18. Compete:

I - à União, instituir, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados e, se aqueles não forem divididos em Municípios, cumulativamente, os atribuídos a estes;

II - ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios, instituir, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios.

O imposto é a tributação chave para o estado, que está à disposição em diversas extensões. Assim como, por exemplo, nos municípios temos os principais impostos cobrados como o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto Sobre Transmissão Inter Vivos de Bens e Imóveis e de Direitos Reais a Eles Relativos (ITBI) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) (ALMEIDA *et al.*, 2015).

O ISS ou ISSQN - imposto gerado sobre os serviços de qualquer natureza - é pago pela empresa prestadora de serviços ou profissionais autônomos e regulamentado pela Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. O Art. 3º da LC nº 116/2003 firmou o entendimento de que o imposto gerado é devido no local do estabelecimento do prestador ou se não houver estabelecimento, será no local de domicílio do prestador, exceto no que diz em seus incisos I a XXV que o imposto será devido no local da prestação de serviço (BRASIL, 2003).

No entanto, há casos que trazem dúvidas ao interpretar a lei. São os casos de serviços que podem ser prestados tanto no estabelecimento do prestador quanto no

estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, ou em um terceiro lugar qualquer.

Conforme o entendimento de Longen (2009) a lei cria uma solução, mas bem distante disso não é raro o caso em que dois municípios tentam tributar os mesmos fatos geradores, pode se dizer que isso ocasiona uma guerra pelo ISS que é causada pelo equívoco de interpretação da lei que cita muitas vezes, “local da efetiva prestação do serviço” levando a interpretação por muitos de “município sede do tomador do serviço”.

Com base no que foi apresentado, este trabalho tem como questão de pesquisa: A qual município compete a arrecadação do ISSQN, na prestação de serviço fora do município de origem da empresa? Nessa perspectiva, o presente estudo teve como objetivo principal identificar como funciona a arrecadação do ISSQN na prestação de serviço fora do município de origem da empresa, sendo os objetivos específicos: identificar as características do ISSQN como tributo; verificar quais são os serviços que podem ser tributados no local da prestação do serviço; identificar qual legislação compete legislar sobre o ISSQN.

O interesse pelo estudo deste artigo se dá pelo motivo do equívoco na compreensão, o qual ocasiona problemas entre os municípios em relação à cobrança do imposto sobre prestação de serviço de qualquer natureza. Pretende-se com o presente artigo contribuir para minimizar o impacto gerado pelo conflito entre municípios, e para tomadas de decisões em questões judiciais.

Esta pesquisa se torna relevante devido ao baixo número de artigos científicos com o tema proposto nesta pesquisa. Alguns dos trabalhos que falam do ISSQN são os de Augusta (2014), Bisceglia (2015), Fonseca (2016), Korff (1977), Longen (2009), Masina (2008), Mendonça (2002), Santos (2015).

Procedimentos Metodológicos

Com base nos objetivos, para pesquisa descritiva, Gil (2008, p. 28) afirma que: “[...] tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

Referente aos procedimentos de coleta de dados, optou-se por uma pesquisa bibliográfica, que de acordo com Cervo (2007, p. 60) “a pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em artigos, livros, dissertações e teses”.

A pesquisa quanto à abordagem, é denominada qualitativa, que segundo Raupp e Beuren (2014, p. 92) “[...] concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo [...]”.

Portanto, foi realizado levantamento do material bibliográfico existente – monografias, teses, artigos, revistas especializadas – sobre o tema abordado. Para o presente trabalho foram utilizadas também, legislação municipal e federal, artigos, monografias, teses e revistas especializadas das bases de dados Scielo (<http://www.scielo.org>) e Spell (<http://www.spell.org.br/>), além de livros disponíveis na biblioteca acadêmica do UNIBAVE.

Foram encontradas 38 pesquisas entre artigos, monografia e tese, sendo utilizadas apenas as pesquisas que tivessem no título ou resumo a palavra ISS, totalizando 10 pesquisas.

Resultados e Discussão

Para começar a entender a incidência do ISSQN na prestação de serviços fora do município, precisa-se entender as competências do município e a legislação que fala sobre os impostos municipais. Nos tópicos abaixo são discutidas as competências do município em relação ao ISSQN.

Dos impostos dos municípios

Como visto anteriormente, o imposto é um tributo que tem por fato gerador uma situação, independentemente de qualquer natureza específica. É de competência Federal, Estadual e Municipal instituir esses impostos. No entanto, o presente artigo visa esclarecer e aprofundar os estudos sobre os impostos de competência municipal. Exatamente como preve a CRFB (BRASIL, 1988):

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I - propriedade predial e territorial urbana;
 - II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
 - III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.
- § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:
- I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e
 - II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.
- § 2º O imposto previsto no inciso II:
- I - 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 decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;
 - II - compete ao Município da situação do bem.
- § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:
- I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;
 - III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Em relação a competências dos municípios a CRFB em seu art. 30 determina que compete aos municípios legislar sobre assuntos de interesse local, que deve ser interpretado como referente a assuntos ou questões em que sobressai o interesse do Município, ainda que não seja exclusivo ou privativo, desde que o interesse principal seja do Município (BISCEGLIA, 2015).

Segundo Horta (2003, *apud* MASINA, 2008) os municípios são entidades federativas dotadas de autonomia, tendo assim a capacidade de expedir normas, que podem atingir três campos diferentes: o campo político, o campo administrativo e o campo financeiro.

Como exemplo, o Código Tributário Municipal de Orleans, município localizado no estado de Santa Catarina, na Lei Complementar nº 1923 de 13 de dezembro de 2005 (LC nº 1923/2005) em seu Art. 1º (ORLEANS, 2005), dispõe sobre sua competência de legislar sobre impostos de seu interesse:

Art. 1º Esta Lei dispõe, com fundamentos no §§ 3 e 4º do art. 34 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, nos § 1º e 2º, bem

como os incisos I, II e III do art. 145 e nos incisos I, II e III, § 1º, com os seus incisos I, II, § 2º, com seus incisos I e II e § 3º, com seus incisos I e II do art. 156, da Constituição da República Federativa do Brasil, sobre o sistema tributário municipal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis ao Município, sem prejuízo, com base I do art. 30 da Constituição da República Federativa do Brasil, da legislação sobre assuntos de interesse local, em observância ao inciso II do art. 30 da Constituição da República Federativa do Brasil, e da suplementação da legislação Federal, Estadual e lei Orgânica Município de Orleans, no que couber (ORLEANS, 2005).

Outro exemplo sobre o poder de legislar sobre impostos, conforme seu interesse, sempre respeitando a CRFB está no código tributário municipal de Braço do Norte, município localizado no estado de Santa Catarina na Lei Complementar nº 0031 de dezembro de 2005 (LC nº 0031/2005) em seu Art.5º concretiza a ideia de quem tem a competência de regulamentar as leis vigentes no município:

Art. 5º - O Prefeito regulamentará, por decreto, as leis que versam sobre matéria tributária de competência do Município, observando:

I – as normas constitucionais vigentes;

II – as normas gerais de direito tributário estabelecidas pelo Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172 de 25/10/66) e nas Leis complementares ou subsequentes;

III – as disposições deste Código e das leis a ele subsequentes.
Parágrafo Único – O conteúdo e o alcance do regulamento restringem-se aos das Leis em função das quais tenham sido expedidos, não podendo em especial:

I – dispor sobre matéria não tratada em lei;

II – criar tributo, estabelecer ou alterar base de cálculo ou alíquotas e nem fixar casos de suspensão, extinção ou exclusão de créditos tributários;

III – estabelecer aprovações, criar obrigações acessórias e nem ampliar as faculdades do fisco (BRAÇO DO NORTE, 2005).

Com isso, entende-se que o município tem autonomia de legislar em assuntos de interesse do local, assim tem a competência em relação aos impostos, desde que respeitem a CRFB. Diante do exposto, sobre os impostos municipais, o próximo tópico irá abordar um desses impostos, sendo ele o ISSQN.

Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza

Conforme entendimento de Augusta (2015), o ISS tem a finalidade de arrecadação, o imposto é predominantemente fiscal e é realizado através de fato

gerador, onde o ente federativo não precisa fazer atividade ou serviço em troca, ou seja, o ISS é não vinculado e também é bom frisar que é residual, incide quando não tem a incidência do ICMS, IPI e IOF. Ele é um tributo direto e indireto, dependendo da situação apresentada.

O ISS é um imposto de responsabilidade municipal e do Distrito Federal quando em seu território, sob sua jurisdição, pode instituir e cobrar impostos municipais (Art. 147 da CRFB/1988).

Como cita Fabretti (2009, p. 191) “foi fixado em lei complementar as alíquotas máximas e mínimas, isso determinado pela CRFB com finalidade de reduzir as implicações do conflito de interesses dos municípios”.

Conforme a Lei Complementar nº 116/2003 dispõe:

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

I – (VETADO)

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

Art. 8o-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

Essas premissas apontam o aspecto quantitativo do imposto, pelo entendimento de Bisceglia (2015) o aspecto quantitativo é o elemento que indica o valor a ser pago a título de obrigação tributária.

O fato gerador do ISS é a prestação de serviços constantes da Lista de Serviços, ainda que eles não constituam a atividade preponderante do prestador (Art. 1º LC 116/2003). A base de cálculo é o preço do serviço (Art. 7 da LC nº 116/2003).

Conforme Fabretti (2009, p. 192) “o imposto tem incidência sobre o preço dos serviços que constam na Lista de Serviços e sobre serviços originados do exterior ou cuja prestação aí se tenha iniciado”. Para firmar entendimento, o Código Tributário Municipal de Orleans, na LC nº 1923/2005 em seu Art. 267, inciso 1º, exemplifica que “O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País”.

Os serviços da Lista estão sujeitos apenas à incidência do ISS mesmo que tenha fornecimento de mercadoria, ressalvadas as exceções feitas na própria lista. O imposto também incide sobre a prestação de serviços mediante a utilização de bens

e serviços públicos mediante autorização, permissão ou concessão. Como base para essa afirmação, o inciso § 3º, do Art. 267, da LC nº 1923/2005 de Orleans SC já afirmou que:

§ 3º O ISSQN incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

Paralelamente, o código tributário de Criciúma, município localizado no sul de Santa Catarina, em sua Lei Complementar nº 35, de dezembro de 2004 (LC nº 35/2004) dispõe em seu inciso § 3º, do Art. 1º:

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

Do ponto de vista de Fabretti (2009, p. 192) não haverá incidência do ISSQN “sobre as exportações de serviços e serviços de empregados, trabalhadores avulsos, diretores ou membros dos conselhos consultivos e fiscais das sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes delegados.”

Confirmando as proposições de Fabretti, a Lei Complementar nº 1923/2005 de Orleans SC em seu Art. 269 impõe que:

O imposto não incide sobre:

I - as exportações de serviços para o exterior do País;

II - a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III - o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo Único - Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

Contribuinte é o prestador do serviço (Art. 5º LC nº 116/2003). Como descrito na LC 116/2003, o seu Art. 6º deu inteira liberdade para os municípios, mediante lei, atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, que deve estar vinculada inteiramente ao fato gerador. Nesse acontecimento a lei pode afastar a responsabilidade do contribuinte, total ou supletivamente da referida obrigação, inclusive a multa e aos acréscimos legais.

Na parte que se refere ao aspecto temporal do ISSQN, Bisceglia (2015) partilha o entendimento de que o “Aspecto temporal de um imposto diz respeito ao momento da ocorrência do fato gerador, que no ISS é verificado quando da prestação dos serviços”.

A ocasião desse fato gerador está prevista no Art. 116 do Código Tributário Nacional:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Fonseca (2016) conclui que o critério temporal marca dois pontos opostos na relação jurídica tributária, nascendo, assim, o direito subjetivo público do sujeito ativo e, simultaneamente, a obrigação do sujeito passivo.

Conflito de interesses dos municípios

O conflito de interesses dos municípios acontece quando os municípios e sujeitos passivos tem a conduta de conferir indevidamente, o imposto devido para o município, município sede do prestado de serviços, assim causando conflitos no que se refere o aspecto espacial.

Para entendimento do aspecto espacial Bisceglia (2015) menciona que, “[...] trata do local da prestação, ou o do serviço ou do estabelecimento prestador, ou seja, trata da definição da pessoa política que tem competência para exigir o imposto, se tais locais estiverem em municípios distintos”. Fonseca (2016), complementa que “Este aspecto diz respeito ao local da concretização do fato gerador. De forma a evitar conflitos intermunicipais [...]”.

Conforme o artigo titulado “O ISSQN e o conflito entre municípios: Quem pode cobrar? A quem recolher?” de Longen (2009), em análise da lista de serviços em anexo à LC nº 116/2003, pode se concluir que há três divisões ou grupos de serviço.

O primeiro é fácil de identificar, é o grupo de serviços em que a prestação acontece no estabelecimento do prestador. Referente a estes serviços Longen (2009) firma que não há dúvidas em relação à sua competência do ISSQN que deve pertencer ao município em que o estabelecimento da prestação de serviços está sediado.

Em seguida pode-se analisar o grupo dos serviços que são prestados fora do estabelecimento do prestador. São exemplos os serviços de demolição, construção civil, remoção, coleta e jardinagem (LONGEN, 2009).

A LC nº 116/2003 facilitava a identificação desse grupo de serviço em sua listagem nos incisos e parágrafos do seu Art. 3º da lei, que estabelecem exceções à regra geral. Esses são os serviços cuja prestação acontece fora do município em que está sediado o estabelecimento do prestador.

Para Longen (2009) estas regras especiais respeitam o princípio da territorialidade e o aspecto material da hipótese de incidência, quando conferem competência para exigir e cobrar o imposto ao município onde os serviços são executados, o que não se confunde com o local para onde é emitido o documento fiscal ou com o domicílio do tomador do serviço.

No entanto, pode se conferir um terceiro grupo de serviços que pode ser realizado tanto no estabelecimento do prestador quanto no estabelecimento ou domicílio do tomador, são exemplos os serviços de consultoria e assessoria. Para esses serviços, Longen (2009) definiu que o imposto deve ser recolhido conforme a regra geral disposta na lei, qual seja, ao município que hospedar o estabelecimento

prestador, local da ocorrência dos fatos tributáveis, por presunção legal, que servirá, nestes casos, para afastar o conflito de competências entre os entes tributantes, orientando igualmente o sujeito passivo tributário.

Porém, em relação ao aspecto espacial citado por Longen (2009) e Mendonça (2002), referente a quem tem competência de exigir o imposto, em 2016, sofreu alteração pela Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016 (LC nº 157/2016). Houve mudança de entendimento, deixando o artigo de Longen (2009) desatualizado, em alguns pontos referentes ao segundo e terceiro grupos de serviços mencionados no artigo. A LC nº 157/2016 alterou o Art. 3º da LC nº 116/2003 implementando e definindo quando o imposto será devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado através de uma lista de atividades presentes nos incisos do I ao XXV.

A nova redação amenizou o conflito entre municípios que tentavam tributar o mesmo fato gerador. Além disso, para fins de amenizar os conflitos a CRFB procura prevenir conflitos como caracteriza Masina (2008, p. 71):

[...] na esteira das lições doutrinárias e da jurisprudência do STF, concordamos que a lei complementar de que trata o art. 156, III, da CRFB, é lei nacional, que tem por objetivo veicular normas gerais e também prevenir conflitos de competência tributária.

A jurisprudência tem seguido o que a LC n. 116/2003, será utilizado sempre o entendimento do Art. 3º da LC n. 116/2003 que define que é devido imposto no local do estabelecimento do prestador ou, na falta do estabelecimento, no local de seu domicílio, excetuando as conjecturas impostas nos incisos I a XXV que estabelecem quando o imposto será devido em local.

Na finalidade de confirmar indubitabilidade ao disposto no Art. 3º escrito anteriormente, o Art. 4º da LC nº 116/2003 define o estabelecimento do prestador nos seguintes termos:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações

de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Alguns exemplos de que a jurisprudência está seguindo a LC n. 116/2003 e alterações podem ser encontradas: TJ-SP 10054514820168260577 SP 1005451-48.2016.8.26.0577, Relator: Eurípedes Faim, Data de Julgamento: 18/07/2017, 15ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 18/07/2017); TJ-SP 10173458820158260566 SP 1017345-88.2015.8.26.0566, Relator: Eurípedes Faim, Data de Julgamento: 01/03/2018, 15ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 16/03/2018); e TJ-SP 10053593620178260577 SP 1005359-36.2017.8.26.0577, Relator: Eurípedes Faim, Data de Julgamento: 07/12/2017, 15ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 07/12/2017).

Considerações Finais

Este trabalho teve como tema a incidência do ISSQN na prestação de serviço fora do município de sede do prestador. Assim o presente artigo procura esclarecer o problema a qual município compete a arrecadação do ISSQN, na prestação de serviço fora do município de origem da empresa.

Os serviços têm características próprias que os define e indicam o seu local de prestação. Alguns podem ser realizados no estabelecimento do prestador ou no estabelecimento do tomador ou em qualquer outro lugar.

O conflito de interesses dos municípios acontece quando os municípios e sujeitos passivos têm a conduta de cobrar indevidamente o imposto devido no caso de a prestação de serviço ter ocorrido fora do município de origem da empresa. Há tempos atrás o conflito entre municípios de tributar o mesmo fato gerador era um problema, com mais frequência do que atualmente. Este conflito muitas vezes é causado pela má interpretação da legislação.

A LC nº 157/2016 alterou o Art. 3º da LC 116/2003 trazendo um artigo dentro da Lei mais estruturado, detalhado e fácil de interpretar, facilitando assim, o entendimento a qual município compete a arrecadação do ISSQN, além da nova redação, a jurisprudência caminha sempre ao lado da Lei, sempre embasando seu entendimento. Assim, pode-se entender que o ISSQN, de acordo com o Art. 3º da LC

116/2003 e alterações, é devido no município de origem do prestador, exceto nos casos previstos pelos incisos I ao XXV do mesmo artigo. Portanto, apenas os serviços descritos nesses incisos, caso prestados fora do município, podem ser tributados em local diferente do município de origem da empresa.

O Imposto Sobre Serviço De Qualquer Natureza tem seus conflitos de competência extinguido pela LC nº 116/2003 que executa sua função dada pela CRFB. A lei complementar de que trata Art. 156, III, da CRFB busca prevenir conflitos de competência tributária. Assim, a solução dos conflitos requer que tanto os municípios e os sujeitos passivos se guiem pela legislação que impôs normas referentes ao fato gerador do tributo.

Referências

ABRAHÃO, Marcelo Alcântara. **A Elisão Fiscal Como Ferramenta Para O Planejamento Tributário**. 2011. 47 p. Dissertação (Bacharel em Ciências Contábeis) - Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade Federal De Santa Catarina, Florianópolis, 2011.

ALMEIDA, Arthur Augustus Pereira de *et al.* **O Impacto Da Carga Tributária Para A Família** . 2015. Disponível em:
http://unifia.edu.br/revista_eletronica/revistas/gestao_foco/artigos/ano2015/impacto_carga_tributaria.pdf. Acesso em: 19 jun. 2018.

AUGUSTA, Cleide. **O ISS - Imposto Sobre Serviços De Qualquer Natureza e a Isenção Heterônoma**. 2014. Disponível em:
<https://dinharj32.jusbrasil.com.br/artigos/144660051/o-iss-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-e-a-isencao-heteronoma>. Acesso em: 10 jun. 2018.

BISCEGLIA, Luisa. **Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN**. 2015. Disponível em: <https://luisabisceglia.jusbrasil.com.br/artigos/235263544/imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-issqn>. Acesso em: 01 maio 2018.

BRAÇO DO NORTE. **Lei Complementar nº 031, de 21 de dezembro de 2015**. Institui o Código Tributário do Município de Braço do Norte. Disponível em:
<https://www.camarabn.sc.gov.br/camara/proposicao/Lei-Complementar/2005/1/0/7538>. Acesso em: 20 jun. 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jun. 2018.

BRASIL. **Lei nº 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_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 10 jun. 2018.

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. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 10 jun. 2018.

CERVO, Amado Luiz. **Metodologia científica.** 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CRICIÚMA. **Lei Complementar nº 35, de 29 de dezembro de 2004.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, e dá outras providências. Disponível em <https://www.camaracriciuma.sc.gov.br/documento/lei-complementar-no-35-2004-6840/termo:imposto%20sobre%20servi%C3%A7o>. Acesso em: 29 set. 2018.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FONSECA, Leonardo. **Aspectos sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.** 2016. Disponível em:
<https://leonardobfonseca.jusbrasil.com.br/artigos/340131534/aspectos-sobre-o-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-iss>. Acesso em: 29 set. 2018.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **Serviços.** 2018. Disponível em: <https://brasilemsintese.ibge.gov.br/servicos.html>. Acesso em: 01 maio 2018.

KORFF, Eurico. Finanças Públicas Municipais. **Revista de Administração de Empresas**, v. 17, n. 5, p. 7 – 41, 1977. Disponível em:
http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-75901977000500001#nota51. Acesso em: 10 jun. 2018.

LONGEN, Márcia Zilá. **O ISSQN e o conflito entre municípios: Quem pode cobrar? A quem recolher?** 2009. Disponível em:
http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=215777&key=4387478. Acesso em: 20 jun. 2018.

MASINA, Gustavo. **ISSQN**: regra de competência e conflitos tributários. 2008. 144 p. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal Do Rio Grande Do Sul, Porto Alegre, 2008.

MENDONÇA, Oscar. O local da prestação de serviço e o ISSQN: a guerra fiscal no plano municipal. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, nº. 13, abril-maio, 2002. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 13 out. 2018.

ORLEANS. **Lei Complementar nº 1923, de 13 de dezembro de 2005**. Dispõe sobre sistema tributário municipal de Orleans e as normas gerais de direito tributário aplicável ao município. Disponível em: <http://www.pmo.sc.gov.br/index.php/legislacao/codigo-tributario>. Acesso em: 20 jun. 2018.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável as ciências sociais. *In*: BEUREN, I. M. (org) **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. Teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 76-96.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho de. **Contabilidade Tributária**: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SANTOS, Henrique Coutinho Miranda. **Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS** . 2015. Disponível em: <https://coutinhocarlotajusbrasil.com.br/artigos/250683584/imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-iss>. Acesso em: 20 jun. 2018.