

## OS IMPACTOS CAUSADOS PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015 PARA CLIENTES NÃO CONTRIBUENTES OU CONSUMIDORES FINAIS: ANÁLISE EM UMA EMPRESA DO RAMO DE DISTRIBUIÇÃO DE MEDICAMENTOS

### IMPACTS CAUSED BY CONSTITUTIONAL AMENDMENT 87/2015 FOR NON-CONTRIBUTING CLIENTS OR FINAL CONSUMERS: ANALYSIS IN A COMPANY OF THE DISTRIBUTION BRANCH OF MEDICATIONS

**Luana Laise Cordeiro de Araújo**

Graduada em Ciências Contábeis  
Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ)  
e-mail: luanalaise\_@hotmail.com

**Alan Santos de Oliveira**

Mestre em Ciências Contábeis  
Universidade Federal da Paraíba (UNIPÊ)  
e-mail: asoalansantos@gmail.com

**Ágatha Ressel Lima**

Pós-Graduada em Controladoria e Auditoria  
Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ)  
e-mail: agtjp2@gmail.com

**Julliene Larissa de Abreu Lima**

Graduada em Ciências Contábeis  
Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ)  
e-mail: jullieneabreu@outlook.com

#### Resumo:

O objetivo geral desta pesquisa foi analisar os impactos operacionais e financeiros da alteração do art. 155 da Constituição Federal Brasileira de 1988 com a Emenda constitucional (EC) nº 87 de 16, de abril de 2015, em um grupo atuante no setor de distribuição de medicamentos com clientes consumidores finais ou não contribuintes. Quanto a tipologia, utilizou-se uma pesquisa exploratória-descritiva. Quanto a coleta de dados, utilizou-se como base entrevistas, por meio de questionários e a pesquisa documental. Para analisar os resultados, foram utilizados dois métodos: o primeiro qualitativo para avaliar os impactos operacionais da mudança da lei, por meio de uma entrevista realizada com dois analistas fiscais. O segundo foi o quantitativo, por meio do teste t de Student sobre duas médias emparelhadas, para investigar o efeito da mudança financeira do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) antes e depois da EC nº 87. Os principais resultados foram o aumento significativo nos processos internos da empresa, referente a desempenho de atividades internas, diminuição de margem de lucro, diminuição no faturamento, sobrecarga de funcionários e, por fim, um aumento expressivo na carga tributária da mesma. Assim, a EC 87/2015 impactou significativamente no aumento dos custos financeiros e das rotinas operacionais da empresa investigada.

**Palavras-chave:** Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Emenda constitucional 87/2015. Setor de Distribuição de Medicamentos.

ARAÚJO, L. L. C. de.; OLIVEIRA, A. S. de; LIMA, A. R.; LIMA, J. L. de A.. Os impactos causados pela Emenda Constitucional 87/2015 para clientes não contribuintes ou consumidores finais: análise em uma empresa do ramo de distribuição de medicamentos.

CONTABILOMETRIA - *Brazilian Journal of Quantitative Methods Applied to Accounting*, Monte Carmelo, v. 6, n. 1, p. 155-168, jan.-jun./2019.

**Abstract:**

The general objective of this research was to analyze the operational and financial impacts of the alteration of art. 155 of the Brazilian Federal Constitution of 1988 with Constitutional Amendment (EC) nº 87 of April 16, 2015, in a group active in the drug distribution sector with final consumers or non-contributors. As for the typology, an exploratory-descriptive research was used. As for data collection, interviews were used as a basis, through questionnaires and documentary research. To analyze the results, two methods were used: the first qualitative one to evaluate the operational impacts of the law change, through an interview with two tax analysts. The second was the quantitative, by means of Student's t-test on two paired averages, to investigate the effect of the financial change of the Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS) before and after EC No. 87. The main results were the increase significant in internal processes of the company, referring to the performance of internal activities, loss of profit margin, decrease in billing, overload of employees and, finally, a significant increase in the tax burden of the same. Thus EC 87/2015 had a significant impact on the increase in financial costs and operational routines of the investigated company.

**Keywords:** Tax on the Circulation of Goods and Services. Constitutional amendment 87/2015. Medication Distribution Sector.

**1 Introdução**

O alto índice de utilização da internet acompanhado da capacidade de consumo das pessoas impulsionou o advento do e-commerce, consumo através da internet. Os consumidores deste mercado buscam produtos e serviços com melhores condições de pagamento e preços acessíveis sem a presença de intermediários.

Minato (2017) discorre que devido à maturidade da estrutura de varejo on-line e pela credibilidade adquirida aos meios de pagamento e de entrega, há um elevado índice de compradores e vendedores, a um ponto que as transações de compra e venda de mercadorias realizadas por meio da internet estão cada vez mais numerosas.

Com esse aumento de consumo pela internet, muitos estados, em particular os estados do norte, nordeste e centro-oeste perceberam o déficit no recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), considerado um dos tributos que mais arrecadam para os estados brasileiros.

A partir de 01 de janeiro de 2016 entrou em vigor a Emenda Constitucional 87/2015, onde a mesma altera o texto inicial do art.155 da constituição federal de 1988, obrigando as empresas ou estados vendedores a princípio dividir gradativamente o ICMS com o estado comprador ou consumidor por meio da emissão de uma Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) pagando o imposto proporcional antes do envio do produto ao seu destino, o que era realizado anteriormente por meio de obrigação acessória ao final de cada mês, após a finalização do processo de compra e venda (BRASIL, 2015).

Nesse contexto, foi determinado que todas as empresas que negociem com algum estado que não seja o seu de origem precisa abrir uma inscrição no mesmo, denominada chamada Inscrição Estadual de Substituto Tributário. Tendo o convênio 93/2015 para regulamentar todas as diretrizes: Cláusula quinta a critério da unidade federada de destino e conforme dispuser a sua legislação tributária, pode ser exigida, ou concedida ao contribuinte

localizado na unidade federada de origem inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS (BRASIL, 2015).

Entre tantos processos foi criado o que trata de fiscalizações, onde aborda que a unidade federativa compradora poderá a qualquer momento instituir uma fiscalização sem aviso prévio, ou seja, se tratarmos de uma empresa que vende para todos os estados da federação existe uma probabilidade de, em algum momento, a empresa contribuinte receber uma fiscalização de mais de um estado ao mesmo tempo.

É o que mostra a cláusula sétima do convênio 93/2015 que regulamenta a Emenda Constitucional 87/2015:

Cláusula sétima A fiscalização do estabelecimento contribuinte situado na unidade federada de origem pode ser exercida, conjunta ou isoladamente, pelas unidades federadas envolvidas nas operações ou prestações, condicionando-se o Fisco da unidade federada de destino a credenciamento prévio na Secretaria da Fazenda, Economia, Finanças, Tributação ou Receita da unidade federada do estabelecimento a ser fiscalizado (BRASIL, 2015, p. 20).

Nesse sentido, a Emenda Constitucional 87/2015, proporcionou uma expressiva modificação no conceito e no cálculo do ICMS nas operações interestaduais direcionadas a não contribuintes do ICMS e consumidores finais (BRASIL, 2015). Se tratando da modificação constitucional, as novas regras são válidas em todo território nacional.

Diante do exposto tem-se o seguinte problema de pesquisa: **quais os impactos operacionais e financeiros causados pela alteração da forma de tributação ou arrecadação com a emenda constitucional 87/2015 em empresas do ramo de distribuição de medicamentos com clientes não contribuintes ou consumidores finais?** Assim o presente trabalho tem como objetivo geral analisar os impactos operacionais e financeiros da alteração do art. 155 da Constituição Federal Brasileira de 1988, com a Emenda constitucional nº 87 de 16, de Abril de 2015, em um grupo atuante no setor de distribuição de medicamentos com clientes consumidores finais ou não contribuintes.

Com o estudo, pretendemos diagnosticar quais as maiores sequelas referentes a aspectos operacionais e financeiros que uma empresa atuante no setor de distribuição de medicamentos apresentou após a mudança na legislação do ICMS. Dessa forma, pretende-se contribuir com a literatura de contabilidade tributária, bem como auxiliar a profissionais atuantes na área que estão enfrentando às mudanças proporcionadas pela legislação fiscal.

## 2 Referencial Teórico

A presente seção apresenta o referencial teórico que versa sobre o ICMS, Substituição Tributária do ICMS, Consumidor final, contribuinte de ICMS e não contribuinte de ICMS e, por fim, a Emenda Constitucional 87/2015.

### 2.1 ICMS

O ICMS é um imposto estadual, assim sendo, somente quem têm aptidão para instituí-lo são os Governos dos Estados e do Distrito Federal com base na Constituição Federal e na Lei Complementar que regulamenta o mesmo:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

- I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;
- II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:
  - a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
  - b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;
- III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (BRASIL, 1988, p. 187).

O ICMS é um dos mais relevantes dos impostos indiretos, por se tratar do tributo de maior arrecadação nacional e da mais expressiva fonte de recurso dos estados da federação, se destacando na composição da carga tributária nacional e na pressão fiscal praticada sobre os contribuintes (VASCONCELLOS, 2013).

Oliveira (2015) descreve que a legislação aplicável ao ICMS evoluiu da seguinte forma: durante algum tempo, as normas gerais sobre o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM) constaram do Código Tributário Nacional (CTN), nos arts. 52 a 58, que foram revogados. Com a Constituição Federal de 1988, mudando para ICMS. Em setembro de 1996 foi anunciada uma Lei Complementar nº 87, que tratou imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Em julho de 2000, entrou em vigor a Lei Complementar nº 102, alterando os dispositivos da Lei Complementar nº 87 e por fim em dezembro de 2006, entrou em vigor a Lei Complementar nº 122, modificando o art. 33 da Lei Complementar nº 87.

Gonzales e Corrar (2010) afirmam que o ICMS é um tributo que ocorre sobre o valor atribuído em cada etapa do ciclo comercial e produtivo de um bem. A apuração do débito, geralmente ocorre diminuindo-se do valor devido sob o título de ICMS a parcela anteriormente recolhida pelos fornecedores de insumos ou mercadorias. As alíquotas de ICMS se modificam de acordo com os produtos ou serviços tributáveis de acordo com o destino ou origem dos mesmos.

O inciso III do art. 155 informa a necessidade de uma lei complementar Federal para regulamentar o ICMS “III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar” onde o Artigo 146 da CF trata da regulamentação da mesma, informado que os estados ao legislar sobre os impostos obedecerão às orientações da Lei complementar Federal (BRASIL, 1988, p. 187).

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
  - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
  - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (BRASIL, 1988, 171).

Todavia temos a LC 87/1996, também conhecida como Lei Kandir, que “dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências” (BRASIL, 1996, p. 18261).

## 2.2 Substituição Tributária do ICMS

A substituição Tributária foi implantada no Brasil com a finalidade de viabilizar e assegurar para o governo o recolhimento tributário do ICMS. Silva (2016) fala que o processo de substituição tributária foi implantado com a finalidade de ser uma ferramenta para simplificar o sistema tributário do ICMS e auxiliar os Estados nas fiscalizações.

Juntamente com a Lei Complementar nº 87/96 foram introduzidas as diretrizes da substituição Tributária do ICMS. Peroni (2016) menciona alguns pontos relevantes, onde, devido à alteração da Lei Complementar nº 87/96 foi regulamentado o princípio constitucional antevisto no § 7º, do art.150, da Carta Magna, trazendo, assim, as normas básicas que deveriam ser ressaltadas pelos Estados e pelo Distrito Federal na criação do ICMS por substituição tributária.

Tendo conhecimento que o fato gerador do ICMS é a circulação da mercadoria o legislador no Art.150 §7º instituiu que o sujeito passivo pode contrair a obrigação tributária do pagamento do imposto antecedendo o fato gerador para garantir aos estados um monitoramento das contribuições do tributo. (...) “§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurado a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido” (BRASIL, 1988, p. 180).

### 2.3 Consumidor Final, Contribuinte de ICMS e Não Contribuinte de ICMS

A Lei Complementar 87/1996 discorre sobre a definição de contribuinte e não contribuinte do ICMS onde no art. 4º define que:

(...) “Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.” (BRASIL, 1996, p. 18261-18262).

No Código Tributário Nacional (CTN) há uma definição sobre contribuinte conforme art. 121:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (BRASIL, 1966, p. 12451).

O art. 126 do CTN (1966) traz outra definição, onde cita que a contribuição do imposto independe de pessoa física ou jurídica, ou seja, o que importa é a característica do fato gerador que é o comércio.

Peroni (2016) discorre de forma clara uma síntese do que fala a Lei complementar 87/1996 e do CTN, afirmando que independente de pessoa física ou jurídica o imposto é determinado a partir do fato gerador. Assim, de acordo com a legislação atual, a característica do contribuinte do ICMS é qualquer pessoa física ou jurídica que tenha o habito em volume que caracterize o comercio, operações de circulação de mercadoria. No geral são as pessoas que possuem Inscrição Estadual.

### 2.4 Emenda Constitucional 87/2015

A Emenda Constitucional 87/2015 surgiu por meio do aumento das operações realizadas através do Comércio Eletrônico, pois os estados de destino ou estados

consumidores não recebiam nenhuma parcela da contribuição arrecadada por meio daquela operação.

Versatti (2016) relata que o desequilíbrio econômico entre os estados também influenciou. Passando a existir, mais uma vertente no ambiente da Guerra Fiscal, já que o Estado de destino das operações do comércio eletrônico não recebia nenhuma contribuição da arrecadação do ICMS, fato que pode agravar o desequilíbrio econômico entre os estados membros, sabendo que a maior parte das empresas estão localizadas nas Regiões Sul/Sudeste.

Para que o repasse do ICMS não seja retirado de um Estado para outro, inesperadamente, foi criado o artigo 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT que trata do processo de transição da arrecadação do tributo:

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

I - Para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - Para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - Para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - A partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino (BRASIL, 1946, p. 13075).

O convênio ICMS 93, de 17 de Setembro de 2015, regulamenta a alteração impostas pela Emenda constitucional 87/2017. Em sua Quarta Cláusula é abordado sobre a emissão da guia para recolhimento do imposto:

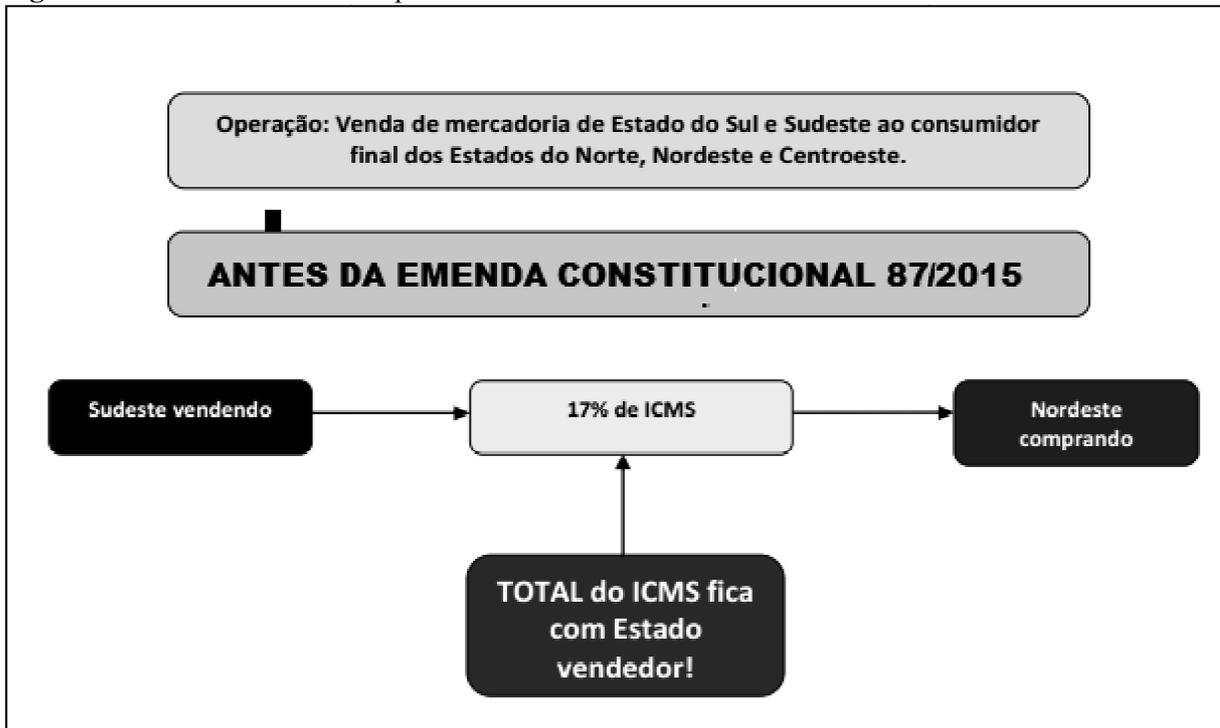
Cláusula Quarta: O recolhimento do imposto a que se refere a alínea “c” dos incisos I e II da cláusula segunda deve ser efetuado por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE ou outro documento de arrecadação, de acordo com a legislação da unidade federada de destino, por ocasião da saída do bem ou do início da prestação de serviço, em relação a cada operação ou prestação (BRASIL, 2015, p. 20).

Cabe ressaltar que a sétima cláusula do convênio 93/2015 informa que fisco do estado de destino poderá a qualquer momento instituir uma fiscalização sem aviso prévio, sendo assim, tratando de uma empresa que vende para todos os estados da federação existe uma probabilidade de em algum momento a empresa receba uma fiscalização de mais de um estado (BRASIL, 2015).

Podemos analisar e identificar a modificação e a diferença no processo antes e após a alteração na legislação mediante consulta à Figura 1.

A Figura 1, ilustra a demonstração do processo referente a venda para outro estado que era realizado no processo anterior a Emenda constitucional 87/2015 onde acontecia da seguinte forma: O consumidor final realizava a compra e sua nota fiscal era tributada com a alíquota máxima de 17% utilizada até 2015, e o contribuinte neste caso o estabelecimento vendedor realizava a apuração e a contribuição por meio de apuração mensal ao seu estado de origem.

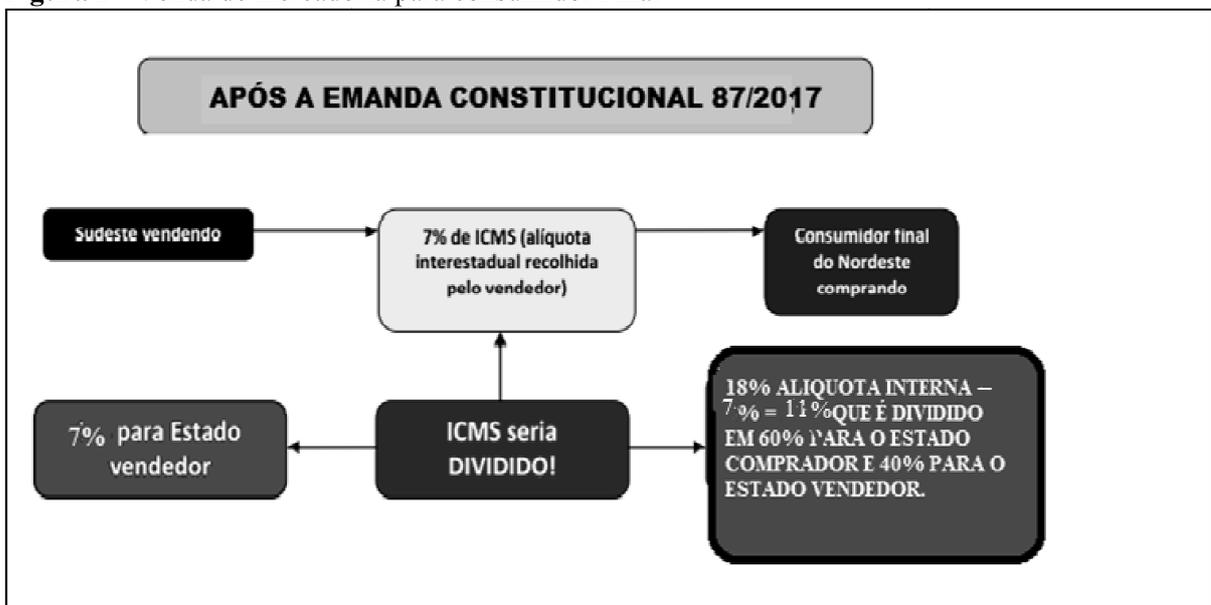
Figura 1 - Venda de mercadoria para consumidor final



Fonte: Oliveira (2015, p.13)

Por sua vez, a Figura 2 evidencia os procedimentos referentes a venda de mercadoria para o consumidor final, após a emenda constitucional 87/2017.

Figura 2 - Venda de mercadoria para consumidor Final



Fonte: Oliveira (2015, p.13)

A partir de 2016, o processo foi modificado e é realizado hoje em processo de divisão o recolhimento entre os estados. Um estado do sul ou sudeste vendendo para um consumidor

final ou não contribuinte do nordeste a nota fiscal sai com alíquota de ICMS a 7% que é subtraída da alíquota interna do estado consumidor, no caso a Paraíba, que é de 18% totalizando 11% esse valor é dividido na proporção de 60% do valor para o estado consumidor e 40% para o estado vendedor, sendo assim o imposto é recolhido para o estado consumidor por meio de emissão e pagamento da Guia Nacional de Recolhimento Estadual, GNRE. Esta regra é válida para o ano de 2017.

### 3 Metodologia

No que concerne à tipologia, o presente estudo é classificado como exploratório-descritivo. A pesquisa exploratória, “é o primeiro estágio de uma pesquisa científica. Através dela, busca-se determinar e delimitar um problema e caracterizá-lo. Não há a preocupação imediata da solução, mas sim de sua perfeita definição” (MENDONÇA, 2007, p.75).

Quanto à pesquisa descritiva, tendo como objetivo a descrição das características de determinada população (idade, sexo, nível de escolaridade, etc.). No caso específico desse estudo, com uma empresa atuante do ramo de medicamentos. Mendonça (2007), diz que esse tipo de pesquisa busca enunciar e descrever características dos fenômenos estudando-os através da apresentação dos seus elementos constituintes, possibilitando relacionar as variáveis encontradas (MENDONÇA, 2007).

Outra característica da tipologia da presente pesquisa é a modalidade do estudo de caso. Onde, de acordo com Gil (2010, p.37):

O estudo de caso é uma modalidade de pesquisa amplamente utilizada nas ciências biomédicas e sociais. Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados (GIL, 2010, p.37).

Utiliza-se com unidade de caso, uma empresa que está no mercado há quase três décadas e é considerada hoje, uma das mais conceituadas empresas no segmento de saúde. Trabalhando dentro de padrões de qualidade, visando, sobretudo o desenvolvimento contínuo de seus funcionários, a ética e a transparência nas relações com seus clientes e parceiros, porque mais do que fornecer e distribuir medicamentos, tem como premissa a capacidade de criar alternativas inteligentes por meio de grandes parcerias comerciais, com os melhores laboratórios do mundo. A unidade de caso está presente em todos estados do Brasil através de unidades físicas e representantes, possuindo centros de distribuição instalados em pontos-chave para que os produtos possam chegar a todo território nacional no menor tempo possível.

No que tange aos procedimentos de coleta de dados, utilizou-se como base entrevistas, por meio de questionários, para investigação dos impactos operacionais e a pesquisa documental para investigação dos impactos financeiros.

Assim, foi aplicado na empresa analisada um questionário com questões objetivas e subjetivas com o objetivo de adquirir informações sobre a realidade da empresa e o dia a dia daqueles profissionais, fundamentando-se nas seguintes questões norteadoras:

#### Quadro 1- Questões norteadoras da entrevista

HOUVE AUMENTO DOS ENCARGOS TRIBUTÁRIOS?
HOUVE AUMENTO DO CUSTO FINANCEIRO?
HOUVE MUDANÇAS OPERACIONAIS E QUAIS?
FORAM DETECTADAS ATRASOS NAS ENTREGAS?
HOUVE SUSPENSÃO DAS VENDAS INTERESTADUAIS DA EMPRESA?
HOUVE AUMENTO DOS PREÇOS POR CONSEQUÊNCIA DA CARGA TRIBUTÁRIA?

**Fonte:** elaborado pelos autores com base em Sebrae (2017)

As questões norteadoras da entrevista foram baseadas em uma pesquisa realizada pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), em empresas optantes pelo simples, para identificar quais os impactos da emenda constitucional 87/2015 em empresas de pequeno porte ou pequenas empresas do Brasil.

O questionário tem questões de cunho pessoal para identificar o perfil dos entrevistados que são profissionais com formação em contabilidade, trabalham na empresa a mais de 03 anos cada e que respondem pelo cargo de analista fiscal da empresa. Evidentemente, as questões referentes ao impacto da emenda constitucional também compõem o questionário. Os entrevistados tiveram o prazo, entre 01 de Maio de 2017 a 03 de Maio de 2017, para responder os questionamentos. Os questionários foram enviados por meio eletrônico, bem como respondidos por meio eletrônico.

Almejando verificar os impactos financeiros oriundos da mudança da legislação fiscal, utilizou-se como técnica de coleta de dados, a pesquisa documental. Esse tipo de pesquisa tem a finalidade de analisar documentos de vários tipos, porém com semelhança a pesquisa bibliográfica, são informações brutas, que serão trabalhadas (MENDONÇA, 2007, p.81). Foi solicitada junto a empresa os livros de apuração de ICMS nas competências de 2015 e 2016, bem como as planilhas de apuração e acompanhamento do diferencial de alíquota do ICMS (DIFAL).

No que se refere aos procedimentos de análise dos dados, foi utilizado abordagem qualitativa e quantitativa. Para a primeira abordagem, o estudo foi analisado por meio da análise de conteúdo, que segundo Bardin (1994), é um conjunto de técnicas de análise de informações, utilizando de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo, mostrando indicadores (quantitativos ou não) que concordem sobre a conclusão de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) dessas informações.

A segunda abordagem utilizada para análise de dados foi a quantitativa. Para Mendonça (2007, p.78), esse tipo de pesquisa “analisa e conclui todas suas informações e indagações sob a forma numérica, quantificável, a fim de poder analisá-las e classificá-las”. Dessa forma, pretendendo testar os efeitos financeiros com a mudança na legislação fiscal, utilizou-se com técnica estatística o teste t de Student, sobre duas médias emparelhadas, que representam, os períodos antes (2015) e depois (2016) da emenda constitucional 87/2015, por meio do programa computacional Microsoft Office Excel e Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) versão de número 20. Assim, utilizou-se para ambos os anos a apuração do ICMS médio ao longo dos 12 meses antes e depois da mudança na legislação. Destaca-se, que a amostra apresenta normalidade, confirmada após realização do teste de Shapiro-Wilk, justificando a utilização do teste t.

#### 4 Análise dos Resultados

A presente seção evidencia a de análise de resultados, por meio dos resultados qualitativos (destacando os impactos operacionais da EC nº 87) e resultados quantitativos (destacando os impactos financeiros da EC nº 87).

##### 4.1 Análise dos Resultados Qualitativos

No que se refere aos aumentos dos encargos tributários, ambos os entrevistados concordam que houve aumento da carga tributária de formas diferentes, relatam que o DIFAL onerou a tributação que já existia. Também foi relatado o aumento dos encargos devido os atrasos no envio das obrigações acessórias que geram multas, pois se fez necessário conhecer os prazos de todos os estados para o recolhimento do DIFAL.

Tratando dos aumentos dos custos financeiros os entrevistados mencionam que o DIFAL veio como um imposto “a mais”, somando-se alíquotas e processos para agregar a tudo que já existia, além disso, por não possuírem inscrições estaduais em todos os estados, é necessário o recolhimento do DIFAL através das GNRE por operação, o que afetou o fluxo de caixa da empresa, os mesmos estimam que houve em acréscimo médio de aproximadamente 1.5 milhões de reais ano, a mais no recolhimento do ICMS.

Quando são tratados de mudanças operacionais os entrevistados pontuam o grande aumento nos processos, pois foram acrescidas algumas atividades ao setor fiscal como: gerar as GNRE, solicitação e abertura das inscrições estaduais, o volume das obrigações acessórias, pois devem repassar as informações para todos os estados e não mais apenas para o estado que a empresa está sediada.

No que se refere aos atrasos nas entregas foram negociados com as transportadoras, aéreas de acordo com a previsão dos vôos, já com as transportadoras rodoviárias, novos horários de coleta das mercadorias para não impactar nos prazos de entrega.

No questionamento se houve suspensão das vendas interestaduais da empresa, ambos relatam que a empresa ajustou seu sistema de vendas de acordo à demanda dos clientes para minimizar o impacto. Providenciaram a aberturas inscrições estaduais como substituto tributário em alguns estados e os que não conseguiram, realizam o pagamento do ICMS por operação, ou seja, nota a nota via GNRE.

No último ponto, o aumento dos preços por consequência da carga tributária os entrevistados concordam que sim. Porém a empresa tenta minimizar ao máximo o repasse para os clientes investindo em menores preços junto aos fornecedores, mesmo assim houve o aumento de preço nos produtos, pois o ICMS é um imposto que é incluso no cálculo do preço do produto.

#### 4.2 Análise dos resultados quantitativos

No que tange aos resultados quantitativos do estudo, inicialmente, por meio da Tabela 1, apresenta-se os valores do ICMS a recolher, antes da alteração lei, no ano de 2015, bem como os valores do ICMS a recolher, após a alteração lei no ano de 2016, incluindo os valores do DIFAL 2016.

**Tabela1-** ICMS antes e depois da EC87

MÊSES	ICMS TOTAL 2015	ICMS 2016	DIFAL 2016	ICMS TOTAL 2016
JAN	R\$ 109.985,00	R\$ 218.175,00	R\$ 1.461.304,00	R\$ 1.679.479,00
FEV	R\$ 106.279,00	R\$ 222.610,00	R\$ 888.307,00	R\$ 1.110.916,00
MAR	R\$ 173.922,00	R\$ 358.908,00	R\$ 1.461.304,00	R\$ 1.820.211,00
ABR	R\$ 140.569,00	R\$ 229.294,00	R\$ 255.461,00	R\$ 484.755,00
MAI	R\$ 151.748,00	R\$ 267.527,00	R\$ 1.174.305,00	R\$ 1.441.832,00
JUN	R\$ 164.282,00	R\$ 320.397,00	R\$ 1.130.918,00	R\$ 1.451.316,00
JUL	R\$ 175.425,00	R\$ 282.518,00	R\$ 1.044.961,00	R\$ 1.327.478,00
AGO	R\$ 163.869,00	R\$ 333.584,00	R\$ 1.175.200,00	R\$ 1.508.783,00
SET	R\$ 173.118,00	R\$ 313.859,00	R\$ 1.096.346,00	R\$ 1.410.205,00
OUT	R\$ 186.280,00	R\$ 264.268,00	R\$ 909.372,00	R\$ 1.173.641,00
NOV	R\$ 178.658,00	R\$ 310.737,00	R\$ 1.067.795,00	R\$ 1.378.532,00
DEZ	R\$ 202.023,00	R\$ 391.688,00	R\$ 971.130,00	R\$ 1.362.818,00
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 1.929.158,00</b>	<b>R\$ 3.513.565,00</b>	<b>R\$ 12.636.403,00</b>	<b>R\$ 16.149.966,00</b>

**Fonte:** elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Observando a Tabela 1, ficou claro um possível aumento no recolhimento do ICMS entre os anos de 2015 e 2016, alguns itens foram primordiais para a alteração deste resultado. Além disso, o aumento do faturamento da empresa, pois com a chegada da EC 87/2015 a empresa precisou investir em seu portfólio de produtos e trabalhar o reajuste da tabela de preços, para diminuir os encargos financeiros ocasionados, com o reajuste das alíquotas e o pagamento do DIFAL (BRASIL, 2015).

Não obstante, visando especificar as mudanças oriundas da alteração do art.155 da constituição federal, o presente artigo realiza o Teste T em pares para analisar o aumento da carga tributária após a alteração na legislação.

**Tabela 2** - Estatística Descritiva para o ICMS antes e depois da Emenda 87

Pares	Média	N	Desvio Padrão
Antes	160.513,17	12	29.032,59746
Depois	1.345.830,52	12	332.398,8973

**Fonte:** elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

A Tabela 2 apresenta a Estatística Descritiva para o ICMS antes e depois da Emenda 87. No ano de 2015, período antes da adoção da EC 87/2015; percebeu-se um valor médio de R\$: 160.513,17. Por sua vez, após a Emenda Constitucional o valor médio cresceu passando a ser R\$:1.345.830,52. Uma possível dessa diferença foi o acréscimo do DIFAL ao recolhimento normal que a empresa realizava antes da alteração na Legislação.

O desvio padrão no ano de 2015 foi de 29.032,59746 durante o período de 12 meses e no ano de 2016 foi de 332.398,8973. Essas variações podem ser atribuídas a sazonalidade referente ao mês de reajuste de tabela de preço que é o mês de Março, no qual o volume das vendas aumenta em seguida uma baixa, pois os clientes já abasteceram seus estoques no mês anterior, esses picos também ocorrem no mês de dezembro, pois os laboratórios entram em férias coletivas, sabendo desta informação os hospitais e planos de saúde se antecipam para abastecer seus estoques.

Prosseguindo com a análise na Tabela 3, foi realizado o Teste T-Student para o ICMS antes e depois da Emenda 87, através do emparelhamento dos dados.

**Tabela 3** – Teste T-Student para o ICMS antes e depois da Emenda 87/205

Pares	95% Intervalo de Confiança da diferença		T	df	p-value
	Menor	Superior			
Antes - Depois	-1394368,19	-976266,50	-12,480	11	0,000

**Fonte:** elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

O valor do teste t é -12,480, e o nível de significância é 0,000, sendo valor inferior a 0,05, o que leva a rejeição da hipótese nula, concluindo que as médias populacionais são diferentes, ou seja, a EC 87/2015 impactou significativamente no aumento dos custos financeiros e tributários em relação ao ICMS. Esses resultados confirmaram estatisticamente, uma posição apontada na entrevista realizada com os analistas fiscais da empresa em estudo, que indicaram que a EC 87/2015 provocou um aumento nos custos referentes ao ICMS a recolher.

## 5 Considerações Finais

Este trabalho teve como objetivo geral analisar os impactos operacionais e financeiros da alteração do art. 155 da Constituição Federal Brasileira de 1988, com a Emenda

constitucional nº 87, de 16 de Abril de 2015, em um grupo atuante no setor de distribuição de medicamentos com clientes consumidores finais ou não contribuintes. Empregando uma metodologia que recorreu à pesquisa exploratória-descritiva, onde utilizou de um estudo qualitativo e quantitativo para analisar os resultados, avaliando os impactos operacionais da mudança da lei, por meio de uma entrevista realizada com dois analistas fiscais e Teste T-Student em pares.

Foi apurado que houve uma alteração diretamente nos processos internos da unidade de caso investigada, referente ao desempenho de atividades internas, perda de margem de lucro, diminuição no faturamento, sobrecarga de funcionários, com retrabalho para realização de processos manuais, devido à falta da mínima organização dos estados, para um controle de seus contribuintes através da disponibilização apenas de um sistema que fosse possível alimentar com algumas informações básicas.

Sendo assim, os reflexos financeiros foram decorrentes, pois a empresa analisada trabalha especificamente com produtos substitutos tributários e um público alvo de não contribuintes já que sua carta de cliente em grande maioria são hospitais, casas de saúde e estabelecimentos congêneres, bem como órgãos públicos, devido a esse cenário o pagamento do DIFAL veio a agregar a carga tributária existente.

Os resultados da pesquisa quantitativa, indicaram que o valor do teste t foi de -12,480, e o nível de significância foi de 0,000, sendo valor inferior a 0,05, o que leva a rejeição da hipótese nula, concluindo que as médias populacionais são diferentes, ou seja, a EC 87/2015 impactou significativamente no aumento dos custos financeiros e tributários em relação ao ICMS.

Desta forma, esse estudo mostra que as alterações na legislação são necessárias, porém precisam ser realizadas com cautela, análise prévia e estrutura básica (que seria a estruturação do governo federal e consequentemente dos estados e dos municípios), já que a arrecadação dos impostos é necessária, porém supõem-se que arrecadar implantando medidas sem analisar suas consequências pode resultar em até uma possível regressão do mercado.

Ao realizar esse estudo, houve algumas limitações no que se refere a informações por parte da empresa pesquisada, o que já era esperado por se tratar de uma empresa privada onde as suas informações seriam expostas. Documento como o Termo de Acordo de Regime Especial – (TARE) não foi disponibilizado, por se tratar de um termo de acordo firmado entre a empresa e o estado para pontuar questões da apuração de seus impostos.

Outro ponto relevante é a aquisição de uma empresa no ano de 2015 onde no ano de 2016 a mesma já teve seu ICMS consolidado a Unidade de caso, consequentemente um aumento na apuração do ICMS a recolher no ano de 2016, sendo assim não poder ser afirmado que o volume nos valores dar-se apenas ao acréscimo o DIFAL distorcendo um pouco a precisão dos valores.

Entretanto novos estudos podem ser realizados em outros seguimentos ou setores sobre esses impactos com a chegada da EC 87/2015, com o intuito de aprofundar e avaliar a carga tributária com as alterações da legislação para as empresas no Brasil.

## Referências

BARDIN, I. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições Setenta, 1994.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 05 out. 1988. Seção 1, p. 1.

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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 out. 1966. Seção 1, p. 12451.

BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 87, de 16 de Abril de 2015. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 17 abr. 2015. Seção 1, p. 2.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996.** (LEI KANDIR). Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 16 set. 1996. Seção 1, p. 18261.

BRASIL. Convênio ICMS 93, de 17 de Setembro de 2015. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 21 set. 2015. Seção 1, p. 18.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GONZALES, A.; CORRAR, L.J. Reflexos da introdução da substituição tributária de ICMS – imposto sobre circulação de mercadorias e serviços– na arrecadação do Estado de São Paulo. **Enfoque: Reflexão Contábil**, [S.l], v.29, n.3, p.64-75, 2010.

MENDONÇA, C. O. L. **Subsídio para a realização da pesquisa científica e de trabalhos Acadêmicos.** 2. ed. João Pessoa: Sal da Terra, 2007.

MINATO, K. **Guerra Fiscal: ICMS e o Comércio Eletrônico.** 2014. 170f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito de São Paulo da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

OLIVEIRA, L. M. de. et al, **Manual de contabilidade tributária: textos e teses com respostas.** 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PERONI, T. M. **Uma contribuição para o profissional contábil sobre Substituição Tributária do ICMS.** 2016. 81f. Dissertação (Mestrado) – PUC, São Paulo, SP, 2016.

SEBRAE. As novas regras do ICMS para e-commerce. **SEBRAE**, São Paulo, dez. 2015. Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/noticias/as-novas-regras-do-icms-para-e-commerce,212a4b4383642510VgnVCM1000004c00210aRCRD>> Acesso em: 05 mai. 2017.

SILVA, F. R. C.A. **Descentralização normativa do ICMS como causa impeditiva da eficiência fiscal.** 2016. 147f. Dissertação (Mestrado) - Fundação Getúlio Vargas Escola de São Paulo de Direito, São Paulo, 2016.

VASCONCELLOS, M. P.C. **ICMS: distorções e medidas de reforma.** 2013. 164f. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

VERSATTI, P. C. **Guerra Fiscal: Aspectos principiológicos afetos à competitividade do ICMS no sistema constitucional tributário brasileiro.** 2016. 177f. Dissertação (Mestrado) – PUC - SP, São Paulo, SP, 2016.