



Soluções de Divergência de Classificação de Mercadorias da RFB sobre Alíquotas de IPI e a Gestão Tributária: uma análise antes e durante a COVID-19

Divergence Solutions for Commodity Classification by the Federal Revenue of Brazil on IPI Rates and Tax Management: An Analysis Before and During COVID-19

Paulo Alexandre Oliveira de Faria*¹ – paulo_alexandre@discente.ufg.br/paulo.faria@ueg.br ORCID: <https://orcid.org/0009-0001-6385-3452>

Geovanna da Costa Silva*¹ – geovannacosta@ufg.br ORCID: <https://orcid.org/0009-0004-3485-4829>

Gilberto Crispim*¹ – crispm@ufg.br ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3177-7897>

1 – Universidade Federal de Goiás (UFG)

Resumo

O objetivo deste estudo, de modo geral, é analisar o impacto das Soluções de Divergências (SDs) emitidas pela Receita Federal do Brasil (RFB) nos períodos pré-pandêmico e pandêmico, na Gestão Tributária (GT) das empresas. A pesquisa tem abordagem qualitativa, com uso de fontes secundárias, e o método de análise utilizado foi o documental (análise de conteúdo e comparação), caracterizando-se também como exploratório. Aplicou-se uma espécie de censo ao analisar todo o conjunto de SDs de ambos os períodos. Os impactos foram categorizados em positivos, negativos e neutros, considerando a variação das alíquotas do IPI antes e depois da SD, correlacionando-os com os setores econômicos afetados. Foram identificados treze setores industriais abrangidos pelas reformas de classificação analisadas. Os resultados demonstraram que a maior parte dos impactos das reformas de classificação foram neutros em relação à alíquota do IPI, em ambos os períodos analisados. Além de observar um impacto negativo (aumento de alíquota) em aproximadamente um terço das reformas e um impacto positivo em aproximadamente um quinto das reformas no período pré-pandêmico; e um terço no período pandêmico, com aumento dos impactos positivos (redução de alíquota). Portanto, conclui-se que as decisões da RFB sobre as alterações de alíquota do IPI, apesar de em sua maioria ter impacto neutro, afetaram a GT das empresas, tendo em vista as variações dos impactos entre os períodos. Parte das alterações das alíquotas, resultante das SDs, parece representar uma medida da autoridade fiscal para aliviar dificuldades econômicas durante o período de crise da COVID-19.

Palavras-chave: Imposto sobre Produtos Industrializados. Gestão Tributária. Solução de Divergência. Receita Federal do Brasil..

Abstract

The overall objective of this study is to analyse the impact of the Divergence Solutions (SDs) issued by the Brazilian Federal Revenue Service (RFB) during the pre-pandemic and pandemic periods on corporate Tax Management (GT). The research follows a qualitative approach, utilizing secondary sources, and employs a documentary analysis method (content analysis and comparison), also characterizing it as exploratory. A type of census was applied by analysing the entire set of SDs from both periods. The impacts were categorized as positive, negative, or neutral, considering the variation in IPI tax rates before and after the SDs and correlating them with the affected economic sectors. Thirteen industrial sectors were identified as covered by the classification reforms analysed, and the results demonstrated that most of the classification reform impacts were neutral with respect to the IPI tax rate in both periods. Additionally, a negative impact (rate increase) was observed in approximately one-third of the reforms, while a positive impact was identified in about one-fifth of the reforms during the pre-pandemic period and in one-third during the pandemic period, with an increase in positive impacts (rate reduction). Therefore, it is concluded that the RFB's decisions regarding IPI tax rate adjustments, despite being mostly neutral, affected corporate tax management, given the variations in impacts across periods. Moreover, part of the tax rate adjustments resulting from the SDs seem to reflect a fiscal authority measure aimed at alleviating economic difficulties during the Covid-19 crisis.

Keywords: Industrialized Products Tax. Tax Management. Divergence Solution. Federal Revenue of Brazil.

Recebimento: 05/08/2024 | **Aprovação:** 20/03/2025

Editor associado: Dra. Sílvia Consoni

Editor responsável aprovação: Dra. Luciana Klein

Editor responsável edição: Dra. Luciana Klein

Avaliado pelo sistema: *Double Blind Review*

DOI: <http://doi.org/10.5380/rcc.17.96411>

1 Introdução

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é um tributo relevante para o governo brasileiro e possui função estratégica econômica e política, uma vez que suas diretrizes são elaboradas pelo Poder Executivo da República. Esse imposto recai sobre os produtos industrializados e os importados diretamente do exterior e tem papel seletivo, de modo a onerar mais os produtos de luxo e supérfluos (até nocivos), como o cigarro, e onerar menos ou isentar aqueles considerados essenciais (Ávila, Velloso, Ferreira Neto, Leite, Alves, Rocha, Papadopol, Adamy & Bustamante, 2012; Fabretti, 2015; Oliveira, Chieregato & Gomes, 2014).

Tendo em vista tais características, o IPI gera desentendimentos quanto às suas aplicações, principalmente em relação a produtos novos ou inovadores ou àqueles que sofreram transformações ou alterações substanciais e que, legitimamente, o interessado, geralmente empresas, necessita que a autoridade fiscal competente, no caso a Receita Federal do Brasil (RFB), através da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), se pronuncie acerca do caso formalmente.

Dessa maneira, a RFB emite a Solução de Consulta (SC), que consiste em um instrumento que fornece orientação e esclarecimentos sobre questões específicas de natureza tributária para orientar os contribuintes em operações complexas. Entretanto, por vezes, ela reforma o entendimento da SC, por meio da emissão da Solução de Divergência (SD), que revoga inexoravelmente a SC vinculada, que entra em vigor na data de sua promulgação. As SDs visam resolver divergências, uniformizar a interpretação tributária e evitar discrepâncias na classificação fiscal entre os contribuintes, no entanto, em consequência, pode gerar impactos sobre a gestão tributária (GT) das empresas, dada a imprevisibilidade fiscal.

Ambas as soluções ajudam a prevenir erros e a mitigar divergências na aplicação de leis e normas tributárias, além de proporcionarem segurança jurídica para os contribuintes ao esclarecer a interpretação e a aplicação de leis e normas tributárias. Nas emissões das SCs, a alíquota é definida pela Nomenclatura de Comum Mercosul (NCM), a ser consultada na tabela de incidência de IPI (TIPI), e nas SDs o NCM pode ser modificado, alterando a alíquota incidente no produto.

As modificações realizadas pelas SDs, em consonância com as alterações de alíquotas de IPI que podem ocorrer, podem impactar a GT das empresas, haja vista que alteram o montante de tributos devidos e exige adaptação estratégica do contribuinte. Assim, a GT deve atuar como mediadora para que as empresas possam gerir, de maneira legal, a apropriação da economia de impostos, como no caso de elisão fiscal. Segundo Filho (2018), a elisão fiscal, ou planejamento tributário, envolve a escolha entre alternativas de determinadas situações que visem reduzir ou eliminar o ônus tributário sempre que possível, nos limites da ordem jurídica.

Além disso, durante a crise da pandemia, a GT se tornou ainda mais complexa. Durante a pandemia da Covid-19, por exemplo, a GT das empresas precisou ser adaptada para lidar com as alterações abruptas nas alíquotas e interpretações tributárias impostas em resposta ao cenário (Godoi & Ferraz, 2012; Orsini, 2016). Em momentos de instabilidade econômica, uma GT eficiente torna-se uma estratégia para manutenção da competitividade.

Outrossim, a pandemia trouxe mudanças significativas nas políticas econômicas e fiscais, visto que em momentos de crise o governo brasileiro ajusta as alíquotas como parte de políticas anticíclicas para estimular a economia (Borges & Montibeler, 2014). No entanto, não há homogeneidade nos ajustes realizados, podendo beneficiar ou prejudicar setores específicos, aumentando a incerteza quanto à gestão empresarial.

Diante do exposto, surge o seguinte problema de pesquisa: quais os impactos observados das SDs emitidas pela RFB nos períodos pré-pandêmico e pandêmico na GT de empresas? Para responder ao problema proposto, a pesquisa se constitui especificamente na análise das SDs emitidas pela RFB, exclusivamente para fins de classificação de mercadorias, no período de 2016 a 2018, considerado pré-pandêmico, comparativamente a março de 2020 a maio de 2023, período pandêmico, conforme a Organização Mundial da Saúde – OMS/ONU.

Perquirido o problema de pesquisa, tem-se como objetivo geral analisar o impacto das SDs emitidas pela RFB nos períodos pré-pandêmico e pandêmico, na GT das empresas. Para auxiliar o objetivo geral, definiram-se os objetivos específicos: (i) identificar os impactos aferidos da comparação das SDs em face da GT; (ii) classificar os impactos identificados e correlacioná-los aos setores econômicos afetados.

O estudo se justifica na importância do IPI no sistema tributário brasileiro e na incumbência da RFB na uniformização da tributação por meio das SDs. Outrossim, o Brasil possui um sistema tributário complexo e oneroso, e a compreensão do impacto das alterações na GT pode subsidiar o planejamento tributário e formulação de políticas.

A relevância prática deste estudo reside na necessidade de previsibilidade fiscal ou na identificação de padrões comportamentais, oportunizando que as empresas se adaptem a mudanças regulatórias e desenvolvam estratégias para reduzir incertezas tributárias. Nesse viés, a compreensão dos impactos das SDs e das alterações nas alíquotas do IPI é fundamental para subsidiar o planejamento e a gestão de políticas públicas que viabilizam um ambiente de negócios mais estável e competitivo (Nascimento & Moraes, 2024). Além disso, a literatura aponta que a modernização dos sistemas fiscais e o aprimoramento das diretrizes de tributação são medidas utilizadas para mitigar riscos financeiros e para ampliar a arrecadação estatal e, conseqüentemente, garantir um equilíbrio entre incentivo ao crescimento econômico e à responsabilidade fiscal (Maramygin et al., 2022; Mascagni & Santoro, 2023).

Ademais, o IPI é um importante fator de proteção da indústria nacional e, constantemente, SCs e SDs são normatizadas pela RFB (Mascarenhas, 2002; Pinto, 2010; Soares, 2011; Adamy, 2012; Ávila et al., 2012). Assim, outro ponto central da pesquisa é a relevância social e econômica, pois as decisões tributárias afetam a economia como um todo, não apenas no quesito empresarial. Mudanças de alíquotas podem influenciar preços ao consumidor, competitividade e arrecadação. Nesse sentido, o presente estudo pode impactar na formulação de políticas de tributação mais equilibradas que promovam maior previsibilidade e reduzam os impactos negativos de decisões fiscais agressivas.

2 Referencial Teórico

2.1. Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

O IPI, de competência da União, incide sobre produtos industrializados no Brasil e sobre produtos importados diretamente do exterior. É um imposto indireto, repassado no valor da mercadoria ao consumidor final. Ele objetiva controlar a produção, circulação e consumo de produtos industrializados no país, com aplicação ampla, que afeta vários setores, inclusive, o comércio exterior. Suas alíquotas são variáveis e dependem da essencialidade do produto, sendo produtos essenciais com alíquotas menores e produtos menos essenciais com alíquotas maiores (Ávila et al., 2012; Filho, 2018).

O IPI é cobrado sobre a saída do estabelecimento industrial equiparado à industrial e/ou na importação com o desembaraço de mercadoria estrangeira. Além disso, há situações em que não há incidência, como fabricação para uso próprio ou de distribuição gratuita, ou quando prevista na legislação. A redução da alíquota pode ter um impacto significativo no mercado de comércio exterior, pois torna os produtos nacionais mais competitivos e impulsiona as exportações, o que contribui para o crescimento econômico do país (Pinto, 2010).

Trata-se de um imposto federal de competência da União, com caráter extrafiscal e seletivo, objetivando o estímulo e/ou desestímulo de comportamentos sociais ou econômicos, além de arrecadar fundos para o tesouro nacional (Resende, 2016). Sua seletividade é definida com base na necessidade do produto e nos interesses políticos e econômicos e não incide sobre produtos que circulam em mais de um estabelecimento, evitando, assim, o "efeito cascata" e a oneração excessiva da cadeia produtiva (Ávila et al., 2012).

Sua regulamentação está centrada em dispositivos jurídicos como a Lei nº 4.502/64, o Decreto-Lei nº 34/66, a Lei nº 5.172/66 (CTN - Código Tributário Nacional), a Constituição Federal de 1988 - Artigo 153, a Emenda Constitucional nº 3/93, o Decreto nº 7.212/2010 e o Decreto nº 11.158/2022. Maior detalhamento

encontra-se no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI), que define as disposições para a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do imposto (Mascarenhas, 2002). A definição de industrialização, dada pelo art. 4º do RIPI (Decreto nº 7.212/2010), caracteriza os seguintes tipos de enquadramento para os produtos industrializados: beneficiamento, montagem, transformação, acondicionamento e renovação.

A empresa adquirente paga o IPI sobre essa mercadoria que será seu insumo para a industrialização e, ao finalizar o processo de transformação, por exemplo, na apuração do IPI para o recolhimento quando da efetiva venda ao seu cliente, poderá compensar (creditar-se) o IPI pago na compra de sua matéria-prima, recolhendo, dessa forma, a diferença apurada e que for devida (Ávila et al., 2012; Mascarenhas, 2002).

Ainda de acordo com o art. 2º do Decreto nº 7.212/2010, o escopo de incidência do imposto envolve todos os produtos com alíquota, ainda que zerada, conforme especificado na TIPI. Isso inclui o cumprimento das diretrizes descritas nas notas complementares correspondentes, com exceção daquelas indicadas como “NT” (não tributadas). A TIPI apresenta os tributos imunes, na qual o IPI não se aplica, conforme o art. 18º do RIPI, são os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão; produtos industrializados destinados ao exterior; ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial; e a energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis, e minerais do país.

A TIPI é regulamentada pela RFB, instituída pelo Decreto nº 11.158/2022, que utiliza o sistema harmonizado. Esse sistema é baseado na tabela NCM e classifica os produtos em categorias específicas dentro de suas respectivas receitas, capítulos e subcapítulos. A TIPI, de modo geral, é uma rede de produtos vinculados às respectivas alíquotas de impostos. Esse arquivo é regulamentado e atualizado de forma consistente, supervisionado pela RFB, serve como repositório de uma ampla gama de produtos industrializados, abrangendo seus códigos NCM específicos e as alíquotas de impostos aplicáveis associadas a cada item, como se observa na Tabela 1.

Tabela 1
Representação TIPI

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
0808.10.00	Maçãs	NT
0712.90.10	Alho em Pó	0
4409.21.00	Madeira de Bambu	10
8205.20.00	Martelos e Marretas	8

Nota. De caráter exemplificativo. Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), anexa ao Decreto 11.158 de 29 de julho de 2022.

Com base na TIPI, Mascarenhas (2002) evidencia que, além da imunidade, a desoneração tributária inclui outras hipóteses que não geram a obrigação de recolher tributos. Essas hipóteses são: (i) isenção, é a dispensa total da tributação, seja por lei, seja por contrato. Pode ser total ou parcial e concedida por prazo determinado ou indeterminado; (ii) alíquota zero é a situação em que a alíquota do imposto é igual a zero. Isso pode ocorrer por lei ou por contrato, é considerado um tipo de desoneração; (iii) diferimento refere-se ao adiamento da tributação, sendo que o pagamento do tributo será realizado posteriormente por outro contribuinte; (iv) redução de base de cálculo é a redução do valor sobre o qual o imposto é calculado, o que pode resultar em uma menor tributação; e (v) não incidência é a situação em que a norma tributária não se aplica, ou seja, não há a geração de uma obrigação tributária.

2.2. Soluções de Consulta (SC) e Soluções de Divergência (SD)

Tendo em vista a cadeia hierárquica na estrutura administrativa da RFB, conforme a Portaria ME nº 284/2020, anexo I, art. 2º, a COSIT está subordinada à Subsecretaria de Tributação e Contencioso (SUTRI)

que, por sua vez, se subordina à Secretaria da Receita Federal (SRF). A COSIT é responsável pelas atividades no âmbito da uniformização e interpretação para com a classificação de mercadorias.

No que diz respeito às competências específicas da COSIT, órgão responsável por responder esse tipo de questão, segundo o art. 29º da Instrução Normativa (IN) nº 2057/2021 são: (i) proceder ao exame do processo; (ii) solicitar diligência ou perícia por ocasião da análise da consulta; (iii) declarar a ineficácia da consulta, nas hipóteses previstas no art. 26º; e (iv) elaborar a solução de consulta ou a solução de divergência, observado o disposto nos arts. 30º e 38º, respectivamente.

De acordo com a definição da RFB, a consulta é o artefato que os contribuintes possuem para esclarecimento de dúvidas no que tange à interpretação de determinada questão da legislação tributária. Essas soluções de consulta são emitidas em resposta a questionamentos apresentados por contribuintes ou por outros interessados sobre a interpretação e a aplicação de leis e normas tributárias. As SCs fornecem clareza e orientação sobre questões específicas de natureza tributária e são emitidas pela COSIT.

Para Mascarenhas (2002), as SCs sobre classificação fiscal de mercadorias se iniciam com o sujeito passivo que, tendo dúvida sobre a classificação de mercadorias, pode apresentar consulta em conformidade ao Decreto nº 70.235/72, art. 46º a 53º e Lei nº 9.430/96, art. 48º a 50º, além da IN nº 2057/2021 e suas alterações. O processo de consulta da RFB para classificações de mercadorias, por exemplo, é um processo de autonomia do fisco, pois o questionamento e a proposta de solução serão verificados, podendo tornar-se um padrão comportamental prescrito pelo órgão para casos futuros semelhantes (Valle, 2010).

A IN da RFB nº 2057/2021, que dispõe sobre o processo de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias, no âmbito da RFB, orienta sobre as SCs e SDs. Para a referida instrução normativa, a consulta poderá ser formulada por sujeito passivo de obrigação; órgão da administração pública ou entidade representativa de categoria econômica ou profissional (art. 3º, incisos I a III). Conforme art. 4º, da referida instrução, a consulta deverá ser feita por meio digital, através do Centro Virtual de Atendimento (e-CAC). De acordo com os arts. 5º ao 8º, a apresentação da consulta deverá satisfazer diversos requisitos formais no que tange às informações de identificação do consulente até o que diz respeito ao próprio produto que se está pleiteando a consulta.

Em relação às SCs, efetivamente, descritas nos arts. 30º a 32º, da IN da RFB nº 2057/2021, a consulta será solucionada em instância única, não cabe recurso ou pedido de reconsideração. Também serão observados os atos normativos, SCs e SDs relacionadas à mercadoria consultada, proferidas pela COSIT e, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB.

As SDs são tratadas nos arts. 38º e 39º da mesma IN, com as devidas alterações de redação sofridas, cuja norma preconiza que a SD seja emitida pela COSIT quando da apreciação de recurso especial ou de representação, com efeito vinculante a partir da data de sua publicação, igualmente à SC. Conforme §1º, art. 38º, a SD reformará a SC divergente, mediante objeto do recurso especial ou de representação. Da SD será dada ciência ao destinatário da SC reformada, aplicando seus efeitos a partir da data da ciência e não cabe recurso ou pedido de reconsideração da SD (art. 39º e parágrafo único, IN RFB nº 2057/2021).

Em suma, a SD é um instrumento que busca resolver divergências entre SCs emitidas pela RFB. São emitidas em resposta a representações apresentadas por contribuintes ou outros interessados sobre questões específicas de natureza tributária. Por exemplo: SD COSIT nº 3/2015 - resolve divergências sobre a isenção de imposto de renda sobre auxílio-alimentação em pecúnia e alimentação fornecida gratuitamente. A SD COSIT nº 2/2016 - define que o Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (FUNDAF) é de natureza contábil.

2.3. Gestão Tributária (GT)

Segundo a KPMG (2005), no Brasil, a complexidade de acompanhar, interpretar, aplicar e cumprir a legislação tributária é tão grande quanto a quantidade de tributos existentes. Dominar a Gestão Tributária é

fundamental para os administradores, tendo em vista o planejamento de reduções da carga tributária ou a prevenção a riscos fiscais.

Nesse viés, a GT vai de encontro a essa realidade das empresas devido aos elementos concernentes ao histórico jurídico e econômico que ela detém. Primeiramente, a GT consiste na atividade pela qual os contribuintes buscam, sem infração do ordenamento jurídico, organizar suas atividades econômicas e financeiras com o intuito de conseguir a menor incidência possível de carga tributária (Wibowo, 2024; Irianto et al., 2024; Godoi & Ferraz, 2012; Orsini, 2016; Souza & Pavão, 2017). Em consonância, para Laren (2021), a GT pode ser conceituada como a área responsável por gerenciar aspectos tributários, de modo a garantir a lisura fiscal.

A GT é um instrumento de processamento das informações que são emanadas do sistema tributário nacional para preservar a continuidade das empresas e alavancar o desenvolvimento financeiro das entidades (Alimama, 2015; Uzeda & Monteiro, 2014). Frequentemente, as empresas consideram os impostos como um fardo a carregar, e essa visão motivou-as a se desenvolverem na gestão de seus tributos (Koa & Mutia, 2021). Segundo Crepaldi (2021), gerir os tributos é um ato planejado, de forma lícita, para reduzir a alíquota ou base de cálculo, chamado de elisão fiscal.

A elisão fiscal possui uma característica jurídica incluída nos parâmetros que entram em conflito com a evasão fiscal e envolve uma gestão legislativa que não se limita apenas às “lacunas” da lei (Filho, 2017). Portanto, além da licitude, tem como objetivo a economia tributária para as empresas e pessoas, de modo a utilizarem-se da livre iniciativa e do livre exercício de quaisquer atividades econômicas para gerar eficiência operacional (Chen et al., 2023; Bigolin, 2018; Dalmagro, 2011; Jordão et al., 2015; Natividade, 2015; Oliveira, 2002; Souza et al., 2012; Teles, 2014; Vey & Bornia, 2010).

No mais, uma GT executada de forma eficiente pode proporcionar vantagens competitivas relevantes para as corporações no atual cenário global (Lee et al., 2021; Zhang et al., 2023). No estudo de Kim et al. (2024), seus achados informam que muitas empresas, apesar disso, ainda preferem ignorar essa importância dentro de suas estratégias de negócios, principalmente quando há incertezas regulatórias e más condições de mercado. Por sua vez, Wang e Liu (2024) vão ressaltar a necessidade de integrar a GT na tomada de decisões do campo estratégico empresarial.

Do ponto de vista normativo, a GT consiste na análise da fenomenologia da incidência jurídica, que identifica estruturas possíveis e permitidas pelo sistema legal (Yuniawati, 2022; Wibowo, 2024; Saputro & Meivira, 2020). Não obstante, cabe ao contribuinte optar pelo formato mais provável de aferimento vantajoso no desempenho da atividade econômica. Porquanto, não há de se falar que economia tributária, produto do planejamento, esteja no campo ilícito, uma vez que a prática elisiva tem seu respaldo no vigente ordenamento jurídico (Costa, 2010; Jordão et al., 2015; Teles, 2014).

Pelos motivos ora expostos, a GT é um fator importante para compreensão dos efeitos e impactos das decisões da RFB em relação ao IPI nas empresas. Sendo assim, a compreensão desses impactos auxilia na possibilidade de evitar a sonegação fiscal quando a entidade empresarial detém controle gerencial de seus tributos e os planeja, separando-se o legal do ilícito, tendo em vista que as empresas do ramo industrial, contribuintes do IPI, recebem um impacto direto devido às alterações no entendimento dessas alíquotas por parte da Receita Federal. Dessa forma, a GT precisa encontrar formas de mitigar tais inseguranças que podem afetar suas atividades, se, abruptamente, seus produtos fabricados, por exemplo, passem a ser tributados em 10% na alíquota do IPI ao invés de 5%, em momento anterior.

2.4. Impacto da pandemia na GT das empresas

A pandemia da COVID-19, anunciada pela OMS em março de 2020, criou uma situação mundial em que a crise sanitária afetou todas as economias do mundo – incluindo o Brasil (OMS, 2020). Tal como descrito por Lemos, Almeida e Firmo (2020), a pandemia não só ocasionou uma crise sanitária, mas também uma crise

econômica, que exigiu respostas rápidas e abrangentes. O Brasil passou por uma grande desaceleração em sua economia resultante da redução na produção industrial (Banco Mundial, 2021).

Teodorovicz et al. (2021) sugerem que nenhum país possuía suporte ou planejamento para lidar com tal evento adverso, que exigiu uma mobilização rápida para a adequação à nova realidade pandêmica. À luz desses efeitos calamitosos, o governo brasileiro tomou algumas medidas drásticas de política fiscal, como a introdução do auxílio emergencial juntamente com a flexibilização de algumas regras fiscais (IPEA, 2021), que trouxeram novos desafios para a gestão tributária das empresas, especialmente em relação ao IPI.

Nesse contexto, a gestão fiscal tornou-se ainda mais complexa no período da COVID. As empresas foram condicionadas a reformular suas estratégias à medida que a RFB alterava as alíquotas e distorcia as interpretações (Godoi & Ferraz, 2012; Orsini, 2016). Segundo Teles (2014), a redução da atividade econômica e a necessidade de se manter faz com que as empresas intensifiquem a prática da elisão fiscal, por meio de práticas ilegais de redução de carga tributária. De acordo com Khan e Nawaz (2023), empresas com dificuldades financeiras, em cenários de crise, podem se sentir incentivadas a buscar maneiras de minimizar suas obrigações fiscais e tendem a adotar práticas mais agressivas, como no caso de evasão fiscal.

O governo brasileiro recorreu ao uso do IPI durante a crise da COVID-19 como medida econômica destinada a impulsionar setores específicos. Conforme Borges e Montibeler (2019), os reajustes das alíquotas do IPI pelo governo em períodos de crise enquadraram-se nas políticas anticíclicas. Observou-se uma tendência de redução da alíquota aplicada pela Receita Federal durante a pandemia, com redução da carga tributária em alguns setores, para mitigar as dificuldades econômicas (Banco Mundial, 2021).

Teodorovicz et al. (2021) destacam a utilização da tributação para fins econômicos, sociais e ambientais, inerente à extrafiscalidade. Em resposta à pandemia, o Brasil implementou medidas fiscais extraordinárias que incluíram adiamento do pagamento de impostos, simplificação de impostos, redução de alíquotas e concessão de isenções sobre produtos vitais para a contenção da COVID-19 (Decreto-Lei nº 6 de 2020). Essas políticas fiscais públicas desempenharam um papel significativo no combate à pandemia.

Marianski e Radvan (2024) revelaram que, na Polônia e na República Tcheca, a resposta dos Governos às crises econômicas não foram consideradas medidas bem-sucedidas a longo prazo. Embora a pandemia da COVID-19 e a guerra da Ucrânia tenham justificado mudanças nas leis tributárias, a eficácia dessas ações permanece questionável, segundo os autores.

No contexto africano, Mascagni e Santoro (2023) investigaram as percepções dos contribuintes de Ruanda sobre o sistema tributário no prisma da pandemia da COVID-19. Os resultados demonstraram que durante o período houve melhora na percepção de justiça do sistema tributário e que os cidadãos se mostraram mais propensos a pagar impostos se perceberem que os serviços públicos, especialmente na área de saúde, fossem de boa qualidade.

Ademais, Barus et al. (2023) analisaram o impacto da pandemia da COVID-19 nas receitas fiscais, especificamente sobre o imposto de renda e no imposto sobre o valor agregado, e avaliaram a necessidade de incentivos fiscais no contexto da Indonésia. Seus achados demonstraram que a arrecadação tributária diminuiu significativamente durante a crise pandêmica, e, como ação, o Governo implementou uma série de incentivos fiscais que resultou em uma bem-sucedida superação da meta. Além disso, os autores destacam a necessidade contínua de incentivos fiscais para facilitar a recuperação econômica e para estimular a atividade empresarial no cenário de pós-pandemia.

No panorama global, Yuchao e Tahajuddin (2022) verificaram que, em resposta à pandemia, muitos países implementaram políticas fiscais e tributárias ativas, incluindo a redução de impostos e o aumento de gastos públicos para estimular a economia, destacando que, no período de pós-crise, os governos devem equilibrar as contas públicas com a necessidade de estímulo econômico, o que representa um desafio significativo. Sob o ponto de vista empresarial, Zhang (2024) destaca que a implementação de estratégias eficazes de prevenção de riscos fiscais pode melhorar significativamente a saúde financeira das empresas, evitando custos desnecessários e responsabilidades.

Por fim, Maramygin et al. (2022) investigaram os problemas de gestão fiscal estatal na República do Cazaquistão, especialmente em condições de crise econômica. Os autores identificaram a necessidade de direcionamento para a modernização e adaptabilidade às condições econômicas em constante mudança; se propôs a utilização de modelagem de cenários como ferramenta de avaliação; a importância do diálogo entre órgãos fiscais e contribuintes; e a revelação de que uma interação conjunta em prol da gestão tributária pode resultar em um efeito sinérgico para melhorar a eficácia do sistema fiscal.

Diante do exposto, pode-se depreender que crises econômicas e/ou sanitárias exigem dos países ações práticas como reformas tributárias, implementação de incentivos fiscais, incluindo redução de impostos e o aumento de gastos públicos, além da necessidade de modernização e adaptabilidade, como objetivos integrativos que busquem maior eficácia do sistema fiscal. Além disso, do ponto de vista do contribuinte, as pesquisas empíricas revelaram uma percepção positiva sobre a importância do recurso público para a execução de políticas públicas em saúde e de que a saúde financeira das empresas também depende da implementação de estratégias de prevenção de riscos fiscais.

3 Metodologia

Para responder ao problema proposto e aos objetivos da pesquisa, utilizou-se o procedimento de pesquisa documental, com o objetivo exploratório, por meio de fontes secundárias. A coleta de dados ocorreu por meio de consulta realizada nos Ementários de Atos Decisórios da RFB, exclusivamente sobre as SCs e SDs, correspondente ao período de 2016 a 2023. Esse período foi classificado, para fins desta pesquisa, como períodos pré-pandêmico (2016-2018) e pandêmico (março/2020 a maio/2023). Como universo a ser estudado, considerou-se 91 SDs no pré-pandêmico e 61 no período pandêmico. Para garantir exaustividade da análise, optou-se pelo levantamento de todas as SDs disponíveis nos períodos de análise, ou seja, o que se realizou foi uma espécie de censo. Vale salientar que uma SD pode reformar mais de uma classificação de mercadorias.

Após a coleta, realizada de maneira manual, os dados foram organizados com as seguintes variáveis: número da SD e SC associada, data de emissão da SC e da SD, classificação fiscal anterior e posterior (NCM e descrição do produto), alíquota do IPI antes e depois da SD, órgão responsável pela emissão da decisão, impacto da SD na carga tributária (positivo, neutro ou negativo) e setor econômico afetado pela decisão. O processo de categorização das SDs permitiu classificar os impactos como positivos (redução da alíquota de IPI), neutros (manutenção da alíquota de IPI) ou negativos (aumento da alíquota de IPI), possibilitando a comparação entre os períodos analisados.

Para garantir maior confiabilidade dos resultados, foi adotada a análise de conteúdo. As etapas incluíram pré-análise, com identificação das SDs e critérios de categorização, a exploração do material, com a codificação dos impactos das SDs sobre as alíquotas do IPI por meio da comparação das alíquotas anteriores e posteriores às reformas, e o tratamento dos resultados e interpretação, onde foram identificados padrões, tendências e impactos setoriais.

Para analisar os dados, o estudo se valeu da técnica de análise de conteúdo, utilizando-se as funcionalidades do LegisWeb, que reúne sistemas de informações tributárias, previdenciárias e legais, na qual foi pesquisada as alíquotas de IPI de acordo com o NCM das respectivas consultas. Para tanto, foi utilizado o Microsoft Excel para a elaboração de planilhas comparativas e visualizações gráficas, que foram manuseados com tabelamento comparativo entre o antes e o depois da alteração emitida pelas reformas das SDs (ver Tabela 2).

Conforme Tabela 2, o impacto refere-se ao efeito percentual da reforma obtida com a SD. O impacto é considerado positivo quando a alíquota de IPI reduzir, como o produto descrito como “policromático”, a alteração do NCM e, por conseguinte, a mudança na alíquota, de 20% para 10% após a SD que reformou a SC. Para fins de simplificação, a pesquisa considerou apenas alíquotas nominais do IPI e cenários sem a tomada de crédito de IPI.

Tabela 2*Exemplo de análise de impacto das SDs*

NCM	Produto	% IPI antes da SD	NCM Reformado	Produto Reformado	% IPI depois da SD	Impacto
8529.59.20	Policromático	20%	8527.21.00	Combinados com um aparelho de gravação ou de reprodução de som	10%	Positivo
9030.31.00	Multímetros, sem dispositivo registrador	5%	9030.89.90	Outros instrumentos e aparelhos	5%	Neutro
9018.90.99	Sistema destinado ao monitoramento da frequência cardíaca	8%	9102.12.10	Relógios de pulso	20%	Negativo

Fonte: Dados da pesquisa.

O impacto neutro é identificado quando a alíquota permanece inalterada, como no exemplo do produto “multímetro”, em que o IPI permaneceu 5%, com alteração apenas na nomenclatura e NCM do produto reformado. Por fim, quando o impacto é classificado negativo, a alíquota aumenta, como ocorreu no produto denominado “sistema de monitoramento cardíaco”, que teve sua alíquota elevada de 8% para 20%. Essa metodologia comparativa possibilitou a identificação clara das ocorrências de alteração emanadas por força das Soluções de Divergência e sua posterior análise crítica.

4. Resultados e Discussões

Conforme literatura especializada, desde a década de 1960, o IPI tem sido usado pelo governo brasileiro para estimular a economia interna, especialmente em momentos de crise, como a crise financeira de 2008 e a recente pandemia de COVID-19. Borges e Montibeler (2014) destacam que, em 2009, o governo ajustou as alíquotas do IPI para diversos produtos como parte de uma política anticíclica.

Por meio da comparação dos impactos das SDs da RFB sobre as alíquotas do IPI nos períodos pré-pandêmico e pandêmico, a análise revelou padrões distintos de impacto das SDs em diferentes períodos e setores industriais. Nesse sentido, os resultados refletem a função extrafiscal do IPI como um instrumento de regulação econômica, o que se vê adiante nesta análise dos resultados.

4.1. Impacto das SDs emitidas em períodos pré-pandêmico e pandêmico

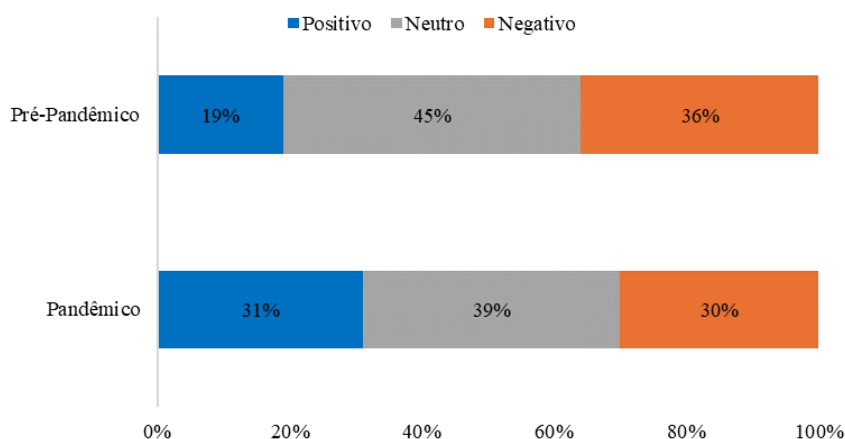
No período pré-pandêmico o impacto exercido pelas SDs foi negativo em 36% das reformas de classificação, 45% classificados como neutros e 19% impactaram positivamente em prol da GT das empresas. Já no período pandêmico, o cenário muda, 30% das reformas com impacto negativo sobre a gestão das empresas, 39% com atividade neutra e 31% com impacto positivo (ver Figura 1).

Observa-se que houve uma redução na quantidade de SDs no período pandêmico, com diminuição de aproximadamente um terço. Isso sugere uma menor intervenção da RFB durante a pandemia, sendo uma tentativa de preservar a estabilidade fiscal e de reduzir a complexibilidade tributária. Além disso, houve redução dos impactos negativos na GT, que pode ser interpretada como cautela na reclassificação.

A redução dos impactos negativos corrobora os estudos sobre políticas anticíclicas, na em que, em momentos de crise, os governos estão propensos a aderir medidas de estímulo fiscal para evitar recessões desmedidas (Borges & Montibeler, 2019; Barus et al., 2023). Em consonância, o aumento dos impactos positivos fortalece a evidência de que a RFB ajustou seu posicionamento.

Figura 1

Impactos geral das SDs em períodos pré-pandêmico e pandêmico



Fonte: Dados da pesquisa.

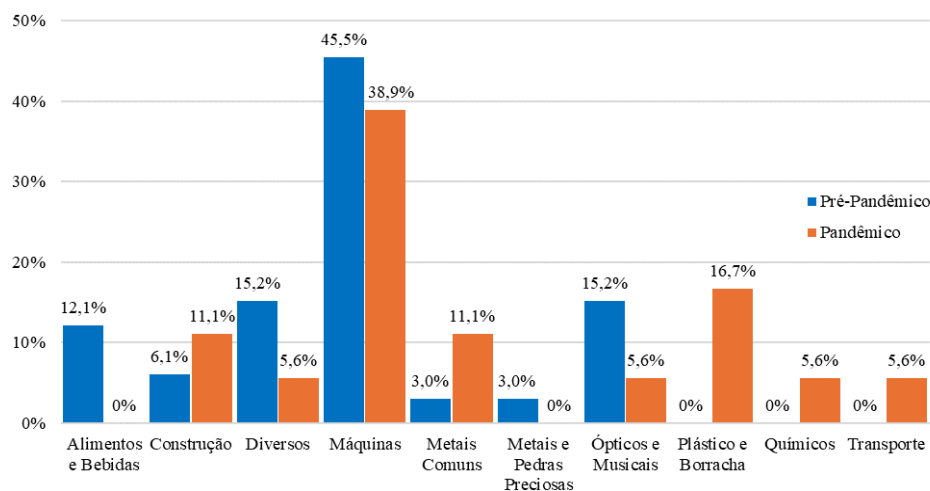
Não obstante, as reformas neutras também diminuíram, de 45% no período pré-pandêmico para 39% no período pandêmico. Conseqüentemente, as reformas com impacto positivo aumentaram de 19% para 31% no período pandêmico, um aumento de 63% na comparação entre os dois percentuais analíticos. Isso pode refletir um esforço técnico por parte da RFB em mitigar as dificuldades econômicas causadas pela pandemia. Assim como na crise de 2009, as alíquotas foram substancialmente reduzidas, tendo em vista estimular a economia no cenário de desaceleração resultante da crise (Borges & Montibeler, 2014; Paes, 2015).

4.2. Impacto das SDs nos setores econômicos

Com foco nos setores econômicos afetados, conforme a Figura 2, nota-se um proeminente impacto negativo, tanto no período pré-pandêmico quanto pandêmico, no setor de máquinas, de 45,5% para aproximadamente 39%.

Figura 2

Impacto negativo das SDs nos setores econômicos



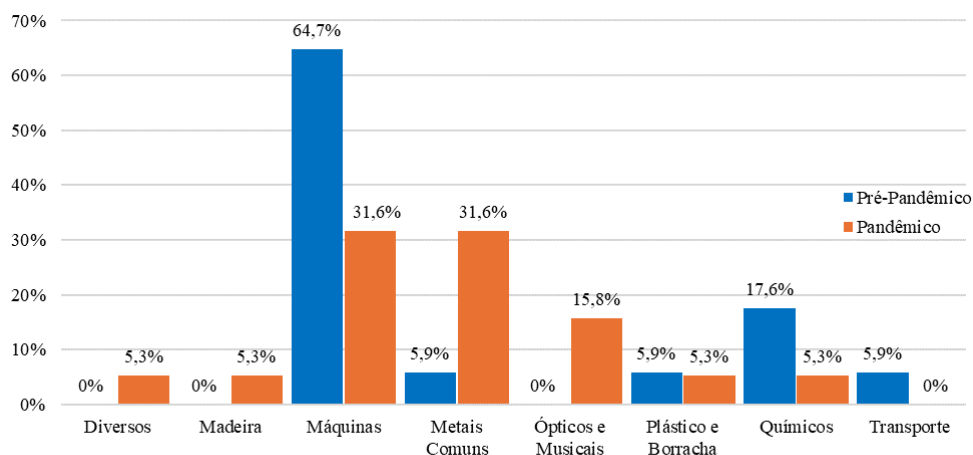
Fonte: Dados da pesquisa.

Constata-se aumento de alíquota do IPI (negativo), que não ocorreu na área de alimentos e bebidas durante o período da pandemia, mas no pré-pandêmico em 12% das reformas. Além disso, os demais setores foram afetados negativamente no período da pandemia. Setores como o de plástico e borracha, químicos e transportes, que no período antes da pandemia não eram afetados, passaram a ser impactados negativamente. Os impactos negativos podem ser explicados pela priorização de insumos mais essenciais em detrimento dos demais, como modo de equilíbrio econômico, ou por questão como a escassez de matérias-primas durante a pandemia, acarretando ajuste na tributação de determinados setores, pois há impacto direto nos custos de produção e na competitividade mercadológica (Yeyati & Filippini, 2021).

Outrossim, em relação ao impacto positivo das SDs (ver Figura 3), observa-se que o setor mais impactado foi o setor de máquinas, em uma proporção de aproximadamente 65% das reformas, em detrimento de outros setores encontrados. Ao verificar os dados do período da pandemia, há um equilíbrio entre os setores de máquinas e de metais comuns, 31,6% das reformas para ambos, e maior distribuição entre os demais setores, sobejando um pouco mais neste período o de ópticos e musicais. Não obstante, na verificação dos impactos neutros (ver Figura 4), nota-se novamente uma posição dessas reformas proeminentes, em ambos os períodos analisados, sobre o setor de máquinas, 34% no período antes da pandemia e 33% durante a pandemia.

Figura 3

Impacto positivo das SDs nos setores econômicos



Fonte: Dados da pesquisa.

O aumento dos impactos positivos sugere uma política tributária favorável a setores essenciais para adaptação à nova realidade imposta. Estudos recentes mostram que, durante a pandemia, muitos países instituíram incentivos fiscais para indústrias de tecnologia e equipamentos médicos, o que pode explicar o comportamento dos impactos (Barus et al., 2023; Yuchao & Tahajuddin, 2022).

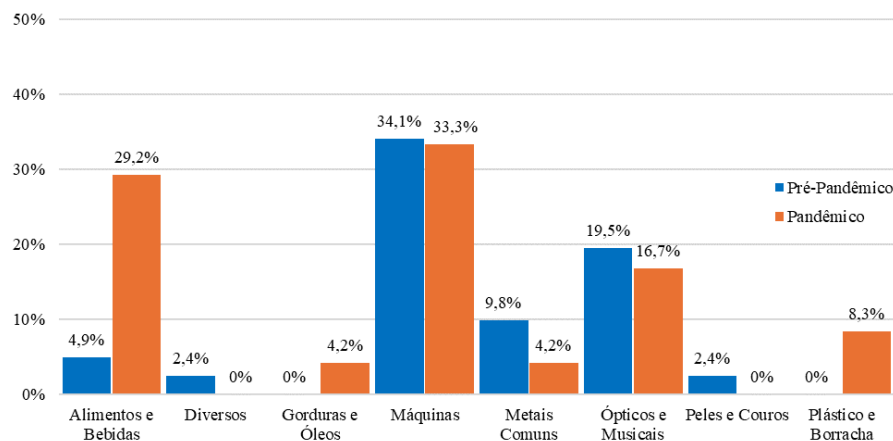
Ressalte-se também que o setor de alimentos e bebidas recebeu pouco mais de 29% das reformas de classificação neutras dentro do período da pandemia e que da mesma forma os demais setores foram afetados apenas com alterações de nomenclatura, pois o efeito de aumento ou diminuição de alíquota nominal neste resultado das reformas é inexistente, que se restringiu meramente aos termos de nomenclatura. A ausência de impactos negativos no setor alimentício sugere uma diligência por parte da RFB, a fim de evitar a volatilidade em setores mais críticos.

Em termos gerais, a análise dos impactos por setor durante a pandemia destaca mudanças significativas na performance dos setores. Setores como transporte, plásticos e borracha e químicos apresentaram uma maior variação dos impactos, negativos e neutros (ver Figura 5). O aumento de impactos

negativos reflete a vulnerabilidade de determinados setores às mudanças adversas durante períodos de crise (Yeyati & Filippini, 2021).

Figura 4

Impacto neutro das SDs nos setores econômicos.

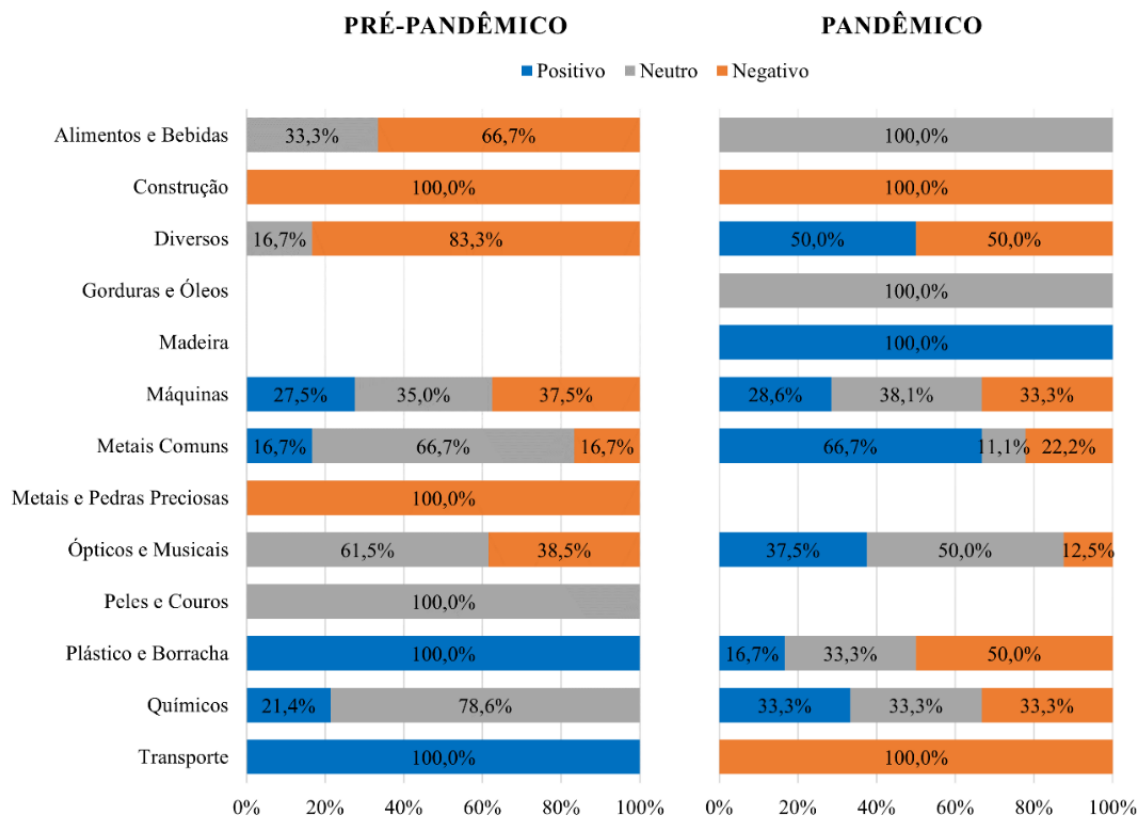


Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Figura 5 que o setor de transporte, por exemplo, apresentou uma reversão completa, com impacto negativo em sua totalidade no período pandêmico, diferentemente do período pré-pandêmico, que pode ser atribuído às severas restrições na mobilidade e lockdown, com prejuízos significativos no setor.

Figura 5

Panorama Geral dos Impactos das SDs



Fonte: Dados da pesquisa.

Outro setor afetado, de modo expressivo, foi o de plástico e borracha, com metade dos impactos convertidos em negativos. Em contraste, o setor químico mostrou diversificação dos impactos durante a pandemia, distribuídos igualmente, com aumento nos impactos negativos e positivos. Essa mudança pode ser atribuída ao aumento da demanda por produtos de higiene e limpeza (Naseer, Khalid, Parveen, Abass, Song, & Achim, 2021; Yeyati & Filippini, 2021).

Nota-se que há setores estáveis em ambos os períodos, com consistência, nas políticas tributárias para alguns segmentos, sem alterações nas alíquotas, como é o caso de peles e couros, gorduras e óleos e construção. Ademais, o setor de máquinas, apesar de destaque quando analisado o impacto (positivo, neutro e negativo) individualmente, não apresentou grandes variações, se observado em contexto geral dos impactos no setor.

Em contrapartida, destaca-se entre os setores mais impactados positivamente na pandemia, o de diversos, madeira, metais comuns e de ópticos e musicais. Em consonância, o setor de alimentos e bebidas apresentou redução dos impactos negativos, considerado um incentivo na produção e comercialização dos mesmos durante a pandemia, dado que houve uma estabilidade nas alíquotas, sem aumento ou redução (Yeyati & Filippini, 2021). A redução dos impactos pode ser explicada pela natureza essencial dos produtos, que mantiveram constantes apesar das adversidades do cenário econômico.

De modo geral, esses resultados (Figura 5) demonstram que a resposta às reformas fiscais relacionadas com a pandemia foi heterogênea. Setores essenciais ou adaptáveis às novas condições de mercado, impostas pela pandemia, se beneficiaram de condições fiscais melhores ou sem grandes alterações. Enquanto isso, os setores que foram fortemente afetados pelo aumento das taxas tiveram que enfrentar mais dificuldades durante a pandemia, como o de transporte.

4.3. Discussões

Nesse contexto, é perceptível que as modificações das SDs impactam significativamente a GT empresarial, com a necessidade de adaptação às alterações fiscais para garantir conformidade às mudanças, que pode exigir maior planejamento e monitoramento da GT. A instabilidade e as flutuações em torno das alíquotas do IPI podem gerar mais obstáculos para a GT, que exige maior atenção e planejamento por parte das empresas.

Além disso, a investigação demonstrou que as SDs têm um impacto significativo e heterogêneo ao longo de ambos os períodos analisados. Quando examinados setorialmente, foram notadas diferenças nos impactos dos incumprimentos, refletindo políticas fiscais que visaram setores econômicos específicos. A diferença nas variações setoriais indica que algumas indústrias foram favorecidas em detrimento de outrem, com políticas mais flexíveis, enquanto outras, como plástico e borracha e transporte, que tiveram maior oneração tributária, que pode ter ampliado os desafios da GT. Conforme Khan e Nawaz (2023), empresa de setores mais prejudicados tendem a recorrer a ajustes mais agressivos em seu planejamento tributário para mitigar o impacto causado.

Em suma, durante a pandemia, houve tendência, pela RFB, em emitir menos reformas de classificação e alíquotas mais baixas (impacto positivo), que indica o esforço na redução das alíquotas de IPI em determinados setores e a tentativa de mitigar possíveis dificuldades econômicas e sociais, coadunando com os resultados de Yuchao e Tahajuddin (2022) e corroborando o estudo de Barus et al. (2023).

Para a GT, os resultados indicam uma abordagem da autoridade fiscal federal caracterizada por menor intervenção no período da crise sanitária da COVID-19, demonstrado pela diminuição do número das Soluções de Divergência emanadas neste íterim e por mais implicações no sentido da redução tributária do IPI. Entretanto, não se trata de uma unanimidade no quesito consequências, pois alguns setores amargaram decisões da RFB desfavoráveis aos seus planejamentos tributários, como é o caso de Construção Civil e Transportes, em que 100% das SDs foram no sentido de aumentar a alíquota de IPI.

De toda forma, as empresas podem tomar como lição os resultados encontrados ao perceberem o peso e a importância que decisões de cunho meramente administrativos e tecnicamente arbitrários podem causar à GT de entidades do ramo industrial brasileiro e que, tal qual descrito por Zhang (2024), a implementação de estratégias eficazes – como provisões contábeis – que consideram os riscos fiscais (especialmente do IPI) ajudariam essas empresas a se prepararem para eventuais mudanças que, como explicado, ocorrem de forma abrupta e sem eventual aviso prévio, no caso específico das SDs.

Quanto à metodologia adotada pela RFB (COSIT), no que tange às suas competências em relação à classificação de mercadorias, não há o que se falar sobre sua legitimidade e acuracidade técnica. No entanto, o procedimento de revisão das SC que são reformadas via SD não permite uma abertura de diálogo entre a Autoridade Fiscal correspondente e o contribuinte interessado – que mais detém o conhecimento produtivo – e que, assim, poderia impugnar eventuais alterações na nomenclatura e/ou, conseqüentemente, a nova alíquota imposta.

Por outro lado, o método adotado pela IN nº 2057/2021 parece proteger os interesses coletivos e assegurar imparcialidade em relação ao julgamento técnico dos auditores envolvidos na promulgação das soluções, utilizando-se da simplificação e objetividade nos processos, que, após publicados, não permitem sequer recursos e/ou contestações, que do ponto de vista legal talvez não soaria republicano ou, por isso, excessivamente arbitrário.

5 Considerações Finais

A pesquisa fundamentou-se em analisar o impacto das alterações das alíquotas de IPI decorrentes das SDs, na GT das empresas, e se tais mudanças poderiam prejudicar ou auxiliar os contribuintes, principalmente em contextos adversos, como a pandemia de COVID-19. Nesse sentido, o objetivo geral do trabalho foi analisar o impacto das SDs emitidas pela RFB nos períodos pré-pandêmico e pandêmico na GT das empresas. Para uma melhor compreensão dos impactos, efetuou-se o método comparativo, com dados classificados e correlacionados com os respectivos setores. O estudo utilizou um procedimento de pesquisa documental exercida mediante levantamento qualitativo por meio da análise de conteúdo (análise de conteúdo). Foram levantadas e analisadas todas as SDs da RFB nos períodos de 2016 a 2018 (pré-pandêmico) e de 2020 a 2023 (pandêmico), comparando as alíquotas de IPI antes e depois das reformas emitidas pelas SDs.

Os resultados demonstraram que o impacto exercido pelas reformas das SDs em sua maior parte (45% no período antes da pandemia e 39% no período pandêmico) foi de natureza neutra sobre as alíquotas de IPI para ambos os períodos trienais analisados. Por outro lado, houve um impacto de 36% de natureza negativa, ou seja, com aumentos de alíquotas de IPI para os setores, especificamente no período pré-pandêmico, e de 19% de natureza positiva também no período pré-pandêmico. Durante a pandemia da COVID-19, a situação é inversa, porém equilibrada, em que as reformas de classificação com impacto positivo, ou seja, a diminuição de alíquotas do IPI, superaram as de impacto negativo, respectivamente em 31% e 30% das reformas emanadas neste período.

As causas subjacentes a essas variações estão relacionadas ao fator de que, em momentos de crises, o governo utiliza instrumentos fiscais para regular a economia (Barus et al., 2023; Yuchao & Tahajuddin, 2022). A predominância de impactos positivos durante a pandemia sugere uma tentativa da RFB de adotar a política fiscal anticíclica, aliviando em partes o fardo tributário em determinados setores. Apesar das restrições, o aumento de impacto negativo no setor de construção civil pode ter gerado prejuízos, que pode apontar inconsistências na estratégia adotada. Diante disso, conclui-se que houve distinção de impactos entre os períodos analisados. Entretanto, a maior parte dos impactos foram neutros, com redução dos impactos negativos e aumento dos positivos durante a pandemia, com estratégias distintas de regulação econômica dentre os períodos. Parte das alterações das alíquotas, resultante das SDs, representa uma medida para aliviar dificuldades econômicas durante o período de crise. Verificou-se que o impacto no período pandêmico foi mais

proeminentemente negativo em determinados setores, como o de construção civil e transportes, do que em setores como alimentos e bebidas.

As variações nas alíquotas de IPI não são explicadas pela COSIT, isso destaca a necessidade de maior transparência. As consequências dessas ações podem ser diversas e até graves, que vão desde mudanças estratégicas simples até uma postura de agressividade tributária das empresas, culminando inclusive em situações de evasão fiscal, principalmente sobre aquelas em dificuldades financeiras (Khan & Nawaz, 2023).

Para mitigar os riscos, a RFB poderia adotar procedimentos específicos para tempos de crise, principalmente para suas competências legais e de regulação que afetem diretamente o erário, como justificação pertinente e/ou suspensão de promulgação de novas soluções de divergência. Por outro lado, as empresas industriais talvez possam implementar estratégias de segurança contábil e financeira como o estabelecimento de provisões tributárias e/ou subsídio de análises de riscos fiscais.

Os resultados reforçam a importância da GT eficiente, dado que estratégias como provisões tributárias e análises preditivas de riscos fiscais são necessárias para que as empresas se adaptem às mudanças regulatórias. Outrossim, os achados ampliam a compreensão acerca do papel do IPI, uma vez que pode ser utilizado como um artefato de política fiscal.

As limitações percebidas na pesquisa se devem à escassa bibliografia que trata sobre as SDs da RFB, à grande quantidade de setores econômicos impactados, à complexidade dos regimes tributários no Brasil e uma maior abrangência de outros períodos que poderiam ser analisados. Para futuras pesquisas, sugere-se comparar os resultados obtidos com resultados analíticos de períodos mais recentes ou outros anteriores, a fim de que se identifique tendências, inclusive em outros períodos de crise e, sendo possível, considerando eventuais interferências de cunho político e de lobby para as ponderações científicas, uma vez que o IPI em sua essência é um instrumento de exercício político e econômico do poder executivo.

Referências

- Alimama, A. (2015). Transformation of foreign companies' branches into subsidiaries in Albania. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies* MCSER Publishing, 3(6), p. 81-88.
- Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics* 1, 323-338. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2)
- Ávila, H.Folloni, A., Velloso, A. P., Ferreira Neto, A., Leite, A. D. H. F., Alves, H. N., Rocha Jr., L. C. M DA, Papadopol, M., Adamy, P., & Bustamante, T. da R. de. (2012). *Fundamentos do direito tributário*. Marcial Pons.
- Banco Mundial. (2021). *Global Economic Prospects*, January 2021. Disponível em: <https://www.worldbank.org/en/publication/global-economic-prospects>).
- Barus, I. I., Mareta, S., Lestari, Y., Yolfiandri, & Suryadi, E. (2023). Post-pandemic adaptation: Impact and challenges on income tax, value added taxes, and fiscal policy. *Transdisciplinary Symposium on Business, Economics, and Communication*, 2023. <https://doi.org/10.18502/kss.v8i12.13671>
- Bigolin, P. R. de S. (2018). *Protocolo para tomada de decisão em planejamento tributário*. Dissertação de mestrado, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Vale do Rio dos Sinos, Porto Alegre, Rio Grande do Sul, RS, Brasil.
- Borges, R. E. S., & Montibeler, E. E.. (2014). Input–Output Matrix study: A theoretical frame to study the impact of Brazilian IPI reduction in final demand. *Economia* 15 (2014) 228–241. <https://doi.org/10.1016/j.econ.2014.03.004>
- Campoi, F. (2019). *Classificação fiscal de mercadorias na prática* (3ª ed.). Saraiva, São Paulo.
- Chen, L., Wang, Q., & Liu, H. (2023). Sustainable Tax Management and Firm Performance: Evidence from Emerging Markets. *Journal of Accounting Research*, 20(2), 78-94.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 05 de outubro. <https://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/viwTodos/509f2321d97cd2d203256b280052245a?OpenDocument&Highlight=1,constitui%C3%A7%C3%A3o&AutoFramed>
- Costa, J. I. da S. (2010). *Simples Nacional: novo modelo de tributação das microempresas e empresas de pequeno porte*. [dissertação de mestrado, Fundação Getúlio Vargas]. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/8021>

- Crepaldi, S. (2021). *Planejamento Tributário: Teoria e Prática* (4ª ed.). São Paulo, Brasil.
- Damodaran, A. (2009). *Gestão estratégica do risco: uma referência para tomada de riscos empresariais*. Bookman.
- Decreto Nº 11.158/2022, de 29 de julho. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI. Presidência da República. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Decreto/D11158.htm#art6
- Decreto Nº 6/2020. Reconhece, para os fins do art. 65 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a ocorrência do estado de calamidade pública, nos termos da solicitação do Presidente da República encaminhada por meio da Mensagem nº 93, de 18 de março de 2020. http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/DLG%206-2020?OpenDocument
- Decreto Nº 7.212/2010, de 15 de junho. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Presidência da República. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm
- Decreto Nº 70.235/72, de 06 de dezembro. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Presidência da República. <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1970-1979/decreto-70235-6-marco-1972-418562-normaatualizada-pe.html>
- Decreto-Lei Nº 34/66, de 18 de novembro. Dispõe sobre nova denominação do Imposto de Consumo, altera a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, extingue diversas taxas, e dá outras providências. Presidência da República. http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/DEL%2034-1966?OpenDocument
- Emenda Constitucional Nº 3/93, de 17 de março. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/emc%203-1993?OpenDocument
- Engel, E. M. R. A., & Hines Jr, J. R. (1999). Understanding tax evasion dynamics. NBER Working Paper Series. working paper, N. 6903. Recuperado de <https://ssrn.com/abstract=147433>
- Fabretti, L. C. (2015). *Contabilidade Tributária* (15ª ed.). Atlas, São Paulo.
- Fernandes, I. de S. (2008). *Metodologia para Trabalhos Científicos*. Editora Descubra.
- Filho, E. O. A. (2017). *Planejamento Tributário*. São Paulo, Saraiva.
- Filho, E. O. A. (2018). *Imposto de Renda das Empresas* (13ª ed.). Atlas, São Paulo.
- Flavio Neto, L. (2011). *Teorias do "abuso" no planejamento tributário*. Dissertação de mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Germano, L. C. (2013). *O Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos*. Saraiva, São Paulo.
- Godoi, C. K., & Ferraz, C. A. (2012). *Planejamento tributário: teoria e prática*. Atlas, São Paulo.
- Godoi, M. S. de, & Ferraz, A. K. (2012). Planejamento tributário e simulação: estudo e análise dos casos REXNORD e JOSAPAR. *Revista Direito FGV*, v. 8. P. 359-380. <https://doi.org/10.1590/S1808-24322012000100014>
- Instituto De Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). (2021). "Boletim de Conjuntura." Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/>.
- Instrução Normativa nº 2057/2021, de 09 de dezembro. Regulamenta o processo de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Secretário Especial da Receita Federal do Brasil. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=122078>
- Jordão, R. V. D., Silva, M. S., Vasconcelos, M. C. R. L., & Brasil, H. G. (2015). Um caleidoscópio de perspectivas sobre o sistema público de escrituração digital. *Revista Contemporânea de Contabilidade (UFSC)*, 12 (1), 119-140. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n26p119>
- Khan, M. T., & Nawaz, F. (2023). Financial distress and corporate tax avoidance during the COVID-19 financial crisis: Evidence from Pakistan. *Review of Applied Management and Social Sciences*, 6(1), 45-62. <https://doi.org/10.1108/RAMSS-01-2023-0012>
- Kim, H., Lee, S., & Park, J. (2024). Tax Management Practices and Corporate Performance: A Survey of Top Global Enterprises. *Journal of Financial Strategy*, 25(4), 56-71.
- Koa, J. V., & Mutia, K. D. L. (2021). Pengaruh Persepsi, Motivasi, Minat, Dan Pengetahuan Tentang Pajak Mahasiswa Program Studi Akuntansi Universitas Nusa Cendana Terhadap Pilihan Berkarir Di Bidang Perpajakan. *Jurnal Akuntansi: Transparansi Dan Akuntabilitas*, 9(2), 131-143.
- KPMG. (2005). *O planejamento como ferramenta estratégica*. São Paulo, jul. p. 22.
- Laren, A. M. (2021). *Manual de gestão tributária: tributação sob uma perspectiva estratégica do negócio*. Saint Paul Editora.

- Lee, J., Park, Y., & Kim, S. (2021). The Role of Tax Management in Enhancing Firm Performance: Evidence from Global Corporations. *Journal of Financial Management*, 15(3), 45-62.
- Lei Nº 12.814/2013, de 16 de maio. Altera a Lei nº 12.096, de 24 de novembro de 2009, quanto à autorização para concessão de subvenção econômica. Presidência da República.
http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viiv_Identificacao/lei%2012.814-2013?OpenDocument
- Lei Nº 4.502/64, de 30 de novembro. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas. Presidência da República. http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viiv_Identificacao/lei%204.502-1964?OpenDocument
- Lei Nº 5.172/66, de 25 de outubro. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Presidência da República.
http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viiv_Identificacao/lei%205.172-1966?OpenDocument
- Lei Nº 9.430/96, de 27 de dezembro. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Presidência da República.
https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/LEIS/L9430.htm
- Lei Nº 9.718/98, de 27 de novembro. Altera a Legislação Tributária Federal. Presidência da República.
http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viiv_Identificacao/lei%209.718-1998?OpenDocument
- Lemos, P., Almeida-Filho, N., & Firmo, J. (2020). COVID-19, desastre do sistema de saúde no presente e tragédia da economia em um futuro bem próximo. *Brazilian journal of implantology and health sciences*. 2 (4), 39-50. Recuperado de <https://bjih.emnuvens.com.br/bjih/article/view/60/90>.
- Maramygin, M. S., Nassyrova, G. A., Zhamiyeva, A. E., & Mazhitov, D. M. (2022). Tax management in the conditions of the crisis. *The Journal of Economic Research & Business Administration*, 3(141), 1-15. <https://doi.org/10.26577/be.2022.v141.i3.03>
- Mariański, M., & Radvan, M. (2024). Tax amendments in times of crises in Poland and Czech Republic – selected legal aspects. *Studia Prawnoustrojowe*, 64, 1-14. <https://doi.org/10.31648/sp.9645>
- Mascagni, G., & Santoro, F. (2023). The tax side of the pandemic: Shifts in compliance attitudes and perceptions in Rwanda. *Institute of Development Studies (IDS), University of Sussex*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2411424>
- Mascarenhas, R. C. V. C. (2002). Tudo sobre IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados (5º ed.). Aduaneiras.
- Ministério da Fazenda (2023). Contribuintes poderão regularizar divergências de IPI identificadas pela Receita Federal e evitar a aplicação de multa de ofício. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2023/outubro/quase-1-200-co-mtribuintes-poderao-regularizar-divergencias-de-ipi-identificadas-pela-receita-federal-e-evitar-a-aplicacao-de-multa-de-oficio>. Acesso: maio/2024.
- Nascimento, W. I.; Morais, H. A. R. A Reforma Tributária 2024: Principais Mudanças e Seus Impactos Socioeconômicos. *Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação*, v. 10, n. 7, p. 535-550, 2024.
- Naseer, S., Khalid, S., Parveen, S., Abass, K., Song, H., & Achim, M. V.. (2021). The impact of COVID-19 on global economy. *Frontiers in Public Health*. <https://doi.org/10.3389/fpubh.2022.1009393>
- Natividade, C. (2015). Redução tributária com inovação tecnológica nas empresas prestadoras de serviços. Monografia de Pós-Graduação, Universidade Federal do Paraná.
- Neto, J. V. C. (2019). Contabilidade Tributária I. Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis, Superintendência de Educação a Distância.
- Oliveira, G. G. de, & Antunes, E. S. (2018). A Gestão Tributária no Controle à Sonegação Fiscal. *Id on Line Revista Multidisciplinar e de Psicologia*, 2018, vol.12, n.41, p.52-65. <https://doi.org/10.14295/idonline.v12i41.1192>
- Oliveira, L. M. De, Chierigato, R., Junior, J. H. P., & Gomes, M. B.. (2014). Manual de Contabilidade tributária, (13º ed.). Atlas, São Paulo, 2014.
- Oliveira, V. (Coord.) (2002). Planejamento tributário e a Lei Complementar 104. Dialética, São Paulo.
- Organização Mundial da Saúde (OMS). (2020). Rolling updates on coronavirus disease (COVID-19). Disponível em: <https://www.who.int/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019/events-as-they-happen>.
- Orsini, C. S. (2016). A Significância do Planejamento Tributário para a Estrutura de Custos de uma Organização. XXIII Congresso Brasileiro de Custos.
- Orsini, P. (2016). Gestão Tributária e Compliance Fiscal. São Paulo: IOB.
- Paes, N. L.. (2015). Imposto sobre Produtos Industrializados: Carga setorial e aspectos distributivos. *Pesquisa e planejamento econômico*, 45(1).

Soluções de Divergência de Classificação de Mercadorias da RFB sobre Alíquotas de IPI e a Gestão Tributária: uma análise antes e durante a COVID-19

- Pletsch, C. S., Vogt M., Silva, M. Z., & Venturini, J. C.. Coerência da Pesquisa Qualitativa na Área Contábil: A Importância da Escolha das Técnicas de Análise e Interpretação dos Resultados. USP International Conference in Accounting, São Paulo. 24 jul. 2019.
- Pinto, T. C. S. R. (2010). Seletividade ambiental no IPI: um novo modelo de tributação para um novo modelo de cidadão. Encontro nacional do CONPEDI. Monografia (Graduação em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza.
- Portaria ME nº 284/2020 de 27 de julho. Aprova o Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia. Ministério de Estado da Economia.
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=111265>
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M.. (2013). Metodologia da Pesquisa aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.) Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e prática. São Paulo: Editora Atlas.
- Resende, G. W. de. (2016). Imposto sobre produtos industrializados na importação de produtos: uma análise da (i)legalidade da cobrança à luz dos Tratados de Comércio Internacional – do GATT à OMC. Monografia de graduação, Universidade Federal de Juiz de Fora.
- Richardson, G. (2006). Determinants of tax evasion: A cross-country investigation. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15(1), 150-169. doi: 10.1016/j.intaccudtax.2006.08.005
- Saputro, R., & Meivira, F. (2020). Pengaruh tingkat pendidikan pemilik, praktik akuntansi dan persepsi atas insentif pajak terhadap kepatuhan pajak UMKM. *Jurnal EMBA: Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis Dan Akuntansi*, 8(4).
- Soares, M. R. da C. (2011). Anotações sobre Reforma Tributária. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Recuperado de file:///C:/Users/G%20Y%20N/Downloads/anotacoes_reforma_soares.pdf.
- Solução de Divergência COSIT nº 2/2016, de 19 de abril. Normas de Administração Tributária.
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=40074>
- Solução de Divergência COSIT nº 3/2015, de 26 de fevereiro. Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF.
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=35231>
- Sousa, R. de C. F., & Machado, P. S. (2017). Gestão de Tributos. FGV.
- Souza, L. R. B. de, & Pavão, A. C. (2017). A necessidade do planejamento tributário visando a redução dos custos nas organizações. *Revista Inesul*.
- Tanzi, V, & Shome, P. (1993). A Primer on Tax Evasion. *Staff Papers – International Monetary Fund*. 40(4), 807-828.
- Teles, F. (2014). Elisão, elusão e evasão fiscal: diferenças e implicações jurídicas. *Revista de Direito Tributário*.
- Teles, R. F. (2014). Planejamento tributário e normas antielisivas: uma análise a partir da perspectiva de nosso sistema constitucional. Dissertação de mestrado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.
- Teodorovicz, J. (2020). Políticas Públicas Tributárias Anticíclicas, Extrafiscalidade e o Combate a Pandemias. In: Segundo, H. B. M., Godoi, M. S., Valadão, M. A. P., Batista Júnior, O. A., Rocha, S. A. (Orgs.). *A pandemia da COVID-19 no Brasil em sua dimensão financeira e tributária*. Belo Horizonte, São Paulo: D' Plácido.
- Teodorovicz, J., Bemvindo, J.F., Borges, A. M., & Santos, L. H.. (2021). Políticas públicas extrafiscais, o imposto de importação e combate à pandemia (Covid – 19). *Ius Gentium, Curitiba*, 12(2), 5-38.
- Torgler, B. (2006). The importance of faith: Tax morale and religiosity. *Journal of Economic Behavior , Organization*. 61(1), 81-109. 10.1016/j.jebo.2004.10.007
- Uzeda, H. & Monteiro, A. O. (2014). Gestão de tributos e governança no setor de petróleo: o caso da Petrobrás. *Gestão e Planejamento*, 15(3), p. 466-486.
- Valle, M. D. T. do. (2010). Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI. [Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Paraná.] Acervo Digital da UFPR.
- Wang, S., & Liu, Y. (2024). Integrating Tax Management into Strategic Decision Making: A Case Study Approach. *Journal of Tax Strategy and Management*, 22(3), 88-105.
- Wibowo, I. (2024). Tax management strategy for company operational effectiveness. *Atestasi: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 7(1), 1-12.
- Yeyati, E. L, & Filippini, F.. (2021). Social and Economic Impact of COVID-19. Disponível em: Brookings.
- Yuchao, J., & Tahajuddin, S. (2022). An analysis of global fiscal and tax policies trends in the post-pandemic era: Lessons for China. *International Journal of Advanced Research in Economics and Finance*, 4(4), 60-73. <http://doi.org/10.1234/ijaref.2022.0044>

Yuniawati, R. A. (2022). Corporate governance and tax management. *Formosa Journal of Sustainable Research*, 1(6), 955-974. <https://doi.org/10.55927/fjsr.v1i6.1731>

Zhang, Q., Li, W., & Chen, Y. (2023). Effective Tax Management as a Strategic Imperative: Insights from Multinational Corporations. *International Journal of Accounting and Finance*, 12(2), 134-150.

Zhang, X. (2024). Research on tax management and tax risk prevention measures. *Proceedings of the 2nd International Conference on Financial Technology and Business Analysis*. <https://doi.org/10.54254/2754-1169/73/20231507>

DADOS DOS AUTORES

Paulo Alexandre Oliveira de Faria

Universidade Federal de Goiás (UFG) / Universidade Estadual de Goiás (UEG)

Email: paulo_alexandre@discente.ufg.br / paulo.faria@ueg.br

Orcid: 0009-0001-6385-3452

Geovanna da Costa Silva

Universidade Federal de Goiás (UFG)

Email: geovannacosta@ufg.br

Orcid: 0009-0004-3485-4829

Gilberto Crispim

Universidade Federal de Goiás (UFG)

Email: crispim@ufg.br

Orcid: 0000-0002-3177-7897

Contribuição dos Autores:

Contribuição	Paulo Alexandre Oliveira de Faria	Geovanna da Costa Silva	Gilberto Crispim
1. Concepção do assunto e tema da pesquisa	√		
2. Definição do problema de pesquisa	√	√	
3. Desenvolvimento das hipóteses e constructos da pesquisa (trabalhos teórico-empíricos)			
4. Desenvolvimento das proposições teóricas (trabalhos teóricos os ensaios teóricos)	√		
5. Desenvolvimento da plataforma teórica	√	√	√
6. Delineamento dos procedimentos metodológicos	√		
7. Processo de coleta de dados	√		
8. Análises estatísticas			
9. Análises e interpretações dos dados coletados	√	√	
10. Considerações finais ou conclusões da pesquisa	√	√	
11. Revisão crítica do manuscrito	√	√	√
12. Redação do manuscrito	√	√	√