

BONIFICAÇÕES NO SETOR DE VAREJO - RECEITA OU REDUÇÃO DE CUSTOS?

JERÔNIMO ANTUNES

VINÍCIUS DE CASTRO ALVES SAMPAIO

Resumo:

Este trabalho tem por objetivo identificar as formas comerciais mais praticadas de bonificações concedidas pelos fornecedores ao setor de varejo e as implicações contábeis e fiscais decorrentes desta prática comercial. É enfatizado que ainda não há nas normas brasileiras regras ou posicionamentos quanto ao tratamento e registro de determinados tipos de acordos comerciais comumente empregados no cotidiano dessas empresas. Em decorrência desta lacuna, tais empresas, em muitas circunstâncias, tratam estas bonificações como redução de custos ou até mesmo como uma mera receita, incorrendo, pagando e antecipando impostos e contribuições sociais que, como se verificará, nem sempre é devida, além de ir de encontro ao correto reconhecimento contábil pela essência dessas transações. A proposta deste estudo, além de destacar a importância e a complexidade deste tema, é o de apresentar algumas orientações contábeis, mas não esgotá-las, tomando por base os procedimentos já adotados em outros países, a legislação fiscal brasileira, e obviamente, os princípios contábeis brasileiros. O trabalho conclui reconhecendo que as bonificações são um forte instrumento de compras junto aos fornecedores do setor de varejo, mas que para o seu correto reconhecimento nos demonstrativos contábeis, as empresas deverão formalizar este acordos e estruturar alguns controles para identificação e associação dessas bonificações às mercadorias adquiridas.

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços*

Bonificações no setor de varejo – receita ou recuperação de custos?

Resumo

Este trabalho tem por objetivo identificar as formas comerciais mais praticadas de bonificações concedidas pelos fornecedores ao setor de varejo e as implicações contábeis e fiscais decorrentes desta prática comercial. É enfatizado que ainda não há nas normas brasileiras regras ou posicionamentos quanto ao tratamento e registro de determinados tipos de acordos comerciais comumente empregados no cotidiano dessas empresas. Em decorrência desta lacuna, tais empresas, em muitas circunstâncias, tratam estas bonificações como redução de custos ou até mesmo como uma mera receita, incorrendo, pagando e antecipando impostos e contribuições sociais que, como se verificará, nem sempre é devida, além de ir de encontro ao correto reconhecimento contábil pela essência dessas transações. A proposta deste estudo, além de destacar a importância e a complexidade deste tema, é o de apresentar algumas orientações contábeis, mas não esgotá-las, tomando por base os procedimentos já adotados em outros países, a legislação fiscal brasileira, e obviamente, os princípios contábeis brasileiros. O trabalho conclui reconhecendo que as bonificações são um forte instrumento de compras junto aos fornecedores do setor de varejo, mas que para o seu correto reconhecimento nos demonstrativos contábeis, as empresas deverão formalizar estes acordos e estruturar alguns controles para identificação e associação dessas bonificações às mercadorias adquiridas.

Palavras-chave: Bonificações sobre mercadorias. Descontos condicionados. Descontos incondicionais. Acordos comerciais. Varejo.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços

1. Introdução

O setor varejista tem como característica predominante o crescente dinamismo. O conceito de auto-serviço, em que em um mesmo lugar o consumidor teria acesso à alimentos e produtos industrializados de consumo diversificado teve início nos Estados Unidos na década de 1930. As primeiras redes de lojas foram: King Kuller e Big Bear.

Ao longo dos últimos setenta anos, a variedade de produtos que poderiam ser encontrados em um supermercado aumentou de modo proporcional ao crescimento das grandes redes de lojas. Estas incorporaram neste processo de expansão atividades comerciais tais como: padarias, açougues, papelarias, utensílios domésticos, perfumaria, artigos musicais, artigos para carro, entre outros. No Brasil, a década de 1950-60 desponta como ponto referencial do setor varejista no Brasil, impulsionado pelos planos dos governos Getúlio Vargas e Juscelino Kubitschek, que tinham como objetivo a elevação da renda nacional e a ampliação do mercado interno. Como consequência do crescimento da indústria varejista global e local, a competição entre as redes supermercadistas acentuou-se, promovendo forte impacto na gestão econômica e financeira destas entidades.

O mercado varejista possui como característica a apresentação de lucro líquido bastante baixo em relação às vendas. Desta forma, a margem bruta é considerada um indicador econômico muito importante na análise de balanço, sendo a redução do custo algo desejado por todos.

Cavalcante (2004) ensina que na guerra por melhores resultados, os grandes conglomerados varejistas passaram a desenvolver técnicas com o objetivo de reduzir seus custos de operação. Para isto, esse tipo de comerciante, de modo confidencial e normalmente individual, passou a se beneficiar de seu poder de barganha para atingir seus objetivos nas negociações com seus

fornecedores. Desta forma, o ato de comprar passou a ser visto como uma transação em que é possível apurar ganhos ou perdas. É através de bonificações comerciais que os fornecedores do setor de varejo estão procurando tornar seus preços atrativos e competitivos, assim como cativar e perpetuar a fidelidade comercial de seus clientes.

A discussão contábil sobre o reflexo de bonificações sobre mercadorias (*vendor allowances*) nos demonstrativos financeiros das empresas ganhou força após a fraude identificada na US FoodService, uma divisão americana do grupo de varejo holandês Royal Ahold. Os resultados do grupo oriundo das operações americanas entre os anos de 2000 e 2002 foram superavaliados em US\$ 880 milhões. A fraude, segundo investigação conduzida pela *Securities and Exchange Commission (SEC)*, ocorreu a partir de um esquema montado entre executivos da FoodService e fornecedores. Os executivos da divisão americana solicitaram aos seus fornecedores nos três exercícios que inflassem os valores a receber oriundos de bonificações sobre mercadorias, nas confirmações de saldos e cláusulas contratuais solicitadas pelos auditores do grupo.

Alguns meses antes deste episódio ter sido divulgado ao mercado, precisamente em novembro de 2002, o *Emerging Issue Task Force – EITF*, criado para traçar e definir diretrizes de implementações de pronunciamentos emitidos pelo *Financial Accounting Standard Board (FASB)*, publicou o *EITF – 02-16*, para tratar dos aspectos contábeis, pelo comerciante, de certos benefícios recebidos de um fornecedor. Esta orientação definiu alguns parâmetros para reconhecimento de bonificações como recebíveis e do tratamento contábil destes valores no custo das mercadorias adquiridas.

No Brasil, ainda há uma lacuna nas normas contábeis, inexistindo pronunciamentos e posicionamentos formais por parte do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON ou da Comissão de Valores Mobiliários, em relação à contabilização de bonificações sobre mercadorias. Neste vácuo, os auditores independentes de demonstrações contábeis de companhia abertas, por exemplo, têm se socorrido, muitas vezes, das normas adotadas internacionalmente, como o próprio *EITF* citado anteriormente, adequadas aos princípios contábeis brasileiros (KPMG, 2003). Por outro lado, um grupo maior, formado por empresas de capital fechado e outras sociedades limitadas que atuam no setor de varejo, estão adotando procedimentos contábeis que nem sempre refletem a essência da transação. Como agravante, ainda, tais entidades estão sendo oneradas por uma carga tributária injusta, em decorrência de um tratamento equivocado de fatos contábeis oriundos de bonificações comerciais.

Os Fiscos estadual e federal têm manifestado suas posições através de consultas e normativos, em algumas vezes até conflitantes, quanto à tributação de determinadas operações de bonificações. Mas a questão principal que vem acirrando disputas entre contribuintes e o Fisco é o tratamento de determinadas bonificações como sendo operações condicionais ou incondicionais. A legislação fiscal brasileira, tanto no âmbito federal como estadual, é pacífica quanto à exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo da apuração de dos impostos sobre as vendas e sobre os lucros.

No próximo tópico serão apresentados os principais tipos de bonificações praticadas entre fornecedores e o setor de varejo bem como suas implicações e sugestões de registros em conformidade aos princípios contábeis brasileiros e norte-americanos. A identificação e definição destes tipos de bonificações foram obtidas a partir de informativos específicos do setor de varejo, bem como, de normativos e orientações já empregados especialmente nos Estados Unidos.

2. Definição de bonificações

Bonificações, segundo Diniz *apud* Moura (2004), constitui para o Direito Comercial:

“a) a vantagem dada aos acionistas de companhias e de bancos, b) benefícios outorgados a portadores ou subscritores de títulos de empréstimos, que poderão adquiri-los por preço

inferior a seu valor nominal. A bonificação é a diferença entre o preço da aquisição e o valor nominal do título; c) concessão feita pelo vendedor ao comprador, diminuindo o preço da coisa ou entregando quantidade maior do que a estipulada".

A definição apresentada no item "c)" acima será o foco de discussão deste trabalho. As bonificações, dentro deste contexto, podem ser concessões recebidas tanto em dinheiro como em mercadorias e diferenciam-se de abatimentos, pois segundo Iudícibus (1998), estes são concedidos após as vendas em função de avarias ou outro motivo descoberto *a posteriori*. As bonificações no setor de varejo estão, na grande maioria das vezes, vinculadas ao desempenho de vendas do varejista, veiculação de propaganda, alteração de preços no mercado ou estratégias promocionais, exposição de mercadorias, dentre outros fatores, e têm forte influência no custo das mercadorias adquiridas.

É importante lembrar o conceito de custo das mercadorias para as considerações a serem efetuadas a seguir. Segundo Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003):

"..., o conceito de custo de aquisição é que deve englobar o preço do produto comprado, mais os custos incorridos adicionalmente, até estar o item no estabelecimento da empresa. Nesse sentido, os custos de embalagem, transporte e seguro, quando por conta da empresa, devem ser considerados como parte do custo de aquisição e debitados a tais estoques."

Para as empresas do setor de varejo que operam com uma grande variedade de produtos, um dos métodos mais comumente empregados é o Método do Preço de Venda a Varejo, em decorrência da dificuldade em se manter um controle de estoque permanente satisfatório. Também conforme definiram Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003):

"O método consiste na apuração do total do estoque à preço de venda, quer por meio de contagem física, quer de controles permanentes valorizados aos preços unitários de venda, que são então convertidos a valores de entradas mediante sua multiplicação por quociente médio do custo com relação aos preços de venda a varejo para o período corrente.

Essa forma de controle e avaliação representa avaliar estoques finais aos preços aproximados de custo, pois dos estoques valorizados a preços de venda elimina-se, por totais, a margem de lucro, apurando-se assim os estoques finais a preço de custo."

Como elemento de valorização das mercadorias adquiridas, deve se considerar também os impostos não cumulativos incidentes sobre as compras, quais sejam, o ICMS, o PIS e a COFINS, sendo estes dois últimos aplicáveis apenas para as empresas tributadas pelo Lucro Real, conforme regidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03. Esses tributos apresentam mecanismos de apuração similar, e por serem compensáveis com os montantes finais apurados à pagar pela entidade, não devem compor o custo dos estoques de mercadorias.

Os principais tipos de bonificações comumente encontrados em acordos comerciais são:

- Bonificações por volume;
- Propaganda participada;
- Enxoval/lançamentos de novos itens;
- Bônus de display;
- Logística;
- Desconto financeiro;
- Proteção de preço.

A seguir, se explanará sobre as principais características de cada uma destas modalidades de benefícios, assim como sobre os principais aspectos contábeis, de apuração de custos e tributários.

2.1. Bonificações por volume

Bonificações por volumes são incentivos concedidos aos varejistas em forma de dinheiro ou novos produtos como forma de induzir maiores volumes de negócios.

O atrativo das bonificações em mercadorias para os varejistas reside não só no aspecto financeiro pelo não pagamento da mercadoria, mas também, segundo Fabretti (2005) pela possibilidade do crédito destacado de ICMS em documento hábil, desde que o mesmo tenha sido anteriormente pago pelo fornecedor.

Há um impasse na legislação e jurisprudência fiscal em relação ao tratamento das bonificações, que a compara aos descontos incondicionais ou condicionais. A Receita Federal, através da solução da consulta n. 159 de 12.09.2003, assim se posicionou:

EMENTA: BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS: “As bonificações concedidas em mercadorias, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento, significam parcelas redutoras da receita de venda (descontos incondicionais).”

Já a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, através da Decisão Normativa CAT n. 4 de 2000, determina que as bonificações – entendidas como abatimento na forma de mercadoria – devem fazer parte da base de cálculo do ICMS, pois assim entende, a exemplo de outros estados da federação, que bonificações não se assemelham a descontos incondicionais.

A Lei Kandir exclui da base de cálculo do ICMS os descontos incondicionais. Foi por este motivo, por exemplo, que a Bombril obteve liminar em agosto de 2005, permitindo a exclusão da base de cálculo do ICMS dos valores referentes a bonificações oferecidos em mercadorias aos seus clientes.

Conforme Martins (2004), o crédito escritural do ICMS incidente na entrada das mercadorias convertidas em bonificação deverá ser estornado, uma vez que a não incidência configura hipótese de exceção ao aproveitamento do crédito do imposto.

Ainda sob o ótica fiscal, vale mencionar que as mercadorias recebidas como bonificações não darão também direito ao crédito de PIS e COFINS pelo regime não cumulativo, já que as mesmas não serão tributadas pela saída dos fornecedores por se tratarem de descontos incondicionais.

Nos casos em que as bonificações forem oferecidas em dinheiro, na forma de reembolso, em acordos que sejam estabelecidos condições de quantidades mínimas de compras e que historicamente essas quantidades foram sempre superadas, esses valores a serem recebidos deverão ser provisionados proporcionalmente ao longo do acordo, baseado em compras passadas ou estimativas de compras futuras.

O EITF 02-16 apresenta o seguinte exemplo ilustrando esse caso:

Em 01 de janeiro de 20X1, o fornecedor oferece, em um acordo comercial, um reembolso de \$1.000 à um cliente se durante o ano calendário de 20X1, este adquirir 1.000 unidades. A média de compras do cliente é de 1.700 unidades cada ano.

Avaliação: Desde que ao cliente é garantido receber o reembolso oferecido pelo fornecedor numa compra de 1.000 unidades de estoques, o cliente deve provisionar o reembolso sobre as 1.000 unidades, considerando que é provável e razoavelmente estimável que irá comprar as 1.000 unidades durante 20X1.

No exemplo acima, o Princípio da Competência estaria aplicado de forma mais apropriada, ao invés de se tomar o efeito sobre o resultado apenas no mês em que o reembolso fosse concedido.

Nesse caso, no entanto, os valores de reembolso não poderiam ser utilizados para crédito dos tributos não cumulativos em se tratando da operação condicionada.

Caso estes reembolsos fossem oferecidos em forma de mercadorias, caberia uma negociação entre varejistas e fornecedores para se estudar a melhor situação financeira e fiscal para as partes envolvidas.

2.2. Propaganda participada

Propaganda participada é um tipo de bonificação concedida às empresas varejistas, pelos fornecedores, para que estas desenvolvam campanhas e materiais publicitários de seus produtos.

Algumas empresas estão tratando estes recursos como uma forma de receita em contrapartida às entradas em caixa, expondo esses recursos a tributação principalmente em relação ao PIS e a COFINS. O tratamento contábil desses gastos deveria ter efeito apenas entre contas patrimoniais de ativo e a passivo.

A título de exemplo, determinada empresa X repassou R\$ 100.000 de verbas à empresa Y para serem gastas com campanhas publicitárias de seus produtos. O lançamento na contabilidade de Y deveria ser uma entrada de caixa à débito contra uma obrigação contratual à crédito no valor do repasse, que irá desaparecer à medida que os recursos forem utilizados.

Este procedimento contábil é válido desde que esse tipo de operação esteja formalizado em acordo firmado entre as partes e que a empresa varejista possua controles satisfatórios que identifiquem o valor exato dos gastos de propagandas realizados. Para campanhas comerciais de produtos específicos, isto pode aparentar uma tarefa de pouca dificuldade. No entanto, essa separação ganha maior complexidade a partir do momento que essas campanhas envolvem vários tipos de produtos e de fornecedores variados, como por exemplo, anúncios promocionais de determinados produtos de uma rede de supermercados em cadeia de televisão ou produtos anunciados em encartes de jornais.

2.3. Enxoval/lançamento de novos itens

Bonificações em forma de enxoval são aquelas oferecidas por fornecedores aos varejistas pela abertura de novas lojas. Este tipo de concessão é bastante comum entre fornecedores e grandes redes de supermercado quando da inauguração de novas filiais. As bonificações por lançamentos de novos itens são geralmente lotes de mercadorias enviadas aos varejistas como forma de divulgar os produtos recém lançados.

O tratamento fiscal e contábil desses estoques recebidos para divulgação, deverá ser similar ao tratamento comentado no item 1.1, para as mercadorias recebidas por bonificações de volume, ou seja, deverá ser analisada a situação fiscal em que as mesmas saíram dos fornecedores para se proceder aos devidos registros na contabilidade do varejista.

2.4. Bônus de *display*

Bônus de *display* são concessões feitas geralmente em dinheiro às empresas varejistas para uma melhor apresentação de seus produtos em vitrines de lojas, prateleiras de supermercados ou locais estrategicamente localizados e com maior proximidade dos consumidores finais.

Uma das dificuldades em se controlar e registrar este tipo de bonificações nos custos das mercadorias adquiridas pelos varejistas é quanto ao problema em associá-las a produtos específicos e por períodos de tempos intercalados. Estimativas do número de unidades que serão compradas e vendidas, assim como o giro e dias de vendas dos estoques, serão fatores críticos na valorização das mercadorias, segundo KPMG (2003).

Caso não exista esse controle, uma alternativa seria tratar essas bonificações como redutora da conta de despesas com vendas, dada a sua natureza. Conforme definiu Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003, p. 348):

“As despesas de vendas representam os gastos de promoção, colocação e distribuição dos produtos da empresa, bem como os riscos assumidos pela venda, constando nessa categoria despesas como: com o pessoal da área de vendas, marketing, distribuição,...”

2.5. Logística

O bônus concedido por logística às empresas varejistas são compensações usualmente fornecidas em dinheiro pelos fornecedores pelo fato dos mesmos despacharem os produtos vendidos para armazéns indicados pelos varejistas ou centros de distribuição próprio.

A exemplo das bonificações de *display*, umas das dificuldades deste tipo de concessão é quanto a associação desses recebíveis ao custo das mercadorias adquiridas. As empresas de varejo deverão possuir critérios de rateio e associação satisfatórios para que esses reembolsos sejam devidamente refletidos nos custos dos estoques. Pela impossibilidade em se associar essas bonificações às mercadorias compradas, a empresa deverá proceder a registro similar ao mencionado no item anterior, ou seja, como uma redução de despesas de vendas.

2.6. Desconto financeiro

Talvez uma das formas mais comumente empregadas de bonificações são os descontos financeiros. Esses descontos são aqueles identificados apenas na duplicata ao passo que o documento fiscal é emitido com o valor normal da mercadoria. Esse tipo de desconto diferencia-se do desconto comercial, que é aquele concedido no momento da compra e são destacados no documento fiscal.

A vantagem deste tipo de operação é em decorrência do crédito maior dos impostos não cumulativos, quais sejam, o ICMS, o PIS e a COFINS. O quadro abaixo demonstra que uma mercadoria adquirida com um desconto financeiro acaba possuindo um custo final menor que aquela comprada com desconto comercial.

	Desconto Comercial	Desconto Financeiro
Valor bruto da mercadoria	1.000,00	1.000,00
Desconto comercial concedido na NF - 15%	150,00	-
Desconto financ. concedido na duplicata - 15%	-	150,00
Custo líquido da mercadoria na nota fiscal	850,00	1.000,00
Crédito de ICMS na entrada – 7%	59,50	70,00
Custo final do produto (Vl. Bruto – Desc. – Créd. ICMS)	790,50	780,00

Quadro 1 – Comparação entre desconto comercial e financeiro

2.7. Proteção de preço

Bonificações por proteção de preços são reembolsos feitos pelos fornecedores garantir as margens comerciais dos varejistas. Esses tipos de acordos são mais comumente encontrados nas empresas que trabalham com produtos de informática e em redes de supermercado. Essa bonificação poderá ser dada como abatimento pelo pagamento de compras, como créditos de compras futuras ou com o reembolso em dinheiro ou em mercadorias.

Esse tipo de acordo não apresenta tanta complexidade em se alocar o valor da bonificação aos custos dos produtos adquiridos, diferentemente das bonificações por *display* ou logística. Deverá se ter cuidado, no entanto, quanto à forma de registro, considerando cada um dos tipos de modalidade de ressarcimento citados no parágrafo anterior, assim como deverá ser o efetuado o estorno devido dos impostos não cumulativos pelas diferenças recebidas.

Esses sete tipos de bonificações citados acima não esgotam todas as modalidades de acordos comerciais em uso. Bônus por aderência e respeito à cláusulas de despacho, pagamentos por exclusividade, salário de promotores e expositores são outras variedades de contratos firmados entre indústria e varejo.

O ponto crucial destas outras variações é o de se buscar entender o verdadeiro reflexo de cada tipo de concessões em relação aos custos das mercadorias adquiridas, de maneira tal que essas operações possam ser corretamente associadas, classificadas e registradas de acordo com os princípios contábeis brasileiros.

Caso essas associações não sejam possíveis, nem tampouco essas bonificações venham a ter relação direta com determinadas mercadorias, as empresas deverão identificar a real natureza, prevalecendo a essência sobre a forma, dessas operações e reconhecê-las na rubrica mais apropriada do balanço patrimonial ou demonstração de resultado.

3. Orientações Contábeis do FASB

As dificuldades de identificação, mensuração e registro dos ganhos/receitas oriundas de acordos comerciais pode gerar falta de uniformidade no método de reconhecimento deste tipo de operação entre as redes varejistas.

Em razão da margem bruta constituir-se em importante indicador na indústria varejista, a rubrica de recuperação de custos em que as bonificações geralmente são registradas pode vir a apresentar o reconhecimento de créditos/ganhos que ainda não foram efetivamente realizados sob o aspecto contábil, considerando os valores reconhecidos e a classificação no balanço.

Foi nesse sentido que a EITF (*Emerging Task Issues Force*) do *Financial Accounting Standard Board – FASB* publicou nos Estados Unidos a EITF 02-16 Contabilização por parte do Cliente (Inclusive Revendedor) de Certas Contraprestações Recebidas de Fornecedores (originariamente *Accounting by a Customer (Including a Reseller) for Certain Consideration Received from a Vendor*).

O pronunciamento, em essência, orienta que todas as bonificações recebidas de um fornecedor por uma empresa de varejo (supermercado) devem ser reconhecidas como uma redução do custo dos produtos vendidos (conta de compras no resultado do período) e/ou redução dos estoques, para as bonificações relativas aos produtos ainda não vendidos (conta redutora dos estoques no ativo circulante). Todavia, essa regra de registrar as bonificações diretamente como redutora de custo no resultado ou nos estoques no ativo circulante é modificada quanto se trata dos seguintes tipos de bonificações:

3.1 Bonificação recebidas em contrapartida da prestação de serviços ou entrega de bens pelo comprador ao fornecedor:

Esse tipo de bonificação (prestação de serviços ou entrega de bens pelo comprador ao fornecedor) podem ser caracterizadas como uma receita, porém, desde que seja possível identificar claramente a bonificação recebida e pode ser contabilizado como outras receitas em uma determinada transação de compra considerando os seguintes critérios:

- a. O vendedor (fornecedor) poderia ser capaz de adquirir produtos e/ou contratar esses serviços de um outro terceiro que não o varejista (supermercado);
- b. O varejista (supermercado) possui condições de estimar razoavelmente o valor justo dos bens e/ou serviços prestados ao fornecedor em contrapartida das bonificações recebidas.

Como exemplos desses tipos de bonificações podemos citar: serviços de logística (transporte entre os centros de distribuições e as lojas), pois normalmente os fornecedores preferem entregar grandes quantidades de produtos nos centros de distribuição dos varejistas e estes se encarregam de distribuí-los para suas lojas.

3.2 Recuperação de despesa:

A recuperação de despesas ocorridas na operação de varejo, especificamente identificadas no esforço das vendas dos produtos ou dos serviços prestados, podem ser classificadas como uma redução daquelas despesas específicas. Um exemplo clássico desse tipo de bonificação são as verbas de marketing cobradas aos fornecedores para cobrir os custos com a preparação de tablôides e comerciais de TV produzidos para divulgar promoções do supermercado, que na realidade promove os produtos anunciados, e, portanto, promovem os fornecedores.

Também, como citado no item anterior, a diferença a maior entre o valor da bonificação recebida e o custo real da despesa a qual está sendo recuperada deve ser classificada como uma redução de custo e/ou do estoque ainda não realizado.

Há casos, ainda, em que os fornecedores efetuam acordos para bonificar os varejistas (supermercados) referentes a um evento relativo a um período específico futuro ou quando do atendimento de certas condições, por exemplo: a) se o supermercado permanecer como cliente do fornecedor por um determinado período de tempo; b) mantenha níveis de compras em montantes estabelecidos etc. Em geral, essas bonificações são reconhecidas quando tais condições são atendidas. Entretanto, o varejista pode reconhecer em bases pro rata tempore, desde que se tenha controles adequados para garantir os valores apropriados são razoavelmente estimados e serão recebidos no futuro, e que essas estimativas atendam as definições descritas no FASB 5. Também, é oportuno mencionar que o referido EITF 02-16 cita alguns cenários, que se encontrados nesse tipo de estimativa de cálculo de bonificação poderá inviabilizar o reconhecimento pro rata tempore dessas bonificações. Esses cenários são os seguintes:

- As metas a serem atingidas são definidas para períodos muito longos, por exemplo, o varejista tem que permanecer comprando do referido fornecedor por um período de tempo muito longo;
- Ausência do histórico de compras de produtos similares ou mudança no cenário mercadológico de modo que a experiência existente possa não ser mais confiável e razoável no futuro;
- Histórico de erros nas estimativas de períodos anteriores nesse tipo de bonificação, bem como existência de erro na previsão de valor justo ou falha na expectativa de recebimento de bonificações em períodos anteriores;
- Suscetibilidade do produto a fatores externos como obsolescência ou sazonalidade.

Em linhas gerais, se a bonificação não for razoavelmente estimada e provável seu recebimento, não deverá ser reconhecida no resultado do varejista até que se tenha de fato auferido essas receitas relativas a essas bonificações.

As mudanças na estimativa das bonificações futuras, e as mudanças retroativas das condições inicialmente acordadas devem ser reconhecidas utilizando o conceito “ajuste *catch-up* acumulado” (todo efeito ajustado no momento que se definiu fazê-lo). Este ajuste é realizado pelo supermercado apurando-se a diferença entre as condições atuais e àquelas anteriormente acordadas e com base no volume já reconhecido, o montante da distorção entre a estimativa e o real é lançado de uma única vez no custo das vendas assim que identificado tal cenário. Naturalmente, se qualquer ajuste impactar os estoques ainda não realizados, o ajuste deve ser efetuado diretamente na valorização dos estoques, no ativo circulante, e não no custo dos produtos vendidos.

4. Considerações finais

A variedade de concessões em forma de bonificações, discutidas neste trabalho pode reduzir significativamente os custos de compras, despachos, exposição, logística, marketing e fiscais das empresas que atuam no setor de varejo.

Essas empresas, com todo o seu poderio de compras, atuando como os principais canais de vendas dos produtos de grandes fornecedores de itens de consumo, podem utilizar esta força para captar e intensificar formas existentes de acordos comerciais, assim como desenvolver novas frentes de negociação.

Contudo, é importante frisar o correto reconhecimento destas bonificações nos demonstrativos contábeis para que os mesmos reflitam a fiel situação patrimonial e financeira da empresa em termos de valorização dos custos dos estoques e das mercadorias vendidas, assim como não ocorra tributação indevida sob essas operações.

Três principais passos deverão ser dados nesse sentido pelas empresas varejistas:

1. Identificar os diferentes tipos de acordos comerciais comumente utilizados por natureza de operação (volume, logística, propaganda participada, financeiro, display, enxoval, etc.);
2. Segregar as bonificações em condicionais ou incondicionais;
3. Formalizar junto a todos os fornecedores as condições comerciais de cada acordo e adotar os procedimentos acessórios necessários em termos fiscais; e
4. Implantar um processo de controle de bonificações capaz de registrar seus efeitos de forma tempestiva, completa e irretratável.

Depois de tomadas essas medidas, as empresas atuando no setor de varejo estarão caminhando em linha com práticas contábeis já internacionalmente em uso. O que ainda é mais interessante em termos financeiros, é que essas poderão reduzir assim sua carga tributária, que até então vinha sendo toda ela calculada sobre os recursos totais recebidos em dinheiro, considerando, claro, que o governo não venha alterar as regras do jogo ou majorar ainda mais a carga fiscal pela sua sede voraz em captar cada vez mais recursos de diferentes setores na economia brasileira.

Restará assim, apenas aos órgãos contábeis brasileiros competentes, regulamentar ou formalizar suas interpretações quanto a esses procedimentos para que os mesmos sirvam como balizamento para todo o setor, como também, para auditores no sentido de ganharem nas normas contábeis, um respaldo formal dos procedimentos revisados.

Referências

CAVALCANTE, LÉIA BAETA. **Poder de Compra do Varejo Supermercado: Uma Abordagem Antritruste**. fev. 2004. 42 p. Monografia (MBA em Direito Econômico e das Empresas) – Fundação Getúlio Vargas, Brasília.

DOMINGUES, OSMAR. **Gestão de compras de supermercados** (Estudo de caso: COOP – Cooperativa de consumo. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, Universidade de São Paulo, 2001.

DOUGLAS, MOTA. **Bonificações e a tributação**. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=116898> Acesso em: 21 ago. 2005.

EMERGING ISSUES TASK FORCE (EITF). Disponível em: <<http://www.fasb.org>> Acesso em 25 jun. 2005.

EPSTEIN, BARRY J.; NACH, RALPH; BLACK, ERVIN L.; DELANEY, PATRICK R.. **Gaap 2005: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles**. Hoboken, New Jersey: Wiley, 2005.

ERNST & YOUNG. **Evolution of the retail and consumer products supply chain**. Disponível em <[http://www.ey.com/global/download.nsf/US/Evolution_Retail_Consumer_Products_Supply_Chain/\\$file/RCP_Tax_Supply_Chain_RCP_Spring_2004.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/US/Evolution_Retail_Consumer_Products_Supply_Chain/$file/RCP_Tax_Supply_Chain_RCP_Spring_2004.pdf)>

Acesso em: 21 ago. 2005.

FABRETTI, LÁUDIO CAMARGO. **Contabilidade tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FOOD AND DRINK EUROPE. **Nine charged in Ahold fraud case.** Disponível em <<http://www.foodanddrinkeurope.com/news/news-ng.asp?n=57354-nine-charged-in>> Acesso em: 21 ago. 2005.

IUDÍCIBUS, SÉRGIO (Org.). **Contabilidade introdutória.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, S., MARTINS E., GELBCKE, E. R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações.** 6ed. São Paulo: Atlas, 2003.

KPMG. **Sinopse contábil 2003.** Disponível em <http://www.kpmg.com.br/adm/images/sinopse%20contábil%2003_SITE.pdf> Acesso em: 21 ago. 2005.

M&M ASSESSORIA CONTÁBIL. **ICMS sobre mercadorias bonificadas** – 12/03/2004. Disponível em <<http://www.mmcontabilidade.com.br/materia.asp?ID=1081>> Disponível em: 21 ago. 2005.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. **QuickBrief!...timely news on accounting and operational issues.** Volume 1, issue 3, abr. 2003. Disponível em <<http://www.pwcglobal.com/Extweb/pwcpublications.nsf/docid/D3EC8A17157C561A85256E5200162154>> Acesso em: 21 ago. 2005.

RECEITA FEDERAL. Solução de consulta n. 159 de 12/09/2003. Disponível em <<http://decisoes.fazenda.gov.br>> Disponível em 21 ago. 2005.

SILVEIRA, JOSÉ AUGUSTO GIESBRECHT DA; ANGELO, CLAUDIO FELISONI DE. **Varejo Competitivo.** São Paulo: Editora Saint Paul, 2003. Volume 8.

VALOR ON LINE. **Liminar exclui bonificação do cálculo do ICMS.** Disponível em <<http://www.cfc.org.br/agencia/noticias/detalhes.asp?cod=7100>> Acesso em: 21 ago. 2005.

_____. EITF 02-16. **Accounting by a customer (including a Reseller) for certain considerations received from a vendor.** EITF, nov. 2002.