

Contabilização e Tratamento Fiscal de Descontos Condicionais na Aquisição de Mercadorias

Accounting and Tax Treatment of Conditional Discounts on the Purchase of Goods

Daniel Tanganelli Coelho

Faculdade Fipecafi

danieltanganelli@hotmail.com

Marta Cristina Pelucio Grecco

Faculdade Fipecafi

marta.pelucio@praesum.com.br

Rodrigo Paiva Souza

Faculdade Fipecafi

rodrigo.souza@fipecafi.org

Recebido: 22/11/2019 – Aprovado: 15/03/2020. Publicado em maio de 2020

Processo de Avaliação: Double Blind Review

RESUMO

Este trabalho de natureza exploratória e com abordagem qualitativa, buscou esclarecer qual o tratamento contábil e fiscal a ser dado aos descontos condicionais, identificando eventual risco fiscal envolvido. Concluiu-se que em regra descontos condicionais devem ser contabilizados como redução de estoque ou custo, ou, ainda, como recuperação de despesa de venda. Caso a contabilização do estoque ou da despesa tenha implicado em creditamento de PIS e COFINS, o crédito deverá ser estornado proporcionalmente. A contabilização como receita somente deverá ocorrer quando existente uma efetiva prestação de serviços, nos moldes do CPC 47, atraindo a tributação pelo PIS e pela COFINS. Pela análise acerca do posicionamento do CARF foi possível verificar que as autoridades fiscais têm entendido que qualquer tipo de desconto condicional e bonificação separada da operação de venda será receita tributável da entidade, existindo risco fiscal no tratamento diverso.

Palavras-chave: IFRS. Mercadoria. PIS/PASEP. Desconto Condicional. Tributação.

ABSTRACT

This exploratory work, with a qualitative approach, aim to clarify the accounting and tax treatment to be given to conditional discounts, identifying any fiscal risk involved. It was concluded that, as a rule, conditional discounts should be accounted for as a reduction in inventory or cost, or even as a recovery of selling expenses. If the accounting for the inventory or expense has resulted in the crediting of PIS and COFINS, the credit must be reversed proportionately. Accounting as revenue should only occur when there is an effective provision of services, in accordance with CPC 47, attracting taxation by PIS and COFINS. By analyzing CARF's positioning, it was possible to verify that the tax authorities have understood that any type of conditional discount and bonus separate from the sale transaction will be the entity's taxable income, with tax risk in the different treatment.

Keywords: IFRS. Goods. PIS/PASEP. Conditional Rebate. Taxation.

1 INTRODUÇÃO

Conforme o pronunciamento técnico CPC 16 Estoques, emitido pelo CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis, correlato da norma internacional de contabilidade IAS 2 *Inventory*, emitido pelo IASB - *International Accounting Standards Board* (Conselho Internacional de Padrões Contábeis), “os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição” (CPC 16, 2009 p. 4).

Shishkina (2017) afirma que diferentes tipos de descontos para o preço de um produto são bastante comuns nas transações e nem todos estão devidamente regulados pelas normas contábeis. A dúvida de Shishkina (2017) vai ao encontro do que foi levantado pelo UIG – *Urgent Issues Group* (Grupo de Assuntos Emergentes) do AASB - *Australian Accounting Standards Board* (Conselho Australiano de Padronização Contábil) ao enviar em 2014 algumas questões sobre os descontos comerciais ao Comitê de Interpretações da Fundação IFRS (*International Financial Reporting Standards Foundation*), naquela época denominado como IFRIC – *International Financial Reporting Interpretations Committee* (Comitê Internacional Interpretativo de Demonstrações Financeiras (AASB, 2005).

No questionamento enviado pelo AASB ao IFRIC, considerando a ampla gama existentes de tipos de descontos, havia dúvidas quanto ao reconhecimento dos descontos comerciais se: redução ao custo do produto, receita financeira ou redução de despesas de marketing.

Adicionalmente à dúvida sobre o reconhecimento contábil dos diferentes tipos de descontos existe o risco fiscal associado. Conforme Grecco, Antunes e Pelucio Grecco (2016), um dos riscos fiscais existentes é a definição do escopo tributário, que consiste no estabelecimento dos parâmetros de tributação da entidade e de suas operações. Ou seja, uma definição incorreta da operação e do reconhecimento contábil da operação pode levar à riscos tributários.

Com relação aos efeitos tributários, destaca-se que a depender da forma de contabilização de um desconto, poderá haver reconhecimento do PIS (Contribuição para o Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) e da COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social).

Para a apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, devem ser excluídos os

descontos incondicionais. Já os descontos condicionais devem ser reconhecidos como receita e, portanto, sofrem incidência de PIS e COFINS.

Nesse contexto, o objetivo desse artigo é verificar qual o tratamento contábil a ser dado aos diversos descontos condicionais existentes e delimitar qual o impacto fiscal decorrente, apontando eventuais riscos fiscais.

O estudo justifica-se pela relevância e frequência com que os descontos condicionais têm surgido, com especial atenção ao ramo do varejo, devido ao seu elevado grau de competitividade e importância na economia. De acordo com a SBVC (2019) “o varejo tem sido um setor protagonista no desenvolvimento do Brasil, apresentando durante uma década um crescimento consistente e que impulsionou o PIB brasileiro”. O varejo conforme Kotler (1998) inclui todas as atividades relativas à venda de produtos ou serviços diretamente ao consumidor final, para o uso pessoal e não comercial.

A contribuição prática desejada é de fornecer maior segurança contábil e jurídica na utilização de descontos e como contribuição teórica trazer mais luz ao tema sob a ótica da teoria contábil.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 TEORIA DA CONTABILIDADE E RECONHECIMENTO CONTÁBIL DE RECEITAS E ESTOQUES

Conforme Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009), o objetivo focal da contabilidade é a mensuração da riqueza que está sob o controle de uma entidade e o ativo é o núcleo da teoria da contabilidade. Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009) assim definem Ativo: “potencial de benefícios econômicos que se espera obter de um agente”.

Em linha com a definição teórica de Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009), o CPC, por meio de sua Estrutura Conceitual Básica (CPC 00), correlato do *Conceptual Framework* emitido pelo IASB, assim define Ativo: “recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados”, sendo o recurso econômico “um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos” (CPC, 2019).

Quanto à mensuração dos ativos, conforme Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009), os ativos podem ser mensurados aos seus valores de entradas (custo histórico, custo histórico

corrigido, custo corrente ou custo corrente corrigido) ou por seus valores de saída (valor realizável líquido, valor de liquidação, equivalente correntes de caixa ou valor presente líquido).

O CPC 00 define que os elementos reconhecidos nas demonstrações contábeis devem ser quantificados em unidades monetárias, o que exige a seleção de uma base de mensuração. O CPC 00 discorre sobre as seguintes bases de mensuração: custo histórico, valor atual (valor justo, valor em uso de ativos e valor de cumprimento de passivos e custo corrente) e afirma que a escolha da base de mensuração produzirá efeito no balanço patrimonial e na demonstração do resultado do exercício e abrangente e, que essa escolha depende das características do ativo ou passivo.

Os estoques são comumente contabilizados pelo custo de aquisição, já que este exprime objetivamente seu valor neste momento. O CPC emitiu o Pronunciamento CPC 16 (2009), que nos itens 9 a 11 exige a reconhecimento inicial dos estoques pelo preço de compra, sendo que “descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição”. Na mensuração posterior, os estoques devem ser mantidos pelo seu custo histórico ou pelo valor líquido de realização, dos dois o menor.

Em sua obra Teoria da Contabilidade, Iudícibus (2015) adota a seguinte definição de receita:

Entende-se por receita a entrada de elementos para o ativo, sob a forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação dos serviços. Uma receita também pode derivar de juros sobre depósitos bancários ou títulos e de outros ganhos eventuais (p. 149).

Mais à frente, faz colocação pertinente ao ressaltar que referida definição “não se fixa, todavia, apenas à parte operacional, contemplando também receitas não operacionais e ganhos eventuais”. Portanto, é possível outras receitas decorrentes de atividades não usuais da entidade, porém isto seria uma exceção, não a regra (IUDÍCIBUS, 2015, p. 149).

Segundo o autor, “O ponto em que ocorre a transferência é, usualmente, aquele em que a maior parte do esforço em obter a receita já foi desenvolvida”, e é quando “normalmente se conhece todo o custo de produção do produto ou serviço vendido e outras despesas diretamente associáveis (...)” (IUDÍCIBUS, 2015, p. 47).

Nota-se a relevância da transferência para reconhecer a receita. Ele indica que a entidade cumpriu sua obrigação contratual, requisito para fazer jus ao pagamento.

Já na esteira do ajuste das normas brasileiras às internacionais, o Pronunciamento CPC

30 (2012) fixa os critérios de reconhecimento de receita, que são similares aos anteriormente apontados por Iudícibus (2015), sendo a transferência ponto relevante para o reconhecimento da receita contábil:

14. A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:
 - (a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;
 - (b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade e tampouco efetivo controle sobre tais bens (...)

O Pronunciamento CPC 47 Receita de Contrato com Cliente (veio atualizar a normativa contábil sobre o tema com base no IFRS 15, a partir de 1º de janeiro de 2018, revogando-se o Pronunciamento CPC 30. É aplicável a contratos com clientes, entendido como o “acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações executáveis”, que constituem um produto das atividades normais da entidade.

O CPC 47 cita a chamada “obrigação de desempenho”, que é a promessa, em contrato, de transferência de bem ou serviço, ou grupo destes. Segundo o CPC 47, entre outros requisitos:

31. A entidade deve reconhecer receitas quando (ou à medida que) a entidade satisfizer à obrigação de desempenho ao transferir o bem ou o serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente. O ativo é considerado transferido quando (ou à medida que) o cliente obtiver o controle desse ativo (CPC, 2016).

O item 33 do CPC 47 esclarece que “controle” é “a capacidade de determinar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes provenientes do ativo. O controle inclui a capacidade de evitar que outras entidades direcionem o uso do ativo e obtenham benefícios desse ativo”. Lista exemplos de tais benefícios.

De forma não exaustiva, o item 38 do CPC 47 aponta quais seriam os indicadores de transferência de controle, que dizem respeito a direitos, responsabilidades, obrigações e benefícios relacionados ao ativo, e deixa claro que a transferência do controle do ativo, entendido como a assunção, pelo cliente, da capacidade de usar e gozar do bem ou serviço transferidos, de modo que obtenha de forma substancial a totalidade dos benefícios econômicos decorrentes dos mesmos, é um dos requisitos centrais para que a receita seja reconhecida. Por fim, o CPC 47 aplica-se às receitas decorrentes de contratos com clientes, admitindo-se receitas em outros casos.

Entretanto, os Pronunciamentos devem ser interpretados em conjunto e não isoladamente, bem como deve ser levado em conta as características do fato contábil e da

realidade econômica para sua correta aplicação, como se verá mais à frente.

O IFRIC foi questionado sobre a aplicação do IAS 2 (Estoques, equivalente ao CPC 16) pelo AASB. A AASB levantou os seguintes problemas pertinentes a este estudo (IFRIC, 2004) e o IFRIC teceu os seguintes comentários, conforme demonstrado no Quadro 1.

QUADRO 1 – QUESTIONAMENTOS DO AASB E RESPOSTAS DO IFRIC

Questionamentos AASB	Respostas IFRIC
(a) se descontos recebidos pelo pagamento antecipado de duplicatas seriam redução de custo ou receita financeira.	(a) descontos pelo pagamento antecipado de duplicatas devem ser reduzidos do custo de estoque.
(b) se todos os outros descontos (<i>rebates</i>) devem ser deduzidos do custo de estoques ou, alternativamente, como receita ou redução de despesas promocionais (das mercadorias em estoque).	(b) o IAS 2 requer apenas que rebates e descontos recebidos como uma redução no valor de aquisição de estoques devam ser levados em consideração como redução de custo de estoques. Rebates que especificamente e genuinamente reembolsam despesas de venda não devem ser deduzidos do custo de estoque.

Fonte:Elaborado pelos autores com base em IFRIC (2004).

Em seguida, o AASB delimitou entre outros pontos que, quando um *rebate* representa específica e genuinamente um reembolso de despesas de venda, o excesso do valor reembolsado deverá ser deduzido do custo dos estoques (AASB, 2005).

O FASB - *Financial Accounting Standards Board* (Conselho de Padronização Contábil-Financeiro), órgão normatizador contábil nos Estados Unidos da América, e que em sua estrutura normativa tem a EITF *Emerging Issues Task Force* (Força Tarefa de Questões Emergentes), que por sua vez é responsável por dirimir dúvidas frequentes na aplicação das regras contábeis estadunidenses. O FASB debruçou-se sobre o tema por meio da EITF 02-16, discutindo-se como importâncias recebidas por um revendedor de um fornecedor deveriam ser consideradas (FASB, 2003), conforme resumo apresentado no Quadro 2.

QUADRO 2 – CONCLUSÕES DA EITF

Conclusões do EITF	
A	Importâncias recebidas por um revendedor do fornecedor são <u>presumidamente</u> reconhecidas como redução do preço de produtos e serviços do fornecedor e, portanto, caracterizadas como redução de custo de vendas pelo revendedor;
B	Essa presunção é superada quando tal importância é: i. um pagamento por ativos ou serviços entregues ao fornecedor, caso em que deverá ser considerada receita (ou outras receitas) pelo revendedor, ou ii. um reembolso de custos incorridos pelo revendedor para vender os produtos do fornecedor, caso em que deverá ser reconhecida como uma redução destes custos.
C	Importâncias representam um pagamento por ativos e serviços entregues ao fornecedor (subitem "i" do item "B", acima) e devem ser reconhecidos como receita (ou outras receitas) se este recebe, ou irá receber, um benefício identificável (mercadorias ou serviços) em troca desta importância. Para isto, <u>referido benefício identificável deve ser suficientemente separável da aquisição feita, pelo revendedor, dos produtos do fornecedor</u> , de forma que o revendedor teria contratado onerosamente com outra parte que não o fornecedor para oferecer referido benefício e o revendedor pode razoavelmente estimar o valor justo do benefício oferecido. Caso o valor pago pelo fornecedor exceda este valor justo, o excesso deve reduzir o custo de vendas do revendedor;
D	Caso a importância represente uma redução dos custos (ou despesas) incorridos pelo revendedor para vender os produtos do fornecedor (subitem "ii" do item "b", acima), esta deve ser reconhecida como uma redução destes custos se reembolsar custos específicos, adicionais e identificáveis, incorridos quando da venda dos produtos do fornecedor. Caso a importância exceda o custo sendo reembolsado, o excesso deve ser reconhecido como redução do custo de vendas.

Fonte: Elaborado pelos autores com base em FASB (2003)

Antunes e Sampaio (2007) defendem a redução de estoque/custo para contabilizar descontos condicionais no setor do varejo, com atenção ao estorno de créditos fiscais. Ainda, a depender da finalidade do desconto, ele deverá ser contabilizado como uma recuperação de despesas do adquirente. É o caso dos descontos para recuperar despesas de logística, promoção, propaganda e vendas dos produtos (2007, p. 56).

Minatel (2014, p. 12-13) rejeita o reconhecimento de receita na contabilização de desconto condicional pois ocasiona duplicidade de reconhecimento de receita para a mesma mercadoria, na aquisição e na venda. Critica a contabilização de mercadorias recebidas em bonificação pelo “valor da operação”, pois contraria a norma de contabilização pelo custo de aquisição ao considerar o valor da nota fiscal, mera obrigação acessória, em detrimento da gratuidade acordada.

Para Minatel (2014, p.5-7), em um contrato de venda e compra, formado por três elementos essenciais que são a “coisa”, o “preço” e o “consentimento”, é perfeitamente

possível, pela liberdade de contratação, que o “preço” sofra alterações, ainda que posteriormente à contratação inicial.

2.2 DESCONTOS CONCEDIDOS

Com base nos Acórdãos do Conselho Administrativo e Recursos Fiscais, antigo Conselho de Contribuintes, bem como em artigos específicos sobre o tema, tal qual Antunes e Sampaio (2007), foram reunidos no Quadro 3 descontos encontrados no fornecimento de mercadorias. Tendo em vista a peculiaridade do setor, o varejo é o que mais concentra descontos.

Já a bonificação é um instituto frequente e próximo ao desconto. Apesar de não corresponder exatamente a um desconto condicional quando verificada de forma isolada, foi incluída a bonificação no escopo de estudo.

QUADRO 3 – TIPOS DE DESCONTOS

Desconto	Descrição
Abatimento	Redução do preço pela mercadoria fornecida em desacordo ao pedido.
Bonificação em mercadorias	Entrega ao comprador, sem qualquer acréscimo no preço, de quantidade superior de mercadorias. Pode ocorrer no ato de compra ou posteriormente.
Desconto centralização (logística)	Neste caso, fornecedor e adquirente pactuam desconto no valor das mercadorias adquiridas em função do primeiro optar por entregar ao segundo as mercadorias adquiridas de forma concentrada em único local. Assim, por conveniência do fornecedor, o adquirente assume os gastos de realocar as mercadorias conforme sua demanda interna, entre os diversos endereços que compõe sua estrutura. Em alguns casos, referido desconto é conferido em percentual fixo e sem condição posterior, ou seja, já pactuado e certo, antes mesmo da emissão de nota fiscal.
Desconto comercial	Descontos comerciais são os descontos concedidos no momento da venda do bem ou serviço e não se submetem a condição posterior, também chamados de incondicionais. Muitas entidades sequer realizam sua contabilização, haja vista que não terá efeito material nas demonstrações contábeis.
Desconto financeiro	É aquele concedido pelo pagamento de contraprestação assumida antes do prazo acordado, traduzida em redução do custo financeiro que havia sido embutido pelo vendedor no preço do ativo adquirido.
Exoval/ lançamento de novos itens	Promoções realizadas em determinadas datas e eventos (aniversário e abertura ou reinauguração de loja), em que os fornecedores e adquirentes ajustam um valor de desconto a ser pago sobre o valor total das aquisições para que seus produtos participem de promoções.
Eventos, "encontrão" e treinamentos	Reunião promovida pelo fornecedor para treinar funcionários do varejista para melhor oferecer seus produtos. São concedidos descontos para compensar o varejista pelos custos destes eventos. Pode envolver também a realização de eventos para clientes para venda e oferecimento de produtos.

Gôndolas, ilha de vendas e bônus de display	Valor cobrado para utilização de espaços especiais no interior das lojas por período e seção definidos.
Pedágio	Bonificações ou descontos como condição de aquisição inicial de produtos.
Promotores	Reposição e promoção de produtos no interior da loja.
Rappel	No Rappel, há contratação de certo volume de compras por ano, definido no momento da contratação (fidelidade), podendo haver aumento do desconto caso a aquisição de mercadorias exceda o contratado inicialmente (objetivo de crescimento). É verificado não só no mercado varejista, mas também no fornecimento de mercadorias para fins industriais.
Rebate	Muitas vezes, o termo Rebate é utilizado de forma similar ao Rappel. Porém, pode-se dizer que no Rebate ocorre a fixação do preço de venda do varejista pelo fornecedor posteriormente à aquisição das mercadorias. O varejista recebe, então, abatimento no valor a pagar ou devolução (rebate) de parte do valor pago para compensar a perda com a fixação de preço de venda reduzido.
Sell out (proteção de preço) ou	O fornecedor cria um compromisso de garantir um determinado valor por unidade vendida de um produto, de modo que o estabelecimento revendedor possa impulsionar
Bônus	suas vendas mediante redução de preço.
Verba de propaganda participada/compartilhada	Fornecedor compartilha os custos de propaganda do varejista em relação ao seu produto, sendo reduzido o valor correspondente do preço dos produtos fornecidos.

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos Acórdãos do Conselho Administrativo e Recursos Fiscais e artigos específicos sobre o tema, tal qual Antunes e Sampaio (2007).

De modo a facilitar o tratamento de cada um dos descontos, será utilizada a classificação apresentada no Quadro 4.

QUADRO 4 – CLASSIFICAÇÃO DOS DESCONTOS

Classificação	Descontos
a) Descontos condicionais concedidos em função de atividade específica desempenhada pelo adquirente das mercadorias em relação às mercadorias.	<ul style="list-style-type: none"> • Desconto centralização • Eventos, Encontro e treinamentos; • Gôndolas e ilhas de vendas; • Promotores • Verbas de propaganda compartilhada; • Outros
b) Descontos condicionais simples: concedidos em função do volume de compras, para incentivo de vendas de forma geral, ou por outra razão que não implique desempenho de atividade específica pelo adquirente das mercadorias	<ul style="list-style-type: none"> • Abatimento (presunção de % de peças defeituosas); • Desconto financeiro (quitação antecipada); • Pedágio • Rappel; • Rebate; • Sell-out; • Outros
c) Bonificações separadas do momento de venda e compra de mercadorias, não classificáveis em "a" ou "b" acima	<ul style="list-style-type: none"> • Enxoval; • Lançamento de novos itens • Outros
d) Bonificações concedidas no momento de venda e compra das mercadorias	<ul style="list-style-type: none"> • Desconto incondicional

Fonte: Elaborado pelos autores.

2.3 INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS

A aquisição de mercadorias não implica em fato tributável do ponto de vista do adquirente. Porém, a depender da forma de contabilização de um desconto, reconhecer-se-á uma receita, o que pode ter repercussão fiscal no âmbito do PIS (Contribuição para o Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) e da COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), já que ambas incidem sobre a receita das pessoas jurídicas.

Na cumulatividade, o valor a recolher das contribuições em comento é definido somente mediante incidência sobre o faturamento da pessoa jurídica (Art. 3º da Lei nº 9.718 (BRASIL, 1998), o que é entendido como equivalente à receita bruta (art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, BRASIL, 1977). Na não-cumulatividade, as contribuições incidem sobre “o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, o que é entendido como a receita bruta e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica (Art. 1º e §1º da Lei 10.637 (BRASIL, 2002) e da Lei 10.833 (BRASIL, 2003). 1 Art. 3º, §1º, I, das Leis nº 10.637 (BRASIL, 2002) e 10.833 (BRASIL, 2003).

Vale mencionar que a Lei nº 12.973 (BRASIL, 2014), criada para disciplinar os efeitos fiscais das novas normas contábeis, não neutralizou os Pronunciamentos no que têm relação com o tema aqui em debate. O artigo 58 desta ainda deixou à Receita Federal do Brasil a competência de neutralizar novas normas que porventura surgissem. Ao fazê-lo, por meio da Instrução Normativa nº 1.771 (2017), referida situação não foi alterada.

Diante disto, nota-se a existência de um ponto de intersecção entre a ciência contábil e a jurídica que pode ajudar a elucidar diversas questões, como a presente.

2.4 FATO GERADOR DOS CRÉDITOS DE ICMS, PIS, COFINS E IPI

Conforme o Art. 3º, §1º, I, das Leis nº 10.637 (BRASIL, 2002) e 10.833 (BRASIL, 2003), para o PIS e a COFINS, permite-se créditos, entre outras hipóteses, sobre o valor de bens adquiridos para revenda e bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na fabricação de bens destinados à venda.

Em paralelo, a Lei Complementar nº 87 (BRASIL, 1996), em seu artigo 20, explica

que o ICMS (Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços) permitirá créditos, "assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria". No artigo 21, abordar o estorno de crédito, não prevê o ajuste de preço da mercadoria. O Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (SÃO PAULO (Estado), 2000), em seu artigo 67, ao descrever as hipóteses de estorno de crédito, também não contempla o ajuste de preço de mercadoria.

Assim como no ICMS, para o IPI, o artigo 226 do Decreto nº 7.212 (BRASIL, 2010), estabelece que o contribuinte industrial ou equiparado poderá creditar-se do valor de imposto cobrado sobre as mercadorias que entrem em seu estabelecimento, não estando o ajuste de preço das mesmas entre o rol que obriga a anulação do crédito no artigo 254 do mencionado Decreto.

Nota-se que apenas o PIS e a COFINS atrelam o valor do crédito ao valor de aquisição. ICMS e IPI consideram o valor de imposto cobrado na aquisição, o que não é alterado pelo ajuste de preço da operação, já que o valor de imposto já foi destacado em nota, propriamente escriturada pelo adquirente.

3 PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

Este trabalho de natureza exploratória e com abordagem qualitativa, buscou esclarecer qual o tratamento contábil e fiscal a ser dado aos descontos condicionais, identificando eventual risco fiscal envolvido.

Foram levantados e apresentados no Referencial Teórico as práticas e normas postas pelas instituições formuladoras e padronizadoras da contabilidade em nível internacional (IASB e FASB) e nacional (CPC) e artigos específicos sobre o tema. Também foram levantados os tipos de descontos para a definição do tratamento contábil a ser dado.

Para verificar os efeitos fiscais, aplicaram-se as regras legais que definem o fato gerador do PIS e da COFINS e dos créditos para os tributos recuperáveis.

Foram verificados também o posicionamento do Fisco, extraído dos julgados do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão do Ministério da Economia que julga autuações fiscais federais. Para tanto, foram realizadas pesquisas no sítio eletrônico do CARF em agosto de 2019 com as seguintes combinações palavras-chave no campo "ementa": "bonificação" e "PIS" e "COFINS, "desconto" e "condicional" e "PIS" e "COFINS".

Foram consideradas apenas decisões que abordaram a contabilização e tributação dos descontos condicionais e bonificações sob a perspectiva do adquirente de mercadorias e em decorrência de ajustes comerciais no preço. Quando uma decisão remetia a outra decisão sobre o tema, esta foi considerada como novo resultado, ainda que tal decisão não tenha sido encontrada na pesquisa inicial.

O uso dos termos “PIS” e “COFINS” na pesquisa justificou-se pela inegável identidade entre os tributos e a forma de contabilização. Quando foram identificadas diversas decisões que envolveram o mesmo contribuinte em mesmo contexto fático, considerou-se apenas uma, escolhida aleatoriamente.

Com base nas conclusões extraídas dos procedimentos acima, foi possível responder às questões propostas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 TRATAMENTO CONTÁBIL E FISCAL

No referencial teórico foi identificada a possibilidade de reconhecer um desconto condicional recebido como a) uma redução de estoque ou custo; b) receita; ou c) recuperação de despesas.

De modo a elucidar tal possibilidade, foram elaborados exemplos de dois descontos condicionais, uma prestação de serviços e uma bonificação posterior à venda para, mais a frente, abordar a contabilização e efeitos fiscais.

4.1.1 RAPPEL

Indústria de embalagens contrata com fornecedor de tintas desconto gradual, conforme o valor de mercadorias adquiridas.

TABELA 1 – DESCONTO RAPPEL

Valor anual bruto de vendas (com IPI)		Desconto
De	Até	
R\$ 0,00	R\$ 10.999.999,00	0,00%
R\$ 11.000.000,00	R\$ 15.999.999,00	1,00%
R\$ 16.000.000,00	+	2,00%

Fonte: Elaborado pelos autores

Atingido determinado valor em compras, o desconto desta faixa de valor aplica-se às compras anteriores.

4.1.2 VERBA DE PROPAGANDA COMPARTILHADA

Varejista acordou com fornecedor desconto de 1% sobre o valor das aquisições de mercadorias em função de divulgação e promoção em jornais, encartes publicitários, folhetos, referentes a produtos em estoque adquiridos do fornecedor. No período determinado, as aquisições das mercadorias em questão somaram R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), de forma que o desconto correspondeu a R\$ 100.000,00 (cem mil reais).

As despesas incorridas pelo varejista com divulgação e propaganda somaram R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais).

4.1.3 PESQUISA DE MERCADO OFERECIDA PELO VAREJISTA AO FORNECEDOR

Determinada indústria de chocolates, para melhorar seus produtos e adaptá-los ao gosto do consumidor, deseja saber quais são as preferências deste.

Ela sabe que determinada rede varejista, que também adquire e vende seus produtos para o consumidor, possui lojas em todo o país e *know-how* na avaliação do comportamento do mercado consumidor adquirido ao longo de décadas de atividade.

Apesar de existirem consultorias capazes de realizar o serviço, a experiência do varejista é um diferencial, sendo contratada com ele a realização de pesquisa de mercado.

O varejista incorrerá em despesas com pessoal, execução da pesquisa e compilação de resultados, no valor de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais). Acorda-se o valor de R\$ 350.000,00 (trezentos e cinquenta mil reais) pela atividade (considerado como o valor justo, na aceção contábil. Uma vez que o varejista tem obrigação em seu passivo decorrente da aquisição prévia de chocolates do fornecedor, o pagamento se dá por desconto sobre a obrigação registrada.

4.1.4 LANÇAMENTO DE NOVOS ITENS

Determinada indústria lança nova linha de sucos integrais. De modo a ganhar público consumidor, embarca lote em bonificação a varejista. Fica consignado como valor das mercadorias, na nota fiscal, R\$ 1.000.000,00 (1 milhão de reais). Assume-se alíquota de ICMS de 18% e IPI de 0%. Não há PIS e COFINS porque a indústria não auferiu receita na operação.

4.1.5 CONTABILIZAÇÃO E EFEITOS FISCAIS

Descritos os exemplos, serão analisadas a contabilização e efeitos fiscais, detalhados no Quadro 5.

QUADRO 5 – TRATAMENTO CONTÁBIL E FISCAL DOS EXEMPLOS DE DESCONTOS APRESENTADOS

Item	Fundamentos	Tratamento fiscal	Lançamentos
<p>4.1.1 Rappel</p> <p>• Classific.: desconto condicional simples</p> <p>Contabiliz.: Redução de estoque /custo</p>	<p>-CPC 16: estoques devem ser contabilizados pelo custo de aquisição, líquidos de descontos e abatimentos;</p> <p>-CPC 47 - requisitos de reconhecimento de receita: a aquisição de mercadorias, por si só, não pode ser caracterizada como a atividade usual de uma entidade, uma vez que, se praticar apenas esta, não poderá aferir resultado, que é a finalidade de toda e qualquer entidade com fins econômicos. Ainda, na concessão do desconto não ocorre nova transferência do controle de bem ou serviço ao cliente, uma vez que se trata de mero ajuste de preço referente a bens cujo controle já fora transferido anteriormente;</p> <p>-O IASB, o FASB e o AASB defendem esse tratamento;</p> <p>-Entendimento diverso implicaria em (i) falso sobrevalor a este item do patrimônio, (ii) distorção no resultado da entidade e (iii) duplo reconhecimento de receita, na aquisição da mercadoria e na efetiva venda.</p>	<p>-Créditos de PIS e COFINS devem ser proporcionalmente estomados pelo valor do desconto, já que estes são calculados pelo valor do bem ou serviço adquiridos. Desta forma, pelo desconto de 1%, deve-se estomar 1% do crédito tomado quando da contabilização inicial em estoque.</p> <p>-Importante notar que, uma vez não existir receita de acordo com a norma contábil, não há incidência de PIS e COFINS na contabilização do desconto em análise. Ao final, a redução de créditos fará com que a entidade recolha maior valor de PIS e COFINS, de forma que, do ponto de vista de custo fiscal, o efeito seja o mesmo da contabilização do desconto condicional como receita.</p>	<p>-Pelas mercadorias adquiridas, temos: D – Mercadorias (AC - 11.000.000,00) C – Fomecedores (PC - 11.000.000,00)</p> <p>-Pelos tributos recuperáveis, temos: D – IPI a recuperar (AC - 1.000.000,00) D – ICMS a recuperar (AC - 1.800.000,00) D – PIS a recuperar (AC - 165.000,00) D – COFINS a recuperar (AC - 925.000,00) C – Mercadorias (AC - 3.890.000,00)</p> <p>-Pelo desconto de 1%, temos: D – Fomecedores (PC - 110.000,00) C – PIS a recuperar (AC - 1.650,00, o que representa 1% do crédito tomado anteriormente); C – COFINS a recuperar (AC - 9.250,00, o que representa 1% do crédito tomado anteriormente); C – Mercadorias (AC - 99.100,00 – valor restante após estorno dos créditos de PIS e COFINS).</p>
<p>4.1.2 Verba de propaganda compartilhada</p> <p>• Classific.: desconto condicional em função de atividade específica</p> <p>Contabiliz.: recuperação de despesas de venda e promoção. Excedente como redução de estoque /custos</p>	<p>-A razão do desconto não é simplesmente reduzir o custo das mercadorias adquiridas, mas impulsionar a divulgação e propaganda destes produtos. Fica em segundo plano o incentivo à aquisição de mais mercadorias pela redução do preço de aquisição, apesar de esta relação ser determinante para a concessão do desconto.</p> <p>-CPC 47 - requisitos de reconhecimento de receita: (i) não é atividade usual da entidade a promoção e divulgação de produtos e (ii) não há transferência de controle, pois (a) os serviços são conduzidos pelo varejista, não passando ao controle e discricionariedade do fornecedor, e (b) o fornecedor não obtém substancialmente a <u>totalidade</u> dos benefícios restantes provenientes do ativo, já que o escopo da divulgação e propaganda das mercadorias é a venda de estoque já sob propriedade do varejista (não se nega que o fornecedor colha benefícios, tal qual a divulgação da mercadoria e incentivo para compras futuras pelo varejista, mas não há como afirmar que isto representaria substancialmente a totalidade dos benefícios).O IASB e o FASB defendem esse tratamento.</p>	<p>-O desconto de 1% representa R\$ 100 mil e, como descrito, deverá reduzir as despesas incorridas (R\$ 60 mil). Contudo, no valor do desconto que exceder estas despesas, caberá a redução do custo das mercadorias em estoque ou vendas.</p> <p>Como resultado, deve ser estornado 0,4% do crédito apropriado de PIS e COFINS. Não se deve estomar 1% dos créditos porque parte do desconto foi alocado como redução de despesas (60% do valor do desconto, ou 0,6%), em que não houve tomada de créditos de PIS e COFINS por ausência de previsão legal.</p>	<p>-Pelas mercadorias adquiridas, temos: D – Mercadorias (AC - 10.000.000,00) C – Fomecedores (PC - 10.000.000,00)</p> <p>Pelos tributos recuperáveis, temos: D – ICMS a recuperar (AC - 1.800.000,00) D – PIS a recuperar (AC - 165.000,00) D – COFINS a recuperar (AC - 925.000,00) C – Mercadorias (AC - 2.890.000,00)</p> <p>-Pelas despesas de divulgação e propaganda, temos: D – Divulgação e propaganda (Resultado- 60.000,00) C – Contas a Pagar-Divulgação e propaganda (PC - 60.000,00)</p> <p>-Pela contabilização do desconto: D – Fomecedores (PC - 100.000,00) C – Divulgação e propaganda (Recuperação de despesa - 60.000,00) C – Mercadorias (AC - 40.000,00)</p> <p>-Pelo estorno de 0,4% dos créditos de PIS e COFINS: D – Mercadorias (AC - 4.360,00); C – PIS a recuperar (AC - 660,00); C – COFINS a recuperar (AC - 3.700,00).</p>

<p>4.1.3 Pesquisa de mercado oferecida pelo varejista ao fornecedor</p> <ul style="list-style-type: none"> • Classif.: não aplicável • Contabiliz.: receita de prestação de serviços 	<p>Nota-se que o desconto aqui concedido não tem relação com a aquisição das mercadorias do fornecedor por parte do varejista, nem tem o escopo de incentivar a venda de produtos por parte do varejista. Na verdade, ele visa remunerar a atividade desenvolvida.</p> <p>- CPC 47 - critérios para reconhecimento de receita: em princípio, a realização de pesquisa de mercado não seria uma atividade usual de um varejista. Porém, ao contratar comercialmente a prestação de um serviço, visando o lucro e em condições em que outras empresas poderiam contratar de forma independente do fornecimento de mercadorias ao varejista, entende-se que esta passa a ser uma atividade usual da entidade, geradora de receitas. Ainda, ocorre transferência do controle de bem ou serviço pois, com o relatório de pesquisa em mãos, o fornecedor poderá decidir como melhorar seus produtos, que ao fim implicará em produção de novos bens e/ou aumentará o valor dos produtos do fornecedor. Tem-se, assim, claro cumprimento de obrigação de desempenho, autorizador do reconhecimento de receita de prestação de serviços pelo varejista, nos moldes do recomendado pelo FASB, IASB e AASB.</p>	<p>O desconto concedido pelo fornecedor teve a finalidade específica de remunerar o serviço desempenhado pelo varejista, sendo contabilizado como uma receita. Nos moldes da legislação do PIS e da COFINS, a receita de prestação de serviços é regularmente tributada. Caso os insumos integrantes do custo do serviço prestado tenham sofrido a incidência do PIS e da COFINS, existirá direito a crédito para estes.</p>	<p>-Contabilmente, pelo custo do serviço prestado: D – Custo de serviço prestado (Resultado – 150.000,00) C – Obrigações (PC – 150.000,00) -Pelo reconhecimento da receita de prestação de serviços: D – Fornecedores (PC – 350.000,00) C – Receita de serviços (Resultado – 350.000,00) -Pela incidência do PIS e da COFINS: D – PIS sobre receita (Resultado - 5.775,00) C - PIS a pagar (PC - 5.775,00) D - COFINS sobre receita (Resultado - 26.600,00) C - COFINS a pagar (PC - 26.600,00)</p>
<p>4.1.4 Lançamento de novos itens</p> <ul style="list-style-type: none"> • Classif.: Bonificações separadas do momento de venda de mercadorias • Contabiliz.: Registro em inventário a custo zero 	<p>-Uma mercadoria recebida em bonificação, sem contraprestação por parte do varejista, possui custo de aquisição zero para a entidade. Como já visto anteriormente no item 2.1.1, o CPC 16 exige a contabilização dos estoques pelo custo de aquisição ou valor realizável líquido, dos dois o menor. Mas não deveria o varejista registrar as mercadorias pelo valor da nota? A regra de contabilização do estoque não é valor de mercado, mas sim custo de aquisição. O valor realizável líquido é certamente superior, afastando a possibilidade de sua aplicação pelo mesmo CPC 16. Em que pese ser comumente aceita a contabilização pelo valor da nota, esta prática claramente viola o CPC 16.</p>	<p>-O varejista se creditará de ICMS pela entrada de mercadoria em seu estabelecimento que foi regularmente tributada pelo imposto. O crédito de ICMS é um ativo, um recebível contra o Estado que, ao ser contabilizado implicará em aumento do patrimônio líquido da entidade. A contabilização, por força do CPC 39 (2009b) e do CPC 40 (2016b), que versam sobre Instrumentos Financeiros, deve ser feita a valor justo, neste caso, o valor de face dos créditos.</p> <p>- No direito refletido no crédito de ICMS não há acordo entre Estado e contribuinte que exija o cumprimento de obrigação de desempenho, afastando a o CPC 47. Por outro lado, um novo ativo a valor justo (AVJ - em função do CPC 39 e 48) implica em um aumento de patrimônio líquido, resultando no reconhecimento de uma receita, em que pese não estar diante de atividade usual da entidade.</p> <p>-A legislação do PIS e da COFINS exclui receitas decorrentes de AVJ da base de cálculo destas, não havendo tributação.</p>	<p>No reconhecimento do crédito de ICMS, temos: D – ICMS a recuperar (AC – 180.000,00) C – Outras receitas (AVJ) (Resultado – 180.000,00)</p>

Fonte: Elaborado pelos autores.

4.2 JURISPRUDÊNCIA DO CARF

Mediante pesquisa no sítio eletrônico do CARF (<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>), foi possível localizar 26 decisões colegiadas (Acórdãos) que versaram sobre descontos condicionais e bonificações, sendo consideradas estas últimas apenas em momento posterior a celebração da venda: Acórdãos nº. 2101-00.0571 (1ª C., 06/05/2009), 3302002119 (3ª C. -22/05/2013), 3401004.011 (4ª C., 28/09/2017), 203-10.152 (C.C. - 18/05/2005), 9303002.017 (CSRF - 14/06/2012), 9303005.849(CSRF - 17/10/2017), 9303003.486 (CSRF - 25/02/2016), 3402-002.210 (4ª C. - 27/11/2013); 3402002.092 (4ª C. 23/06/2013); 9303003515, (CSRF - 15/03/2016), 1102001.260 (1ª C. - 27/11/2014), 3403002.586 (4ª C. - 26/11/2013); 3301002.148 (4ª C. - 29/01/2014); 3204-03.303 (01/07/2008), 9303003.547 (17/03/2016), 3201002.387 (27/09/2016), 3301002.978 (19/05/2016), 3403-003.385 (12/11/2014), 3403001.683 (17/07/2012), 3401006.208 (22/05/19), 3302005.319 (21/03/18), 1201002.325 (27/07/18), 3401004.256 (29/01/18), 3301004.808 - (24/07/18), 9303007.403 (CSRF - 18/09/18), 9303008.247 (CSRF - 19/03/19). Apenas os Acórdãos nº 3402002.092 (4ª C. 23/06/2013) e nº 3402-002.210 (4ª C. - 27/11/2013) concluíram pela contabilização de

descontos condicionais como redução de custo/estoque.

Dentre estas decisões, 24 tratam descontos condicionais ou bonificações como receita tributável por PIS e COFINS, enquanto 2 tratam estes como redução de custo. Bonificações concedidas no ato de venda foram desconsideradas pois consideradas descontos incondicionais.

Destas 26 decisões, foram identificadas aquelas em que era feita menção clara sobre o tratamento dado pelo contribuinte ao desconto condicional, que somaram 18 decisões. Dentre estas, em 12 os contribuintes trataram contabilmente os descontos condicionais predominantemente como receita, financeira ou de outra natureza, e em 6 deram tratamento de redução de custo/estoque ou despesa, o que demonstra predominância pela contabilização de descontos condicionais como receita.

Notadamente, ocorrem autuações fiscais na contabilização de descontos condicionais pelo adquirente de mercadorias, razão pela qual foi encontrado razoável número de decisões sobre o tema no CARF. Oficialmente, a Receita Federal do Brasil se pronunciou sobre o tema de forma simplista, tratando-os como desconto financeiro que implica em receita financeira, sem abordar a potencial complexidade dos descontos condicionais existentes. A Solução de Consulta COSIT nº 34 (BRASIL, 2013), vincula a atuação dos fiscais. Contudo, é muito superficial. Por mais esta razão, mostra-se importante verificar os termos das decisões do CARF, de modo a identificar como as autoridades tem se portado diante de casos concretos.

De forma clara, o CARF tem posição dominante no sentido de os descontos condicionais e bonificações separadas da operação de venda e compra serem tratados como receita tributável. Apenas a 4ª Câmara apresentou decisões que consideraram os descontos condicionais como redutores de custo.

As decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, que tem o papel de uniformização da jurisprudência do CARF, tratam como receita tributável o desconto condicional conforme argumentos apresentados no Quadro 6.

QUADRO 6 – ARGUMENTOS DA CSRF

Argumentos da Câmara Superior de Recursos Fiscais (pacificadora de entendimento)	
I	Nos descontos que envolvem uma atividade a ser desenvolvida pelo adquirente da mercadoria, tem-se na verdade uma prestação de serviço, pois tal atividade é remunerada mediante redução de obrigações ou transferência em dinheiro. Seria um desconto "contraprestacional";
II	Na redução de preço por concessão de desconto por volume de compras ou para redução do preço de venda (descontos condicionais simples, na nossa classificação), a redução de um passivo obrigatoriamente se traduz numa receita da entidade;
III	Nas bonificações isoladas de uma operação de compra e venda, há uma doação com aumento do patrimônio líquido de quem as recebe;
IV	A legislação exclui apenas os descontos incondicionais da base de cálculo das contribuições, devendo estar incluído na nota fiscal para que tal previsão surta efeito.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Em que pese as autuações fiscais e o entendimento do CARF pela tributação dos descontos condicionais, cabe discordar com base nos fundamentos expostos. O PIS e a COFINS incidem sobre a receita, termo emprestado da ciência contábil, sendo, no mínimo, recomendável verificar como a ciência contábil trata determinado fato para fazer nascer eventual efeito tributário.

Com base numa leitura detida e criteriosa das normas contábeis, define-se que, nos descontos condicionais, com exceção de prestação de efetivos serviços não relacionados com o fornecimento de mercadorias e em condições que qualquer empresa independente contrataria, não há receita reconhecível pela entidade. Contudo, a jurisprudência do CARF repetidamente sustenta que o desconto condicional, por implicar na redução de um passivo, implica reconhecer uma receita, sem justificar este entendimento nas normas contábeis vigentes, o que nos parece temerário.

É verdade que as normas contábeis internacionais insculpidas nos Pronunciamentos CPC 16, 30 e 47 tem vigência recente no país, sendo certo que parte das autuações fiscais sobre as quais o CARF se debruçou tratam de fatos ocorridos anteriormente. Entretanto, foi possível identificar que mesmo as normas contábeis brasileiras, anteriores à vigência do IFRS no país, já traziam conceitos e diretrizes semelhantes.

Já o argumento de que a legislação fiscal prevê apenas a exclusão do desconto incondicional da base de cálculo das contribuições é frágil, pois, se sequer há receita, não é necessária a previsão de uma exclusão de base de cálculo para afastar a incidência do PIS e da COFINS. Enfim, este trabalho não se presta a combater o posicionamento do CARF, mas

manifestamos aqui nossa discordância.

Diante disto, sobressai-se a necessidade de reflexão pelas autoridades fiscais, pelo CARF e pelos contribuintes, acerca do tratamento contábil dos descontos condicionais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilização de descontos condicionais e bonificações merece ser analisada sob uma ótica mais crítica e aprofundada, pois nota-se que o tratamento contábil que vem sendo adotado e seus reflexos fiscais são questionáveis.

Com base na norma contábil nacional e internacional, na teoria da contabilidade e na legislação tributária, o correto reconhecimento de descontos condicionais na aquisição, por em regra estarem intimamente ligados com a aquisição de estoque, não devem impactar a receita da entidade já que não traduzem a transferência de controle de bem ou serviço decorrente da prática da atividade empresarial de forma isolada, mas sim ajuste do preço de mercadorias ou serviços adquiridos.

Foi possível verificar que as autoridades fiscais, o CARF e mesmo os contribuintes têm entendimento dominante pela contabilização de descontos condicionais como receita.

Disto conclui-se que, ainda que decidam adotar a forma de contabilização aqui recomendada, as entidades deverão oferecer descontos condicionais à tributação, conforme o caso, se desejarem evitar contingências fiscais. Não só isso, este resultado nos leva a propor uma revisitação do tema pelos profissionais da contabilidade, procurando deixar aqui nossa singela contribuição.

Naturalmente, o tema não foi esgotado, existindo aqui apenas o reflexo de nosso ponto de vista após estudo detido dos princípios e normas de contabilidade e direito tributário aplicáveis. A pluralidade de posições e entendimentos enriquece a ciência jurídica e contábil, sendo salutar para que se encontre a forma mais adequada e razoável para tratar o tema.

Os pontos aqui abordados podem ser mais desenvolvidos sob outros enfoques, como por exemplo: (i) a contabilização de descontos condicionais sob a ótica do fornecedor de mercadorias e seus efeitos fiscais, e (ii) a necessidade de efetivo ingresso de novos recursos para configuração da hipótese de incidência tributária do PIS e da COFINS, sendo estas apenas algumas sugestões.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, J.; SAMPAIO, V. Bonificações no setor de varejo – receita ou redução de custos?. **ABCustos**, São Leopoldo: 2007, v. 2, n. 1, p. 45-59. Disponível em: <<https://abcustos.emnuvens.com.br/abcustos/article/view/13/446>>. Acesso em: 26 set. 2019.

AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS BOARD – **AASB. Rejected Issue** – Removed from the UIG Agenda Inventory Rebates and Settlement Discounts. [S.l.]: 2005. Disponível em: <https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB102_RejectIssueInventoryRebates-Discounts-revised.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar n° 87, de 13 de setembro de 1996**. Estabelece normas gerais ao ICMS. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 15 jul. 2019.

_____. **Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm>. Acesso em: 15 jun. 2019.

_____. **Decreto n° 7.212, de 15 de junho de 2010**. Regulamenta o IPI. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm>. Acesso em 4 ago. 2019

_____. **Lei n° 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Dispõe sobre o PIS e a COFINS cumulativos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm>. Acesso em: 10 jul. 2019.

_____. **Lei n° 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade do PIS. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 26 set. 2019.

_____. **Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Dispõe sobre a não-cumulatividade da COFINS. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 26 set. 2019.

_____. **Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014**. Trata dos efeitos fiscais das novas normas contábeis. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm>. Acesso em 20 set. 2019.

_____. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Coordenação Do Sistema De Tributação [Cosit]. **Solução de Consulta 34, de 21 de novembro de 2013**. Dispõe sobre efeitos fiscais de descontos condicionais. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2013/SCCosit342013.pdf>>. Acesso em: 15 ago. 2019

_____. Ministério Da Fazenda. Receita Federal Do Brasil. **Instrução Normativa nº 1.771, de 20 de dezembro de 1997**. Dispõe sobre a anulação de alterações na norma contábil para fins fiscais. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=88842&visao=anotad>>. Acesso em: 10 jul. 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC.) **Pronunciamentos nºs 16 – Estoques: 2009; 39 - Instrumentos financeiros: Apresentação: 2009b; 00 (R2): Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro: 2019; 30: Receita (Revogado): 2012; 47: Receita de contrato com cliente: 2016; 48: Instrumentos financeiros: 2016b. [S.I.].** Disponíveis em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>>. Acesso em 6 ago. 2019.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING INTERPRETATIONS COMMITTEE (IFRIC). [S.I.]: 2004. Disponível em <<https://www.iasplus.com/en/meeting-notes/ifrs-ic/not-added/2004/discounts-and-rebates>>. Acesso em 06 mar. 2019.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: **EITF Abstracts**. [S.I.]: 2003. Disponível em: <<http://www.fasb.org/pdf/abs02-16.pdf>>. Acesso em: 8 mar. 2019.

GRECCO, G. B., ANTUNES, M. T. P., PELUCIO GRECCO, M. C. Risco Fiscal sob Responsabilidade das Organizações Contábeis Brasileiras: Uma Proposta para Mitigação **TAC**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 2, art. 2, pp. 76-94, Jul./Dez. 2016

IUDÍCIBUS, S. D. **Teoria da Contabilidade**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

KOTLER, P. Administração de marketing: análise, planejamento, implementação e controle. Tradução de Ailton Bomfim Brandão. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1998. 725p. MINATEL, José Antônio. **Bonificações e descontos obtidos nas compras: qualificação jurídica impede a incidência de PIS/COFINS**. 2014. Disponível em <[http://www.ibet.com.br/download/Jos%C3%83%C2%A9%20Antonio%20Minatel\(5\).pdf](http://www.ibet.com.br/download/Jos%C3%83%C2%A9%20Antonio%20Minatel(5).pdf)>. Acesso em: 20 mar. 2019.

RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J.; PEDERNEIRAS, M. **Estudando teoria da**

contabilidade. São Paulo: Atlas, 2009.

SÃO PAULO (Estado). **Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000.** Regulamenta o ICMS no Estado de São Paulo. Disponível em <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=166957>>. Acesso em: 06 mar. 2019.

SBVC – SOCIEDADE BRASILEIRA DE VAREJO E CONSUMO. **O papel do Varejo na economia brasileira.** São Paulo: 2019. Disponível em: <http://sbvc.com.br/o-papel-do-varejo-na-economia-brasileira-2019/o-papel-do-varejo-na-economia-brasileira-sbvc_2019/>. Acesso em: 20 fev. 2020.

SHISHKINA, A. V. Accounting of discounts, acquired by an enterprise when purchasing production inventories. In: SHS Web of Conferences. **EDP Sciences Journals**, France, 2017. p. 01109.