

DESAFIOS CONTÁBEIS NA ECONOMIA COLABORATIVA OU EM REDE: RECONHECIMENTO DE RECEITAS

Luciana Ibiapina Lira Aguiar

Mestre em Direito Tributário pela FGV. Bacharel em Ciências Econômicas e Ciências Contábeis. Professora nos cursos de pós-graduação da Faculdade de Direito da Fundação Getulio Vargas (FGV). Professora no IBET. Advogada em São Paulo.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Economia colaborativa ou compartilhada: do que estamos falando, afinal? 3 Reconhecimento contábil de receitas: conceitos gerais 4 Conclusão 5 Referências.

RESUMO: Este texto trata dos impactos contábeis da nova "economia colaborativa", especialmente no que diz respeito ao reconhecimento de receitas. Nele se verá que o racional econômico dos negócios e transações que compõem o arranjo final entre as diversas partes que usualmente atuam juntas nessa nova economia colaborativa torna especialmente desafiador decifrar o dilema "agente x principal", essencial para o reconhecimento de receitas próprias, conforme descrito pelo CPC 47 (IFRS 15).

PALAVRAS-CHAVE: Economia colaborativa. Economia em rede. Reconhecimento de receitas.

1 INTRODUÇÃO

A chamada "economia colaborativa" é uma realidade cada vez mais presente. O termo, que varia entre *economia colaborativa* e *economia compartilhada* ou ainda *economia em rede*¹, tem instigado pesquisadores no mundo todo a defini-rem o conceito e compreenderem a sua delimitação, não havendo ainda consenso.

Os desafios desse novo modelo são muitos e variados. A economia colaborativa tem provocado discussões sobre as relações de trabalho e regras de privacidade de dados, tem alterado a dinâmica e a organização de mercados e, como não poderia deixar de ser, tem ensejado também relevantes questões contábeis e tributárias.

1. Em inglês são utilizados os seguintes termos para designar esse novo modelo econômico: *shared or sharing economy, the gig economy, collaborative consumption, peer economy*.

Trata-se de um assunto que encanta na mesma medida que intriga e que ainda merecerá muita reflexão e pesquisa. Com a pretensão de apresentar uma problemática (e não esgotá-la), esse artigo tem por objetivo discorrer brevemente sobre aspectos relativos ao reconhecimento de receitas nessa nova “economia colaborativa” e seus desafios.

2 ECONOMIA COLABORATIVA OU COMPARTILHADA: DO QUE ESTAMOS FALANDO, AFINAL?

O estudo da economia compartilhada é permeado por controvérsias e debates sobre como definir, estruturar, agrupar e categorizar o número crescente de iniciativas que se enquadram no “guarda-chuva do compartilhamento ou da colaboração”².

Sarah Netter e Esben Rahbek Gjerdrum Pedersen³ explicam que o compartilhamento é um fenômeno antigo, presente desde sempre nas relações humanas, mas na atualidade se tornou o fundamento da modelagem de negócios.

A academia ainda não chegou a um consenso sobre a definição de “economia compartilhada” que tenha por justificativa a noção de “permitir o uso” de algo por outros e vice-versa, mediante retribuição financeira.

Do ponto de vista socioeconômico, o modelo tem por principal característica o uso compartilhado de “utilidades”⁴ com capacidade ociosa ou subutilizados, o que reduz o custo de acesso e utilização a esses ativos.

Sundararajan⁵ define economia compartilhada como o “capitalismo de multidões” que se realiza através de acesso sob demanda por uma empresa intermediária. Acrescente-se a essa definição a necessária capacidade de conexão, por meio de novas tecnologias, entre o proprietário da utilidade com capacidade ociosa e a parte demandante.

Dessa forma, sob o aspecto econômico, o modelo de negócios da economia compartilhada consiste em um intermediário, que atua como facilitador entre outras partes interessadas, como potenciais fornecedores de bens ou serviços

2. Disponível em: <<https://www.esceurope.eu/news/new-framework-better-understand-sharing-economy-business-models>>. Acesso em: 25 jun. 2020.

3. Artigo completo disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0959652619306183>>. Acesso em: 1 fev. 2020.

4. Termo oriundo do latim (*utilitas*), nesse artigo utilizado para designar genericamente as vantagens originadas do modelo da economia compartilhada como o direito de uso, a aquisição de bens tangíveis ou intangíveis, a prestação de serviços, entre outras.

5. SUNDARARAJAN, A. **The sharing economy: the end of employment and the rise of crowd-based capitalism**. Cambridge, Massachusetts: The MIT Press, 2016. Disponível em: <<https://pdfs.semanticscholar.org/6332/2f8924eba5982177b9d61e45557e3e07d35a.pdf>>. Acesso em: 29 fev. 2020.

e seus clientes, construindo-se um modelo de negócios “**triádico**”, distinto da configuração tradicional entre duas partes (B2B ou B2B2C)⁶. A figura abaixo é elucidativa e ilustra a dinâmica desse modelo econômico:

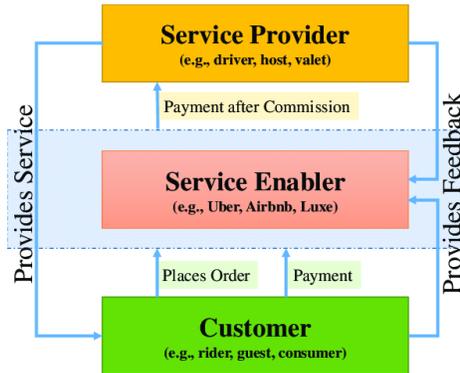


Figura 1: Dinâmica de relações de negócios da economia compartilhada

Fonte: KUMAR, V. A strategic framework for a profitable business model in the sharing economy. Disponível em: <https://www.researchgate.net/figure/The-sharing-economy-business-model_fig1_320000021>. Acesso em: 29 fev. 2020.

Sob o aspecto jurídico, a economia colaborativa abriga uma enorme gama de negócios jurídicos tradicionais como aluguel, prestação de serviços, permuta, intermediação, corretagem e agenciamento, todos definidos no Código Civil e, portanto, conhecidos há tempos por todos nós. Esses negócios também podem envolver diversos ramos da economia tradicional como transporte e locomoção, hospedagem, lazer, moda, ocupação de espaços e muito mais.

A novidade do fenômeno da “economia compartilhada”, como já mencionado, decorre dos avanços da rede mundial de computadores e das tecnologias que promovem a comunicação, o que potencializou a capacidade de conexão entre pessoas que não teriam como se relacionar de outra forma. Em outras palavras, a “economia em rede”⁷ e as novas tecnologias permitiram que fossem idealizados novos modelos de negócios com capacidade de escala antes inimaginável. Essa

6. Nesse sentido, vide KUMAR, V. A strategic framework for a profitable business model in the sharing economy. Disponível em: <https://www.researchgate.net/figure/The-sharing-economy-business-model_fig1_320000021>. Acesso em: 29 fev. 2020.
7. A economia de rede é assim denominada em função de seu principal atributo, qual seja, o **valor** adicionado em função do potencial de atingimento de escalas grandes ou globais, viabilizado pela rede.

é a inovação fundamental que viabiliza a economia compartilhada, fundada em conceitos econômicos por vezes primários, como o escambo ou a intermediação, contratos tradicionais, mas que exigem arranjos jurídicos inovadores que os acomodem de forma coordenada.

Pesquisadores das tipologias da economia compartilhada, com base na observação dos fenômenos contemporâneos, tentam descrever e analisar modelos estabelecidos entre empresas, e, entre elas e outras partes dos arranjos, o que nem sempre é uma tarefa fácil, em função de algumas particularidades.

Esses novos negócios, como já ressaltado, baseiam-se em modelos triádicos e, por isso, costumam envolver mais de duas partes, não correspondendo às tradicionais relações bilaterais. Ademais, eles podem contemplar uma variedade de combinações entre essas partes que assumem papéis nem sempre óbvios.

Ainda existem muitas lacunas a serem preenchidas para a completa compreensão das características organizacionais que descrevem os modelos de negócios de compartilhamento. Essas lacunas também estão presentes na análise de questões jurídicas. Do ponto de vista das relações de trabalho, por exemplo, o tópico mais premente é o da formação de vínculos empregatícios. Sob o aspecto do direito do consumidor, as controvérsias giram em torno de quem é o responsável por eventuais problemas que surjam e frustrem os usuários (ex.: mercadorias que não são entregues ou são entregues fora das condições especificadas).

Grande parte dessas questões decorre, justamente, da força da marca de uma das partes do negócio: a proprietária da **plataforma digital**⁸ também conhecida por *marketplace*, ambiente virtual capaz de formar a rede (*network*) por meio da qual os negócios se realizam.

Essas empresas proprietárias das plataformas digitais são, usualmente, responsáveis exclusivamente por aproximar as partes e não pela utilidade disponível ao público em si. Em outras palavras, esse ambiente (*marketplace*) proporcionado por uma das partes do negócio permite a aproximação entre outras partes para que elas se conectem e interajam entre si, buscando criar algum valor de troca (prestação e contraprestação).

A maneira pela qual esses arranjos são comunicados ao público em geral, mediante a criação de uma "comunidade" contrasta com a concepção negocial da plataforma digital subjacente, construída para ser uma ferramenta comercial dentro de uma empresa de tecnologia.

8. Plataforma digital é o ambiente digital, composto por servidor, *software* com código-fonte responsável pelo processamento das informações e transações. Para o usuário, a plataforma é o local (virtual) no qual as transações ocorrem.

Justamente porque o negócio é feito por meio de plataformas digitais (*websites, apps*) tem o potencial de atingir uma enorme escala unindo indivíduos e/ou pequenas empresas que têm como principal ponto em comum a empresa proprietária da plataforma. Negócios como Uber, Airbnb, Ifood, Mercado Livre, por exemplo, reúnem um elevado número de pessoas físicas – provedores de utilidades e seus clientes – que podem tanto ofertar quanto demandar todo tipo de utilidade: bens, tangíveis ou intangíveis e serviços.

A segurança da transação está na coleta e disponibilização de informações sobre as partes, inclusive por meio de avaliações recíprocas, e, na facilidade de pagamento, normalmente feito por meio da empresa proprietária da plataforma, que coleta e repassa os recursos a quem de direito. O fluxo financeiro é, portanto, outra peculiaridade dos negócios dessa nova economia. Abaixo, segue o diagrama que ilustra a complexidade de partes e fluxos nessa economia, tendo como exemplo um de seus ícones, o Airbnb:

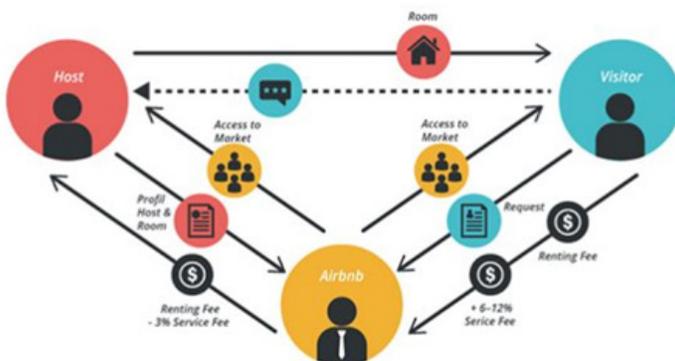


Figura 2: Diagrama Airbnb

Fonte: Disponível em: <<https://www.escpeurope.eu/news/new-framework-better-understand-sharing-economy-business-models>>. Acesso em: 1 fev. 2020.

Veja-se que, além do próprio Airbnb, o negócio desenvolvido por meio de sua plataforma envolve o "hóspede" (aquele que deseja alugar temporariamente um local) e o "anfitrião" (proprietário de um imóvel que o oferta para aluguel temporário no ambiente do Airbnb). As partes se conectam, dialogam sobre a transação por meio do canal disponibilizado no *marketplace* e, caso o negócio seja realizado, o pagamento a ser feito pelo hóspede ao anfitrião é efetuado por meio das ferramentas disponibilizadas na plataforma.

O Airbnb busca criar valor de troca tornando "o compartilhamento fácil, agradável e seguro"⁹, o que promete fazer por meio de verificação de perfis pessoais e anúncios, manutenção de sistema de mensagens inteligente para que anfitriões e hóspedes possam se comunicar com segurança e gerenciamento de plataforma confiável para "recolher e transferir pagamentos".

Também são ofertados produtos acessórios ao negócio principal como seguro e diversas modalidades de pagamento, que envolvem outras partes como seguradoras, instituições de pagamento, instituições financeiras etc. Todas as partes auferem receitas que representam frações do fluxo financeiro do negócio.

Este é o ponto central analisado neste artigo.

Obviamente existem variações diversas nos negócios próprios dessa chamada "economia colaborativa", mas algumas características são comuns a praticamente todos. São elas:

- (i) escala exponencial de transações, o que requer alta tecnologia de informação para controle e processamento desse colossal volume;
- (ii) margem de lucro diminuta por transação, mas relevante considerando a escalabilidade;
- (iii) coexistência de diversas partes em torno de uma única transação, as quais têm como escopo frações das atividades necessárias ao fornecimento da utilidade ou das utilidades desejadas pelo consumidor final;
- (iv) baixo entendimento do público em geral quanto ao papel desempenhado por cada parte do negócio;
- (v) concentração do fluxo de pagamentos em torno da empresa proprietária da plataforma digital por meio dos parceiros contratados para essa atividade específica (ex.: instituições de pagamento), garantindo a segurança nessas transações e, muitas vezes, arbitrando as disputas entre as partes.

Da soma dos fatores acima elencados resulta a dificuldade de identificação dos detalhes de arranjos que representam negócios autônomos, mas que aos olhos do consumidor final são apenas etapas (às vezes não identificáveis) do negócio por ele contratado. O consumidor, ao entrar no aplicativo de *delivery*, por exemplo, não atenta para as relações jurídicas entre o aplicativo e os profissionais que executam a tarefa demandada pelo consumidor ("entregadores") ou entre o aplicativo e os "vendedores das utilidades". Muitas vezes, contudo, o negócio de um dos participantes da rede é apenas aproximar, estabelecer a

9. Disponível em: <<https://www.airbnb.com.br/help/article/2503/o-que-%C3%A9-o-airbnb-e-como-ele-funciona>>. Acesso em: 15 fev. 2020.

conexão, processar transações, abrir canais de vendas, enfim, realizar atividade que tenha por finalidade viabilizar o acesso a bens ou serviços fornecidos entre outras partes da transação. Todos agem em colaboração por um único resultado, mesmo tendo atribuições específicas, sendo esse o espírito da "economia colaborativa ou compartilhada".

Apresentadas as principais características dessa nova economia, passa-se a analisar a questão contábil proposta: o reconhecimento de receitas por parte das empresas detentoras das plataformas digitais, os *marketplaces*.

Sobre essa questão, ao idealizar um novo negócio nessa economia colaborativa é essencial que se pense no aspecto de reconhecimento de receitas próprias, ou seja, qual será o ingresso de recursos em caráter definitivo, recebido em contraprestação pela prestação prometida por aquela parte em particular, independentemente de o "arranjo completo" envolver várias partes que atuem em conjunto.

Pode-se imaginar que o reconhecimento de todos os ingressos como receita seja uma questão contábil menor, já que as saídas pelos repasses também seriam computadas como despesas e o resultado ficaria correto ao final; contudo, para fins de análises financeiras, de balanço e de *performance*, a geografia contábil importa, notadamente nos tempos dos atuais relatórios contábeis, que pretendem ter valor informacional preditivo ou confirmatório, substituindo ou minimizando a necessidade de informações gerenciais.

Ademais, apesar de o tema tributário não ser a razão deste estudo, a tributação sobre as receitas segue sendo uma das principais fontes de arrecadação no Brasil; logo, alocar, ao resultado do exercício, ingressos que não correspondam ao conceito (jurídico ou contábil) de receita, pode ensejar questionamentos por parte das autoridades fiscais.

3 RECONHECIMENTO CONTÁBIL DE RECEITAS: CONCEITOS GERAIS

É notório que a Lei n. 11.638/2007 e o processo de convergência contábil das normas brasileiras às normas internacionais de contabilidade (IFRS) representam um verdadeiro divisor de águas para a contabilidade brasileira, a partir da introdução de novos pilares amparados mais em princípios do que em regras positivadas e que prestigiam a real intenção dos agentes, muitas vezes até em detrimento dos instrumentos jurídicos que formalizam os negócios.

No âmbito desse processo de convergência, o reconhecimento de receitas ganhou normas atualmente regidas pela Estrutura Conceitual Básica (CPC 00-R2) e pelo Pronunciamento Técnico Contábil 47 (CPC 47) – "Receita de Contrato com

Cliente" –, equivalente ao IFRS 15, e que substituiu o Pronunciamento Técnico Contábil 30 (CPC 30).

Receitas são definidas no CPC 00-R2 (item 4.68) como "aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumento no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio", sendo um elemento que se refere ao desempenho financeiro da entidade.

Em outras palavras: tudo o que altera o patrimônio líquido para maior e que não se refira à transação com o sócio e na condição de sócio pode caber na definição geral de receita. Definindo-se tratar de um evento que resulte no reconhecimento de receita, o registro contábil ainda dependerá de estabelecer o momento desse reconhecimento e os critérios de quantificação.

O CPC 47 estabelece uma abordagem abrangente para se determinar quando uma receita deve ser reconhecida e por qual montante deve ser reconhecida. Os cinco passos para reconhecimento e mensuração de receita são:

- (a) identificação de contrato(s) com um cliente;
- (b) identificação das obrigações contratuais de desempenho;
- (c) determinação do preço da transação;
- (d) alocação do preço da transação às obrigações contratuais de desempenho;
- (e) reconhecimento da receita quando (ou à medida que) a entidade satisfaz suas obrigações de desempenho.

Para aplicação desses passos, analisar detalhadamente certos conceitos trazidos no "Anexo A" do CPC 47 é essencial, principalmente em se tratando de economia colaborativa. Nesse sentido, a seguir estão descritos os principais conceitos considerados essenciais.

(a) **Contrato:** "acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações executáveis". Na economia colaborativa, os arranjos envolvem normalmente mais do que duas partes e, para compreender as operações de forma completa, é usual a leitura de vários contratos, atraindo direitos e obrigações diversas.

(b) **Ativo de contrato:** consiste no direito de cada entidade à contraprestação recebida em troca da transferência de bens ou serviços ao cliente. O direito da entidade responsável pelo recebimento de recursos dos usuários das plataformas normalmente é menor do que os valores que por ela transitam,

diferentemente do que costuma ocorrer em transações econômicas convencionais entre duas partes.

(c) **Cliente:** é a parte que contrata com a entidade a obtenção de “bens ou serviços, que constituem um produto das atividades normais da entidade, em troca de contraprestação”. Na economia colaborativa, o cliente das empresas proprietárias das plataformas pode não ser (e na maioria das vezes não é) o usuário do *marketplace*, apesar de ele se servir de várias de suas funcionalidades. O usuário do aplicativo de mobilidade urbana (ex.: Uber ou Cabify), por exemplo, não é o cliente da entidade proprietária da plataforma, mas sim os motoristas que podem ser acessados/contratados pelos usuários por intermédio do aplicativo. A receita dessas entidades, decorre, portanto, (i) da relação que elas estabelecem com os motoristas, seus clientes, e (ii) da obrigação de *performance* que consiste, no caso, na conexão estabelecida por meio do *marketplace* entre motorista (cliente) e usuário (cliente de seu cliente). Por vezes, o contrato pode prever adicionalmente a prestação de serviços também ao usuário mediante contraprestação a ser paga por ele. Nessa situação, por óbvio, o usuário também assume a condição de cliente nos termos do CPC 47.

(d) **Preço da transação:** valor da contraprestação contratada em troca da transferência de bens ou serviços prometidos ao cliente, **excluindo valores cobrados em nome de terceiros**. Esse é o aspecto mais relevante para o estudo do reconhecimento de receitas nas entidades participantes da economia colaborativa ou compartilhada que comumente contam com estrutura na qual uma parte coleta todos os valores (e não apenas as suas receitas) por conta e ordem de um conjunto de parceiros que fazem parte da rede de colaboração ou compartilhamento.

Sobre o preço da transação, os transcritos dos debates ocorridos no Grupo de Estudos de Direito e Contabilidade da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas (Gedec) são bastante elucidativos, *in verbis*:

Com relação a valores recebidos em razão **da intermediação de negócios, que não correspondem a algo que terá de ser executado ou entregue por um determinado indivíduo, mas por um terceiro, não se pode cogitar seu enquadramento como receita**, na medida em que não aumentam o valor do patrimônio líquido do agente enquanto intermediador.

Nesse caso, é receita a contrapartida ou remuneração pelo exercício de sua tarefa, revelando-se o excedente um passivo (valor a entregar ao executor ou entregador do serviço ou bem).

É irrelevante, assim, se o sujeito está recebendo montante referente ao valor total de uma operação se a ele couber apenas parcela por ocasião da execução do agenciamento ou intermediação; contabilmente, é receita a parte relativa à sua própria atividade. E essa norma está em plena vigência¹⁰.

A transcrição acima se refere às lições do Prof. Eliseu Martins, ainda na vigência do CPC 30. O conceito explicado pelo ilustre professor não foi alterado pelo CPC 47 – nem poderia –, por ser simplesmente a única forma de representação fidedigna da receita e, por consequência, do desempenho de uma entidade.

O CPC 47, no entanto, trouxe mais detalhamentos que contribuem para desvendarmos critérios de mensuração e reconhecimento de receitas nas situações em que estas são geradas a partir da prestação de serviço que tenha por finalidade viabilizar o acesso a bens ou serviços fornecidos entre outras partes da transação.

Os itens B34 a B38 elucidam que, quando uma empresa estiver envolvida no fornecimento de bens ou serviços ao cliente, ela deve determinar se a natureza de seu compromisso é uma obrigação para fornecer os próprios bens ou serviços – situação na qual figurará como “principal” –, ou se sua função é organizar para que esses bens ou serviços sejam fornecidos por outra parte, figurando apenas como um agente.

Assim, para cada transação a entidade deverá avaliar se desempenha o papel de principal ou de agente na oferta de bens e/ou serviços; para isso, deve (a) identificar os produtos ou serviços a serem fornecidos, e (b) avaliar se ela controla cada bem ou serviço antes que o bem ou serviço seja transferido para o cliente.

A entidade será considerada “principal” se ela controlar o bem ou o serviço especificado antes que o bem ou o serviço seja transferido ao cliente. Um exemplo disso é a situação na qual uma empresa adquire um produto para revendê-lo. Nesse caso, a entidade estabelece todas as condições de venda, corre o risco de seu estoque e garante para si os eventuais benefícios decorrentes das margens de lucro e das condições financeiras da venda.

Nesse sentido, em seu item B35A, o CPC 47 determina que o controle da entidade principal, quando outras partes estiverem envolvidas no fornecimento de bens ou serviços a seus clientes, estará caracterizado nas seguintes hipóteses:

(a) quando a entidade adquirir bem ou outro ativo da outra parte que ela, em seguida, transferirá para o seu cliente;

10. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/anexos/ata_reconhecimento_de_receitas_-_prof._eliseu_martins_30.04.14_pgr.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2020.

(b) quando a entidade adquirir direito ao serviço a ser executado pela outra parte, atribuindo-lhe a capacidade de dirigir essa parte para prestar o serviço ao cliente em seu nome;

(c) quando a entidade adquirir bem ou serviço da outra parte e, em seguida, combiná-los com outros bens ou serviços no fornecimento especificado ao cliente. Isto ocorre quando a entidade primeiro obtém o controle das entradas para o bem ou o serviço especificado (que inclui bens ou serviços de outras partes) e dirige a sua utilização para criar a saída combinada, que é do bem ou serviço especificado.

Por outro lado, conforme o item B36 do CPC 47, a entidade será considerada mero agente se a sua obrigação de *performance* for apenas providenciar o fornecimento de bens ou serviços especificados por outra parte. Veja-se que a definição é aderente aos conceitos contidos em nosso Código Civil, art. 710, no que tange ao contrato de agência, *in verbis*:

Art. 710. Pelo contrato de agência, uma pessoa assume, em caráter não eventual e sem vínculos de dependência, **a obrigação de promover, à conta de outra, mediante retribuição, a realização de certos negócios**, em zona determinada, caracterizando-se a distribuição quando o agente tiver à sua disposição a coisa a ser negociada.

Parágrafo único. O proponente pode conferir poderes ao agente para que este o represente na conclusão dos contratos.

Orlando Gomes¹¹ afirma que, pelo negócio jurídico, denominado agenciamento, uma das partes se obriga, mediante retribuição, a promover habitualmente a realização por conta e ordem da outra, em determinada zona, de operações mercantis, agenciando pedidos para esta, devendo estar presentes os seguintes elementos: (i) a obrigação do agente de promover a conclusão de contratos por conta do proponente; (ii) a habitualidade do serviço; (iii) a definição da zona na qual o serviço deve ser prestado; e (iv) o direito à contraprestação pelo serviço.

Nesse tipo de contrato há o concurso de três pessoas: o agente, o principal (agenciado) e o terceiro (cliente) e, a partir disso, podem ser identificadas duas relações importantes para entendimento e delimitação das receitas auferidas por cada parte:

11. GOMES, Orlando. **Contratos**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 365 e seguintes.

- (a) relação interna, que vincula o agente ao principal e que delimita os poderes de representação, as obrigações e os direitos de ambas as partes; e
- (b) relação externa, que diz respeito aos atos praticados pelo agente junto a terceiros.

Como se vê, o agente tratado no Código Civil e na norma contábil não controla o bem ou o serviço que é fornecido por outra parte, o principal. Dessa forma, ao satisfazer as suas obrigações de *performance*, o "agente" deve reconhecer a receita equivalente ao valor da taxa ou comissão a que tem direito por providenciar que a outra parte forneça seus bens ou serviços, sendo **esta, e apenas esta, a sua receita própria**.

O CPC 47 esclarece ainda que "a taxa ou a comissão da entidade pode ser o valor líquido da contraprestação que a entidade reter após pagar à outra parte a contraprestação recebida pelos bens ou serviços a serem fornecidos por essa outra parte".

Importa ressaltar que os dispositivos tributários, ao definirem receita bruta, também fazem distinção, ainda que em outras palavras, a ingressos que não correspondam a receitas auferidas pelo próprio contribuinte. Veja-se a definição de receita bruta que consta no art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977 nos seguintes termos:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II – o preço da prestação de serviços em geral;

III – o resultado auferido nas **operações de conta alheia**; e

IV – as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

Os termos do dispositivo acima citado são antigos e talvez pouco usuais nos tempos atuais. Por produto das operações de conta própria podem-se entender as receitas auferidas a partir das operações efetuadas com bens e serviços de titularidade própria (propriedade do próprio contribuinte). Já no caso das operações de conta alheia, o produto corresponde ao resultado auferido a partir de operações efetuadas com bens e serviços de terceiros que, por acordo contratual, ficam à disposição da empresa contratante para a realização das vendas (consignação mercantil, representação comercial etc.).

Atemporal é a lição de Geraldo Ataliba ao elucidar que nem toda entrada representa uma receita: "É que muitas vezes o dinheiro ingressa a título precário e

temporariamente [...] receitas são entradas definitivas [...]”¹². No mesmo sentido são os ensinamentos de Ricardo Mariz de Oliveira¹³, ao explicar que receita é o ingresso que integra o ativo da empresa sem reserva, condição, compromisso no passivo, acrescendo o patrimônio como um elemento novo e positivo.

Considerando todo o exposto, os valores recebidos pelos *marketplaces* (ou outras entidades participantes de uma rede que forma um arranjo de negócios na economia colaborativa), na condição de coletores de recursos que apenas transitam por seu patrimônio, não devem ser registrados em contas de demonstração de resultado (receita e despesa), por não se enquadrarem tecnicamente nesses conceitos e por não representarem medidas de *performance* da própria entidade.

A questão sobre o reconhecimento de receitas próprias na economia compartilhada já foi debatida pela Uber Technologies Inc. (“Uber”) que fez uma consulta (2017) a Securities and Exchange Commission (SEC) para apresentar seus resultados financeiros **sem** a parcela das tarifas dos passageiros destinada aos motoristas. Após a consulta, a Uber passou a relatar apenas a sua receita própria, deixando de fora de seu resultado os ingressos destinados aos motoristas¹⁴.

Toda a questão contábil passa por resolver o dilema “principal ou agente”, especialmente quando há várias partes em uma transação, como é o caso da Uber. Entender o papel que a empresa desempenha (principal ou agente) é essencial para determinar como a receita será reconhecida. Guias contábeis indicam que uma empresa deve considerar, entre outros critérios, quem, no entendimento do cliente, é o principal responsável pelo cumprimento do contrato, incluindo o responsável pelo suporte ao cliente, por resolver as suas reclamações e aceitar a responsabilidade pela qualidade ou adequação do produto ou serviço.

No caso da Uber, a empresa define os preços das corridas e cobra uma taxa de reserva incluída na tarifa, informando aos passageiros pelo aplicativo quando solicitam uma viagem. Também é por meio do aplicativo que são feitas eventuais reclamações e dirimidos problemas de viagens.

Por conta da percepção dos clientes quanto à atividade da Uber, há *experts* em contabilidade que entendem que a receita deveria ser contabilizada de forma “bruta” para posterior dedução dos valores repassados aos motoristas credenciados. Esse exemplo deixa bastante claro que as características dessa nova

-
12. ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969. p. 25-26.
 13. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 144-169.
 14. Disponível em: <<https://www.marketwatch.com/story/uber-set-on-net-revenue-but-experts-say-gross-would-better-inform-investors-2017-10-27>>. Acesso em: 29 fev. 2020.

economia fazem toda a diferença quando se trata de avaliar o reconhecimento da receita própria e o dilema "agente e principal".

A Uber informa em seu prospecto que, em 1º de janeiro de 2017, passou a adotar os critérios contábeis estabelecidos na atualização do Pronunciamento "Receita de Contratos com Clientes" ("ASC 606", norma emitida pelo Financial Accounting Standards Board, em conjunto com o International Accounting Standards Board e correspondente ao IFRS 15), de forma retrospectiva completa, reformulando as demonstrações financeiras consolidadas auditadas para 2016.

A nota explicativa indica que o registro contábil foi feito da seguinte forma:

We define Core Platform Adjusted Net Revenue as Core Platform revenue (i) less excess Driver incentives, (ii) less Driver referrals, (iii) excluding the impact of legal, tax, and regulatory reserves and settlements recorded as contra-revenue, and (iv) excluding the impact of our 2018 Divested Operations.

We believe that Core Platform Adjusted Net Revenue is informative of our Core Platform top line performance because it measures the total net financial activity generated by our Core Platform after taking into account all Driver and restaurant earnings, Driver incentives, and Driver referrals¹⁵.

Com o crescimento da relevância dos negócios na economia colaborativa, uma característica das demonstrações contábeis das sociedades participantes dessa nova economia é a existência de ativos e passivos que representam os fluxos financeiros recebidos pela entidade "agente" e que devem ser objeto de repasse às entidades "principais", sem qualquer trânsito em contas de resultado. Segundo um estudo da PwC, em 2025, a economia colaborativa representará quase a metade dos negócios em cinco setores tradicionais da economia, representando lucros da ordem de 335 milhões de dólares¹⁶.

15. Disponível em: <<https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1543151/000119312519103850/d647752ds1.htm>>. Acesso em: 29 fev. 2020.

16. Disponível em: <<https://www.pwc.com/hu/en/kiadvanyok/assets/pdf/sharing-economy-en.pdf>>. Acesso em: 29 fev. 2020.

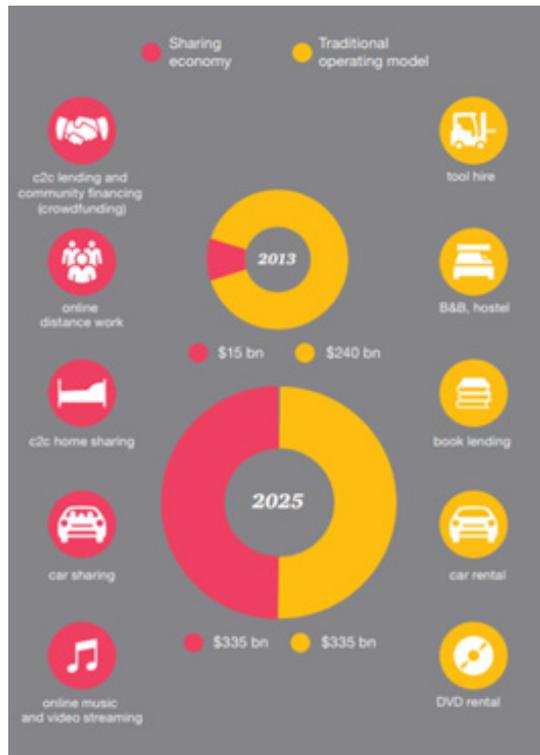


Figura 3: Representatividade da economia colaborativa nos setores

Fonte: Disponível em: <<https://www.pwc.com/hu/en/kiadvanyok/assets/pdf/sharing-economy-en.pdf>>. Acesso em: 25 jun. 2020.

Em vários países, os problemas jurídicos relacionados à regulação das atividades no novo formato da economia colaborativa ainda representam desafios que aguardam respostas dos legisladores, apesar das novas empresas já estarem presentes e em plena expansão de seus negócios. A complexidade do modelo operacional certamente está e estará refletida nos registros contábeis de tais entidades.

Conhecer o funcionamento e a essência econômica (*economics*) dos negócios em rede, da perspectiva de cada participante, é a chave para a representação fidedigna dos componentes de *performance* (receitas, custos e despesas) de forma a tornar o relatório contábil útil para análises prospectivas por parte dos tomadores de decisão.

4 CONCLUSÃO

As mudanças proporcionadas pela nova e impactante "economia colaborativa" indicam a necessidade de dissecar ponto a ponto as características fundamentais subjacentes aos modelos de negócios adotados nessa nova economia.

Essas características, que variam de arranjo para arranjo, são essenciais para a análise dos impactos contábeis notadamente em relação ao reconhecimento de suas receitas.

O racional econômico dos negócios e transações que compõem o arranjo final entre as diversas partes que usualmente atuam juntas nessa nova economia colaborativa torna especialmente desafiador decifrar o dilema "agente x principal", essencial para o reconhecimento de receitas próprias, conforme descrito pelo CPC 47 (IFRS 15).

Importa, portanto, distinguir e delimitar as obrigações de *performance* e os direitos que nascem em função do seu cumprimento para cada parte e em cada etapa, compreender quem é o cliente nas diversas relações, definir riscos e benefícios que são ou não são transferidos em função dessas relações – de forma a permitir a conclusão sobre os papéis atribuídos às partes (agente ou principal) –, para, então, segregar receitas próprias de fluxos financeiros que ingressam no patrimônio de uma entidade de forma precária, tendo como destino final outra parte na relação.

Esse complexo processo deverá trazer novas feições a balanços com passivos e ativos que tenham por contrapartida lançamentos também em contas patrimoniais, representando fidedignamente o caráter transitório do ingresso desses recursos de terceiros decorrentes de operações em conta alheia.

5 REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico Contábil "Receita de Contrato com Cliente" (CPC 47)**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>>. Acesso em: 15 fev. 2020.

_____. **Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro (CPC-00-R2)**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>>. Acesso em: 15 fev. 2020.

CURTIS, Steven Kane Curtis, LEHNER, Matthias. **Defining the sharing economy for sustainability**. Disponível em: <<https://www.mdpi.com/2071-1050/11/3/567>>. Acesso em: 2 fev. 2020.

ESCP BUSINESS SCHOOL. **A new framework to better understand sharing economy business models**. Berlin. Disponível em: <<https://www.escpeurope.eu/news/new-framework-better-understand-sharing-economy-business-models>>. Acesso em: 2 fev. 2020.

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS. Gedec – Grupo de Estudos sobre Direito e Contabilidade. **Reconhecimento de receitas: perspectivas contábeis e reflexos jurídicos** – Prof. Eliseu Martins, 30 abr. 2014. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/anexos/ata_reconhecimento_de_receitas_-_prof._eliseu_martins_30.04.14_pgr.pdf>. Acesso em: 2 fev. 2020.

GOMES, Orlando. **Contratos**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

KUMAR, V. **A strategic framework for a profitable business model in the sharing economy**. Disponível em: <https://www.researchgate.net/figure/The-sharing-economy-business-model_fig1_320000021>. Acesso em: 29 fev. 2020.

MARKETWATCH. **Uber set on net revenue, but experts say gross would better inform investors**. Disponível em: <<https://www.marketwatch.com/story/uber-set-on-net-revenue-but-experts-say-gross-would-better-inform-investors-2017-10-27>>. Acesso em: 29 fev. 2020.

NETTER, Sarah; PEDERSEN, Esben R.G; LUDEKE-FREUND, Florian. **Sharing economy revisited: Towards a new framework for understanding sharing models**. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0959652619306183>>. Acesso em: 1 fev. 2020.

SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION. **Uber Technologies, Inc**. Disponível em: <<https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1543151/000119312519103850/d647752ds1.htm>>. Acesso em: 29 fev. 2020.

SILVA, Raphael Andrade; PAIVA, Matheus Silva de; DINIZ, Gustavo Saad. **Desafios jurídico-regulatórios e economia compartilhada: elementos para uma reflexão crítica**. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 21, n. 2, p. 98-125, jul. 2017.

SKETCHBUBBL. **Sharing Economy**. Disponível em: <<https://www.sketchbubble.com/en/presentation-sharing-economy.html>>. Acesso em: 2 fev. 2020.

SUNDARARAJAN, A. **The sharing economy: the end of employment and the rise of crowd-based capitalism**. Cambridge, Massachusetts: The MIT Press, 2016. Disponível em: <<https://pdfs.semanticscholar.org/6332/2f8924eba5982177b9d61e45557e3e07d35a.pdf>>. Acesso em: 29 fev. 2020.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PWC. **Sharing or paring? Growth of the sharing economy**. Disponível em: <<https://www.pwc.com/hu/en/kiadvanyok/assets/pdf/sharing-economy-en.pdf>>. Acesso em: 29 fev. 2020.

