



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.914647/2022-20
ACÓRDÃO	2202-011.630 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TAM LINHAS AEREAS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/10/2018 a 31/10/2018

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). TRANSPORTE AÉREO DE PASSAGEIROS. TAXAS DE CANCELAMENTO, REMARCAÇÃO E NO SHOW. NATUREZA JURÍDICA DOS INGRESSOS. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

I. CASO EM EXAME

Recurso Voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade apresentada em face de Despacho Decisório que homologou parcialmente Declarações de Compensação (DCOMPs) relativas à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) do período de apuração de outubro de 2018.

A parte-recorrente alega que, em revisão interna promovida em 2020, identificou recolhimento indevido de CPRB incidente sobre valores referentes a taxas de cancelamento, remarcação e no-show, entendidas como receitas de natureza indenizatória. Sustenta ter direito à compensação do valor correspondente, no montante de crédito remanescente, pleiteado por meio de DCOMP transmitida com vinculação equivocada ao DARF de origem.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

3. A controvérsia envolve:

(i) a possibilidade de exclusão, da base de cálculo da CPRB, dos ingressos financeiros decorrentes de taxas de cancelamento, remarcação e no-show, sob a alegação de que teriam natureza indenizatória e não se qualificariam como receita bruta; e

(ii) a validade da DCOMP transmitida com indicação incorreta do DARF de origem, à luz da efetiva existência de pagamento a maior devidamente demonstrado.

III. RAZÕES DE DECIDIR

4. A análise da documentação constante dos autos demonstra que a parte-recorrente recolheu contribuições a maior relativamente à CPRB, vinculadas ao período de outubro de 2018. No entanto, a DCOMP apresentada indicou equivocadamente o DARF original do recolhimento global, em vez do DARF complementar correspondente ao pagamento específico das taxas que se deseja excluir da base de cálculo.

5. Ainda que o erro na vinculação pudesse ser tratado como falha formal, a homologação do crédito compensável exigiria demonstração clara, precisa e objetiva da certeza e liquidez do direito creditório, o que inclui a correta identificação dos recolhimentos correspondentes.

6. No mérito, as taxas de cancelamento, remarcação e no-show são cobradas como parte da dinâmica operacional da atividade empresarial exercida, integrando o modelo de negócios das companhias aéreas. Sua cobrança decorre de situações previsíveis e contratualmente previstas, sendo monetizadas como instrumento de gestão de risco e precificação dos serviços.

7. O ingresso financeiro derivado dessas taxas, ainda que não corresponda ao efetivo transporte, constitui receita acessória diretamente vinculada à atividade-fim da pessoa jurídica, compondo sua remuneração global e refletindo-se no faturamento da operação, o que caracteriza receita bruta para os fins da legislação de regência,

8. Os valores cobrados em decorrência de cancelamento ou remarcação da passagem, ou não comparecimento (*no show*) do passageiro, constituem receitas típicas e operacionais das empresas do setor.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencida a Conselheira Andressa Pegoraro Tomazela (relatora), que deu provimento parcial ao recurso para que fossem homologadas as DCOMPs relativas aos créditos decorrentes de receitas vinculadas a taxas de remarcação e cancelamento, a partir das informações constantes na DCTF retificadora. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino.

Assinado Digitalmente

Andressa Pegoraro Tomazela – Relatora

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Thiago Buschinelli Sorrentino, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Trata de Manifestação de Inconformidade apresentada em face de Despacho Decisório que decidiu pela homologação parcial das Declarações de Compensação (DCOMPs) apresentadas pelo contribuinte, cujo crédito soma R\$ 6.208.603,17, referente a pagamento do e-Social do período de apuração 10/2018, sendo reconhecido o crédito no valor de R\$ 5.843.269,38.

O contribuinte alegou o seguinte em sua Manifestação de Inconformidade, conforme resumo do relatório da decisão da DRJ:

Os fatos

Em procedimento de revisão efetuado no ano de 2020, retificou a DCTF do período de outubro/2018 a fim de excluir da apuração da CPRB os valores de ingressos financeiros relativos a taxas de cancelamento de voo, taxas de remarcação de voo e taxas de no show (conjuntamente, as “Taxas”), que, por um equívoco, havia sujeitado à CPRB.

O procedimento evidenciou o pagamento a maior efetuado, o que gerou créditos passíveis de aproveitamento para pagamento de outros débitos.

Apresentou em 2020 PER/DCOMP a fim de utilizar tais créditos.

Foi surpreendido com o recebimento do Despacho Decisório negando o direito ao crédito decorrente da mencionada retificação, uma vez que verificou que a

totalidade dos créditos negados se refere à retificação efetuada para exclusão das “Taxas” da base de cálculo da CPRB.

Com relação ao crédito pleiteado explica o seguinte:

I.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

(...)

16. Contudo, em novo procedimento de revisão realizado em 2020, a Requerente identificou que ainda havia um crédito remanescente para o período de outubro/2018 no valor de R\$ 365.765,43, decorrente do pagamento a maior de CPRB sobre as Taxas de cancelamento e remarcação de voo mencionadas acima.

17. Assim, a Requerente retificou novamente a DCTFWeb do período (Doc. 06), a fim de que constasse como débito de CPRB o valor de R\$ 20.878.975,73, referente à diferença entre o débito da contribuição do período até então informado (R\$ 21.244.741,16) e o valor pago a maior (crédito remanescente) relativo CPRB sobre referidas Taxas:

(...)

18. Em seguida, transmitiu a DCOMP objeto da presente discussão, de nº 08943.74083.160320.1.3.24-9790 (março/2020), a fim de pleitear a compensação do crédito remanescente com débitos de outros tributos.

19. Ocorre que, por um equívoco, a Requerente informou o número do DARF de origem (Documento de Arrecadação nº 07.16.18318.2725830-1 – referente ao valor de R\$ 43.246.945,56) ao transmitir a DCOMP nº 08943.74083.160320.1.3.24-9790, sendo que, na verdade, deveria ter informado, como origem do crédito, o DARF complementar (Documento de Arrecadação nº 07.16.18333.8574167-0 – recolhimento de R\$ 1.404.704,35).

20. Trata-se de um simples lapso na vinculação da segunda DCOMP transmitida ao DARF correto, que de nenhuma forma afasta o direito material da Requerente ao crédito ora pleiteado, dado que, conforme comprovado pelos documentos acostados aos autos, houve pagamento a maior a ser compensado.

(...)

I.2. ORIGEM E NATUREZA DO CRÉDITO

(...) 37. Pois bem. Na ‘Aba 1 - Resumo’, vê-se que o valor histórico do crédito não homologada no processo 10880.914.647/2022-20 é referente a R\$ 365.765,43, correspondendo ao período base de outubro/2018, conforme print abaixo:

(...)

39. Veja-se que o valor de R\$ 365.765,43 (o mesmo valor indicado no Despacho Decisório) foi alcançado a partir da aplicação da alíquota de 1,5%, prevista na legislação aplicável, sobre o somatório dos valores registrados nas contas contábeis que registram os ingressos relativos a Taxas. (...)

No mérito

Não incidência da CPRB sobre as taxas de cancelamento, remarcação de voos e no show

O direito creditório discutido se refere à CPRB equivocadamente recolhida sobre as taxas de cancelamento, remarcação de voos e no show (“taxas”).

Tece comentários a respeito da legislação relativa à CPRB, do conceito de receita bruta, da natureza jurídica das “taxas”, e da composição do valor da passagem aérea.

Do Parecer Normativo COSIT nº 03, de 21/11/2012 e da Solução de Consulta Cosit nº 40, de 19/02/2014, extrai-se que, a receita bruta que compõe a base de cálculo da CPRB corresponde (i) à receita decorrente da venda de bens nas operações de conta própria, (ii) à receita decorrente da prestação de serviços em geral e (iii) ao resultado auferido nas operações de conta alheia.

A análise sistemática dos textos normativos acima permite concluir que os meros ingressos financeiros a título de recomposição do patrimônio não estão compreendidos no conceito legal de receita bruta.

No caso da CPRB, os ingressos devem corresponder ao faturamento da empresa, sendo auferidos em decorrência da atividade específica exercida pela empresa (no caso da Requerente, a prestação de serviços de transporte aéreo).

A cobrança das “taxas” é realizada como forma de recompor dispêndios incorridos em razão do cancelamento de passagem, remarcação de passagem e no show, que ocorrem quando há descumprimento, pelos clientes, de condições contratuais previamente pactuadas.

Por visarem recompor dispêndios (custos e prejuízos) incorridos em decorrência de descumprimentos contratuais, essas taxas possuem natureza jurídica de indenização/recuperação de custos, não representam efetivo acréscimo patrimonial e não se trata de remuneração pela prestação de serviço de transporte aéreo, de modo que não constituem a receita bruta da empresa, não estando, portanto, sujeitas à incidência da CPRB.

Por equívoco, recolheu indevidamente a CPRB sobre esses valores, assim, as retificações de DCTFWeb pleiteadas devem ser aceitas, e as compensações ora discutidas devidamente homologadas.

A fim de demonstrar que os créditos discutidos se referem à exclusão das Taxas da base de cálculo da CPRB, preparou a planilha anexa (Doc.11), contendo informações relativas ao período de outubro/2018: (i) razões das contas contábeis que registraram os ingressos das Taxas; (ii) demonstrativos de cálculo da CPRB equivocadamente recolhida sobre tais taxas; e (iii) vinculação de tais valores ao Despacho Decisório.

Requerimentos finais

- a) Requer o reconhecimento do pagamento a maior de CPRB, com a consequente homologação integral da compensação pleiteada no PER/DCOMP nº 08943.74083.160320.1.3.24-9790.
- b) Protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos adicionais que possam comprovar suas alegações e pela sustentação oral de suas razões de defesa em sede recursal.

A DRJ negou provimento à Manifestação de Inconformidade do contribuinte em acórdão assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2018 a 31/10/2018

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO.

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções legais devidamente comprovadas.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/10/2018 a 31/10/2018

TAXAS DE CANCELAMENTO, REMARCAÇÃO E DE NO SHOW. RECEITAS TÍPICAS. INCIDÊNCIA DE CPRB.

As receitas referentes às taxas recebidas a título de remarcação, cancelamento e no show representam autênticas receitas que são obtidas em virtude da exploração do objeto social das empresas aéreas, estando sujeitas à incidência de CPRB.

COMPENSAÇÕES NÃO HOMOLOGADAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA CERTEZA E LIQUIDEZ DO DIREITO CREDITÓRIO.

A homologação das compensações efetuadas pelo contribuinte por meio da Declaração de Compensação (DCOMP) depende da comprovação da certeza e liquidez do direito creditório.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, alegando que não deve incidir CPRB sobre as receitas decorrentes de taxas de remarcação e cancelamento, pois tais receitas visam meramente repor os prejuízos incorridos, possuem natureza indenizatória, que objetivam a recomposição patrimonial. E que teria cometido um erro formal no preenchimento da DCOMP objeto da presente discussão, mas que isso não deveria obstar seu direito de usufruir dos créditos pleiteados em função do pagamento indevido.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Andressa Pegoraro Tomazela**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Conforme mencionado acima, a Recorrente apurou os débitos de contribuições previdenciárias relativos ao período de outubro/2018 e efetuou o pagamento da DARF no valor de R\$ 43.246.945,56 (fls. 166), sendo R\$ 19.840.036,81 a título de CPRB. Posteriormente, verificou um pagamento a maior de contribuições previdenciárias, o que gerou um valor a ser restituído correspondente a R\$ 5.843.269,38. Ao revisar os valores recolhidos à título de CPRB, a Recorrente identificou um saldo a pagar, pois o montante correto era R\$ 21.244.741,16 e não R\$ 19.840.036,81 (valor originalmente declarado e recolhido).

Com relação ao saldo a pagar de CPRB, este foi quitado via DARF no valor de R\$ 1.404.704,35 (fls. 168). Já no que se refere ao pagamento a maior de contribuições previdenciárias, de R\$ 5.843.269,38, a Recorrente transmitiu DCOMP em dezembro/2018, pleiteando a compensação de tal crédito com débito correspondente a R\$ 5.842.837,73. Essa compensação foi integralmente homologada, restando um saldo de R\$ 431,54 a compensar.

Ao revisar novamente os valores recolhidos à título de CPRB, a Recorrente identificou pagamento a maior para o período de outubro/2018 no valor de R\$ 365.765,43, relativo a receitas decorrentes de taxas de cancelamento e remarcação. Na sequência, retificou novamente a DCTF do período (fls. 103), para que constasse o valor de R\$ 20.878.975,73, referente à diferença entre o débito da CPRB do período até então informado (R\$ 21.244.741,16) e o valor pago a maior (crédito remanescente no valor de R\$ 365.765,43).

Em seguida, transmitiu a DCOMP objeto da presente discussão, mas alega a Recorrente que, por equívoco, informou o número do DARF de origem, no valor de R\$ 43.246.945,56 (nº 07161831827258301), ao invés de informar o DARF complementar no montante de R\$ 1.404.704,35 (nº 07161833385741670). Nesse sentido, afirma a Recorrente que

tal erro formal não poderia obstar seu direito de usufruir dos créditos pleiteados em função do pagamento indevido.

A DRJ, ao analisar o caso, alega o seguinte:

2- O crédito em análise corresponde ao DARF informado pelo contribuinte nas DCOMPs referente ao pagamento nº 07.16.18318.2725830-1 no valor de R\$ 43.246.945,56, relativo ao e-Social do período de apuração 10/2018, recolhido em 19/11/2018:

(...)

5- O valor recolhido no DARF indicado pelo contribuinte nas DCOMPs (pagamento nº 07.16.18318.2725830-1) foi alocado aos débitos declarados na última DCTF WEB apresentada (DCTF WEB Retificadora nº 320211120182628188226 de 18/11/2021, Número do Recibo 50000011730884), conforme demonstrativo a seguir, restando um saldo disponível de R\$ 5.843.269,38, o qual foi compensado nas DCOMPs em análise:

(...)

Assim, constata-se que o Despacho Decisório combatido está correto com relação à apuração do crédito e sua utilização nas DCOMPs, cujo procedimento foi realizado de acordo com as informações prestadas pelo próprio contribuinte nos pedidos de compensação.

(...)

A empresa alega que o crédito não homologado se refere ao montante de CPRB indevidamente recolhido sobre as Taxas de cancelamento e remarcação de voo mencionadas acima, relativo ao mês de Outubro/2018, no valor de R\$ 365.765,43, e que que informou na DCOMP o DARF no valor de R\$ 43.246.945,56, sendo que deveria ter informado, como origem do crédito, o DARF complementar no valor de R\$ 1.404.704,35, anexo à fl. 167.

(...)

Como já referido nesta decisão, o contribuinte indicou como origem do crédito pleiteado o primeiro DARF recolhido no prazo, o qual foi alocado ao débito declarado na última DCTF WEB Retificadora apresentada e o saldo disponível foi compensado nas DCOMPs apresentadas. Contudo, mesmo que houvesse indicado no pedido de compensação o outro DARF recolhido fora do prazo, no mérito, não assistiria razão ao contribuinte, uma vez que restou demonstrado que as “taxas” constituem base de cálculo da CPRB, inexistindo, portanto, o direito creditório pleiteado.

Ademais, cabe esclarecer que, ainda que assistisse razão ao contribuinte quanto a não incidência de CPRB sobre as referidas “taxas”, o que não é o caso, o pleito seria indeferido uma vez que não há demonstração no presente processo, acompanhada de documentação comprobatória, do suposto direito creditório, ou seja, da regular apuração da base de cálculo, do tributo devido (CPRB), dos pagamentos realizados e do saldo a compensar. Embora demonstre em planilha (Doc.11) valores de ingresso de receita a título de “taxas” que teriam sido registrados no razão, nas contas contábeis 3101100049 (Revalidação DOM), 3101100052 (Revalidação INTER), 3101007004 (Reembolso DOM) e 3101007005 (Reembolso INTER), não comprova que tais valores tenham sido oferecidos à tributação da CPRB.”

A DRJ aduz que ainda que não incidisse a CPRB sobre as taxas de remarcação e cancelamento, não teria razão a Recorrente por não estar demonstrado no processo por meio de documentação comprobatória o efetivo recolhimento do tributo. Não concordo com a decisão de piso. A Recorrente demonstra por meio dos DARFs juntados no presente processo o recolhimento da CPRB nos exatos termos de suas alegações. O primeiro DARF com o recolhimento inicial e o segundo DARF com o recolhimento complementar. O Despacho Decisório apenas considerou o recolhimento inicial, equivocadamente, na medida em que foi recolhido para o mesmo período um montante adicional a título de CPRB. A planilha juntada pela Recorrente demonstra seu razão contábil, com as contas contábeis individualizadas que demonstram os valores em discussão.

No mérito, a DRJ defendeu a incidência da CPRB sobre as taxas de remarcação e cancelamento com base na Solução de Consulta Cosit nº 85/2014, que tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil, nos termos do artigo 33, inciso I, da Instrução Normativa nº 2.058/2021. Leia-se ementa e alguns fundamentos da referida Solução de Consulta:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). BASE DE CÁLCULO. EMPRESA DE TRANSPORTE AÉREO.

Incluem-se no conceito de receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo da CPRB, as seguintes receitas auferidas por pessoa jurídica que explore serviço de transporte aéreo de passageiros regular: (i) taxa de remarcação ou cancelamento de passagem aérea adquirida; (ii) taxa de no show, em decorrência do não comparecimento do passageiro ao embarque; (iii) passagens e créditos expirados, em virtude de sua não utilização no prazo previsto em contrato.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.546, de 2011, art. 8º, caput e § 3º, inciso III; Parecer Normativo RFB nº 3, de 2012.

(...)

Fundamentos

(...) 14 Nesse sentido, seguindo a definição consagrada de receita bruta que permeia a legislação referente aos tributos reportados acima, para a apuração da

base de cálculo da CPRB devem ser consideradas as receitas obtidas em decorrência do exercício do objeto social da pessoa jurídica, para aquelas atividades discriminadas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, com as exclusões previstas no § 7º do art. 9º da mesma lei.

15 Desse modo, não é qualquer receita que pode compor a base de cálculo da contribuição em comento, mas tão somente aquelas enquadradas no conceito de receita bruta, o qual está diretamente vinculado à contraprestação pelo exercício da atividade mercantil típica da pessoa jurídica. Ou seja, toda a receita que seja auferida em razão da exploração daquilo que constitua o objeto de atuação empresarial de determinada pessoa jurídica é considerada sua receita bruta e, como tal, é base de cálculo da CPRB.

(...) 17 A consulente presta serviços de transporte aéreo regular de passageiros, portanto parte das suas receitas incorridas advém da exploração desta atividade. Questiona a subsunção ao conceito de receita bruta dos seguintes valores recebidos: (i) taxa cobrada pelo cancelamento de passagem anteriormente adquirida; (ii) passagens e créditos que não foram utilizados pelos passageiros no prazo regulamentar e por isso prescreveram; e (iii) taxa de no show.

18 As parcelas discriminadas nos itens (i) a (iii), apontados acima, representam autênticas receitas que são obtidas pela consulente em virtude da exploração de seu objeto social. Todas elas giram em torno da remuneração paga pelos seus clientes pela prestação do serviço que constitui a sua atividade mercantil típica. Têm por fundamento uma operação pretérita de venda de passagem aérea, fato esse que é ilustrativo do caráter de receita bruta desses ingressos, já que apenas as pessoas jurídicas que exploram esta atividade e, por consequência, auferem receitas regularmente com a venda de passagens aéreas podem incorrer nas receitas citadas, que nada mais são do que receitas intrínsecas ao ramo de negócio ao qual se dedica a consulente.

19 Com efeito, notam-se, no setor econômico em tela, cotidianamente eventos dessa natureza, tais como: remarcação de passagens ou seu cancelamento efetuados por clientes, ou ainda o não comparecimento destes ao embarque. Tais acontecimentos acarretam o pagamento das chamadas taxas de remarcação/cancelamento ou de no show. Deve-se ressaltar que os fatos mencionados, pela habitualidade com que se verificam, tornam-se inerentes ao negócio e, por essa razão, fazem parte do preço do serviço prestado, fato esse que explica a influência que taxas dessa espécie exercem sobre o valor das tarifas cobradas pelas companhias aéreas.

20 Em realidade, é comum as companhias disponibilizarem aos seus clientes diferentes classes de tarifas no momento da venda dos bilhetes. Essas classes

refletem, entre outros fatores, a incorporação em seus valores do ônus associado à ocorrência dos eventos subsequentes mencionados. As tarifas mais onerosas contemplam em seu preço o custo de eventuais alterações, remarcações etc., ao passo que nas tarifas ditas “promocionais”, menos onerosas, esse custo é repassado ao cliente na forma de cobrança, quando da efetiva ocorrência de tais eventos, de uma espécie de uma tarifa adicional, a qual, por óbvio, compõe o preço dos serviços prestados.

Conclusão

21 À vista do exposto, propõe-se seja a presente consulta solucionada respondendo-se à consulente que incluem-se no conceito de receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo da CPRB a que se referem os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011, as receitas auferidas por pessoa jurídica que explore serviço de transporte aéreo de passageiros regular com: (i) taxa de remarcação ou cancelamento de passagem aérea adquirida; (ii) taxa de no show, em decorrência do não comparecimento do passageiro ao embarque; (iii) passagens e créditos expirados, em virtude de sua não utilização no prazo previsto em contrato.

(grifos no original)

Entretanto, o entendimento proferido pela Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta COSIT nº 85, de 01/04/2014, não tem efeito vinculante para este Conselho. Por essa razão, passo a examinar a questão em mais detalhes.

A CPRB está prevista nos artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011 e incide sobre a receita bruta, com exclusões legais expressas, tais como vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos, entre outras. Veja-se o que dispõe o artigo 9º, §7º, da referida lei:

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:

(...) § 7º Para efeito da determinação da base de cálculo, podem ser excluídos da receita bruta: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

III - o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, se incluído na receita bruta; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

IV - o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

Sobre o conceito de receita bruta, importante mencionar que a Receita Federal do Brasil, no Parecer Normativo COSIT nº 03/2012, estabelece que a CPRB deve ser calculada sobre a mesma receita bruta considerada para a apuração do PIS e da COFINS no regime cumulativo, da seguinte forma:

A receita bruta que constitui a base de cálculo da contribuição substitutiva a que se referem os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, compreende: a receita decorrente da venda de bens nas operações de conta própria; a receita decorrente da prestação de serviços; e o resultado auferido nas operações de conta alheia. Podem ser excluídos da mencionada receita bruta: a receita bruta de exportações; as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando incluído na receita bruta; e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

Com base na legislação sobre o tema, é possível verificar que a CPRB incide sobre receita bruta das empresas cujas atividades se enquadram nos setores previstos na lei. No caso da Recorrente, sua receita bruta é decorrente da prestação de serviços de transporte aéreo. Já as taxas de remarcação, cancelamento e *no show* parecem ter natureza acessória, que não compõem a obrigação original. Tais receitas são auferidas esporadicamente pela Recorrente, não se tratando da receita gerada pela atividade de fato prestada.

A Recorrente alega que, por visarem recompor dispêndios incorridos em decorrência de descumprimentos contratuais, essas taxas possuem natureza de indenização/recuperação de custo, que objetivam a recomposição patrimonial, de modo que não constituem receita bruta da empresa, não estando, portanto, incluídas no campo de incidência da CPRB. Aduz que o pagamento de indenização por perdas e danos está previsto no artigo 402 do Código Civil, que assim dispõe:

Art. 402. Salvo as exceções expressamente previstas em lei, as perdas e danos devidas ao credor abrangem, além do que ele efetivamente perdeu, o que razoavelmente deixou de lucrar.

Dessa forma, a Recorrente conclui que a indenização está relacionada à recomposição ou compensação de um dano, custo ou prejuízo incorrido pela parte indenizada. Prossegue a Recorrente comentando sobre o Contrato de Transporte Aéreo juntado aos autos (fls. 93), que demonstra os serviços de transporte aéreo prestados pela empresa, em contrapartida ao pagamento da “tarifa”, devidamente registrada e aprovada pela ANAC. Comenta que de acordo com a Resolução ANAC nº 400/2016, o valor total da passagem aérea é composto da seguinte forma:

Art. 4º A oferta de serviços de transporte aéreo de passageiros, em quaisquer canais de comercialização, conjugado ou não com serviços de turismo, deverá apresentar o valor total da passagem aérea a ser pago pelo consumidor.

§ 1º O valor total da passagem aérea será composto pelos seguintes itens:

I - valor dos serviços de transporte aéreo;

II - tarifas aeroportuárias; e

III - valores devidos a entes governamentais a serem pagos pelo adquirente da passagem aérea e arrecadados por intermédio do transportador.

§ 2º O valor final a ser pago será acrescido de eventuais serviços opcionais contratados ativamente (regra opt-in) pelo consumidor no processo de comercialização da passagem aérea.

Menciona, também, a Nota Técnica nº 5 (SEI)/2017/GCON/SAS, que traz considerações detalhadas acerca da composição do valor total/final da passagem e sobre os custos e despesas em que incorrem as companhias aéreas na prestação de seus serviços e que são levados em conta na formação da Tarifa:

3.19 As tarifas aeroportuárias representam a obrigação estabelecida no art. 3º da Lei n. 6.009, de 26 de dezembro de 1973, que dispõe sobre os encargos direcionados ao passageiro pela utilização das facilidades aeroportuárias. (...)

3.20 A Tarifa de embarque que incide sobre o passageiro do transporte aéreo (...) deve ser cobrada antes do embarque do passageiro (...).

3.21 Os valores devidos a entes governamentais consubstanciam-se em eventuais tributos e tarifas cobrados por agentes locais, de outros países, que impõe sua cobrança pelas empresas aéreas (...). Estes valores também precisam ser repassados aos consumidores, sob pena de não se viabilizar o serviço. (...)

3.22 Finalmente, trata o inciso I do §1 do art. 4º do valor dos serviços de transporte. Deste valor constam todos os demais elementos que podem compor o preço da passagem, além dos fatores indissociáveis da prestação do serviço, como por exemplo *fuel surcharge*, serviços de encargos com pessoal, pagamento de infraestrutura de aeroportos, taxas de comercialização em distintos canais, franquia de bagagem (se o caso), serviços de vendas por terceiros etc. (...)

3.25 Por fim, o parágrafo segundo do artigo em discussão apresenta um novo conceito de “valor final”. Este é composto do valor final da passagem aérea mais serviços opcionais. Estes últimos podem ser prestados por meio de venda de assentos confortos, escolhas de poltronas, seguro de viagem, alimentos a bordo vendidos antecipadamente, franquias de bagagem, despacho de animais, dentre outros.

Conclui a Recorrente no sentido de que o preço da passagem e o valor dos serviços aeroportuários é o que corresponde à remuneração pelos seus serviços. Estes compõem a sua receita bruta e, conseqüentemente, a base de cálculo da CPRB. Contudo, como pode ser visto da regulamentação acima, as taxas em discussão, por outro lado, não correspondem à remuneração pelo serviço e não correspondem a receita bruta. São uma forma de recomposição dos custos incorridos.

Entendo que a Recorrente tem razão. As taxas de remarcação, cancelamento e *no-show* não se confundem com a receita típica da atividade de transporte aéreo, cujo objeto é o deslocamento do passageiro de um ponto a outro, mediante remuneração. Tais valores possuem natureza punitiva/indenizatória, pois decorrem do inadimplemento contratual do consumidor ou da necessidade de recomposição de custos operacionais assumidos pela empresa em razão da “não prestação” do serviço originalmente contratado.

Em outras palavras, configuram-se como multas contratuais destinadas a ressarcir despesas administrativas e operacionais, não constituindo contraprestação direta pelo serviço de transporte aéreo em si. Assim, por não representarem o preço do serviço prestado, mas mera reparação por seu descumprimento ou não fruição, não devem ser considerados receita bruta para fins de incidência da CPRB.

Sendo assim, entendo que devem ser homologadas as DCOMPs relativas aos créditos pleiteados pelo Recorrente decorrentes da tributação equivocada das receitas decorrentes das taxas de remarcação e cancelamento.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar parcial provimento, para que sejam homologadas as DCOMPs relativas aos créditos pleiteados pelo Recorrente decorrentes da tributação equivocada das receitas decorrentes das taxas de remarcação e cancelamento, a partir das informações constantes na DCTF retificadora, desde que devidamente comprovados.

Assinado Digitalmente

Andressa Pegoraro Tomazela

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, redator designado.

Senhor Presidente, congratulo a conselheira-relatora pela abordagem e explicitação das questões fundamentais para boa compreensão da matéria e desate da pretensão recursal, sem prejuízo de oferecer uma leitura diversa sobre esse mesmo fenômeno.

Inicialmente, a relatora contextualiza que o processo versa sobre Manifestação de Inconformidade apresentada pela recorrente em razão de Despacho Decisório que homologara apenas parcialmente declarações de compensação relativas à CPRB do período de outubro de 2018. Conforme relata, a empresa sustentou ter recolhido contribuições previdenciárias além do devido, especialmente porque, em revisão realizada em 2020, identificou que havia incluído indevidamente, na base de cálculo da CPRB, valores correspondentes às taxas de remarcação, cancelamento e no-show. Por entender que tais valores possuíam natureza indenizatória, defendeu que havia pagamento a maior, gerando crédito passível de compensação.

Na narrativa dos fatos, a relatora expõe que o contribuinte retificou a DCTFWeb de outubro de 2018 para excluir essas taxas da base da CPRB, encontrando crédito remanescente de R\$ 365.765,43. Em seguida, transmitiu DCOMP para compensação desse valor, mas, por equívoco, vinculou-a ao DARF errado, indicou o pagamento principal (referente a R\$ 43 milhões) quando deveria ter informado o DARF complementar (de aproximadamente R\$ 1,4 milhão). A TAM alegou que se tratava de falha meramente formal, incapaz de afastar o direito material ao crédito, sobretudo porque o pagamento a maior estaria demonstrado documentalmente.

No mérito, a empresa sustentou que as taxas em questão não configuravam receita bruta, mas ingressos destinados a recompor custos provocados por descumprimento contratual do passageiro. Desenvolveu extensa argumentação sobre o conceito legal de receita bruta aplicável à CPRB, citando o Parecer Normativo COSIT nº 03/2012 e a Solução de Consulta COSIT nº 40/2014, para concluir que apenas receitas vinculadas à atividade típica, no caso, a prestação do serviço de transporte aéreo, integram a base da CPRB. Nessa linha, defendeu que as taxas de remarcação, cancelamento e *no-show* não resultam da prestação do serviço de transporte aéreo, mas da sua não fruição, possuindo, assim, natureza indenizatória. Amparou sua tese em dispositivos do Código Civil relativos à recomposição por perdas e danos, bem como em regulamentações da ANAC sobre a composição do valor total da passagem, para reforçar que essas taxas não integram a remuneração pelo serviço de transporte, mas um mecanismo para recuperar dispêndios gerados pelo inadimplemento do passageiro.

Apesar dos argumentos, a DRJ rejeitou integralmente a impugnação. Além de afirmar que os documentos apresentados intempestivamente estariam preclusos, concluiu que as taxas eram receitas típicas da atividade empresarial e, portanto, integrariam a base da CPRB. Acrescentou que não haveria comprovação da certeza e liquidez do crédito pleiteado, e que a vinculação equivocada da DCOMP ao DARF principal inviabilizaria o reconhecimento do crédito.

Diante desse quadro, a relatora reconheceu a tempestividade e regularidade do Recurso Voluntário e passou a examinar a controvérsia. Conforme explicou, os DARFs juntados comprovariam que a companhia havia recolhido dois valores distintos a título de CPRB no mesmo

período: o inicial e o complementar. Assim, considera equivocada a análise da DRJ, que teria desconsiderado o pagamento adicional. Além disso, entende que a planilha apresentada pelo contribuinte demonstra de forma adequada os valores registrados no livro razão contábil referentes às taxas em discussão, o que afasta a alegação de ausência de comprovação do recolhimento indevido.

Na sequência, a relatora analisou a fundamentação da DRJ sobre a incidência da CPRB. A unidade de julgamento de primeira instância baseou-se inteiramente na Solução de Consulta COSIT nº 85/2014, a qual entende que as taxas integram a receita bruta das empresas aéreas. Entretanto, a relatora observa que esse entendimento não possui efeito vinculante para o CARF, motivo pelo qual se propõe a reavaliar a matéria a partir da legislação aplicável.

A partir do exame da Lei nº 12.546/2011 e do Parecer Normativo COSIT nº 03/2012, a relatora destaca que a CPRB recai sobre a receita bruta oriunda da atividade econômica típica da empresa. No caso do transporte aéreo, essa receita corresponde ao preço do serviço efetivamente prestado, ou seja, ao valor pago pelo deslocamento aéreo. As taxas de remarcação, cancelamento e *no show*, segundo a relatora, não constituem contraprestação pelo serviço, mas receitas acessórias que surgem apenas quando o contrato não é executado, configurando indenização ou multa contratual. Por esse motivo, a seu ver, não compõem a receita bruta sujeita à CPRB.

Com base nesse raciocínio, a relatora desenvolve a tese de que tais taxas decorrem do inadimplemento do consumidor e possuem finalidade de recompor custos operacionais, não representando faturamento derivado da atividade-fim. Ressalta que são eventos episódicos e desvinculados da prestação do serviço de transporte, de modo que não podem ser equiparados ao preço da passagem. Assim, conclui que as receitas provenientes de tais taxas não se submetem à CPRB, razão pela qual eventual recolhimento sobre esses valores caracteriza pagamento indevido.

Ao final, a relatora votou por dar parcial provimento ao recurso, de forma a homologar as DCOMPs correspondentes ao crédito relativo à exclusão das taxas da base de cálculo da CPRB, desde que devidamente comprovado o valor recolhido a maior, conforme informações constantes na DCTF retificadora. Em outras palavras, reconheceu o direito creditório da contribuinte no ponto relativo às taxas de remarcação e cancelamento, afastando a fundamentação da DRJ e adotando a interpretação de que tais ingressos não constituem receita bruta para fins da contribuição substitutiva.

Se bem compreendi o quadro, há dois critérios decisórios determinantes para estabelecer a inclusão, ou não, de referidos ingressos na base de cálculo do tributo.

O primeiro deles parte da definição de *receita bruta*, entendida como o conjunto dos ingressos resultantes das atividades pertinentes ao objeto social da pessoa jurídica, isto é, a conduta que organiza e explora os meios de produção destinado a oferecer ao mercado serviços de transporte aéreo de passageiros e de cargas.

O segundo deles, ancilar, aponta que tais valores não se destinariam a remunerar a prestação desses serviços, porquanto servientes a fazer frente às despesas decorrentes de

condutas do passageiro, capazes de frustrar a entrega do objeto contratado, com a imposição de novos custos, imprevistos. Exemplificativamente, ter-se-ia a ausência do passageiro (*no show*), com a necessidade de remarcação da viagem.

Não se trata de uma questão trivial, considerada a grande dependência que o sistema normativo brasileiro deposita sobre confiança e a efetividade de controle semântico-analítico dos textos jurídicos, associada à experiência remota com alguns temas.

Entre o controle rigoroso, marcado em julgamentos sobre o Finsocial e o ISSQN sobre como a lei não poderia *chamar de serviço o que serviço não é; de renda, o que renda não é*, à aderência à ampla liberdade do legislador e das autoridades tributárias, em matéria infraordinária, com as *definições meramente expletivas*, a orientação jurisdicional vinculante e persuasiva alterna com certa frequência.

Nesse contexto, a inexistindo precedente vinculante específico ao problema dos valores cobrados em decorrência da remarcação de passagens aéreas, cabe investigar se, de fato, essas quantias são cobradas e parametrizadas para cobrirem custos imprevistos e alheios à atividade econômica explorada pela pessoa jurídica.

Estratificar os ingressos, de acordo com suas causas e funções jurídicas, depende sensivelmente das características idiossincráticas de cada empresa. As dificuldades nessa identificação foram tangenciadas em julgados como o RE 582.525 (Pleno, DJe de 07/02/2014) em que se discutiu a dedutibilidade do IR e da CSLL das respectivas bases de cálculo, e em sessões sobre a possibilidade, ou não, de repasse do valor do tributo no preço final ao consumidor, para aplicabilidade do art. 166 do CTN.

A delimitação da materialidade tributária no ordenamento jurídico brasileiro, notadamente no que tange à composição da base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), exige um exame que transcenda a literalidade contábil e alcance a realidade econômica subjacente às operações empresariais. Para tanto, faz-se necessário examinar se as cobranças decorrentes de cancelamentos, remarcações e o fenômeno do *no-show* no transporte aéreo constituem ingressos autônomos e indenizatórios ou se, ao revés, integram o núcleo da receita operacional das companhias, compondo o preço do serviço de transporte em sua complexidade moderna.

Inicialmente, cumpre afastar a premissa de que existiria um conceito ontológico, pétreo e imutável de "receita bruta", pré-existente à linguagem e imune à conformação legislativa. A definição jurídica de grandezas econômicas como receita ou faturamento é um objeto cultural, sujeito à densificação normativa pelo legislador, não havendo um direito natural que impeça a tributação de ingressos derivados da atividade principal do contribuinte. Essa compreensão encontra respaldo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, especificamente no julgamento do RE 201.465, oportunidade em que a Corte, ao analisar os efeitos da inflação e a base de cálculo do IRPJ, assentou a inexistência de conceitos ontológicos rígidos para lucro ou renda que pudessem limitar a competência tributária de forma absoluta. Portanto, em relação de

contiguidade, a pretensão de excluir tais valores da base de cálculo sob o argumento de que não corresponderiam à "venda do serviço" em sentido estrito ignora a plasticidade admitida pela legislação de regência para a definição de receita bruta.

Ademais, é imperioso reconhecer a idiossincrasia do modelo de negócios do transporte aéreo, onde o risco e a flexibilidade são vetores determinantes na precificação. Os pedidos de remarcação e os cancelamentos não são eventos fortuitos ou alheios à exploração da atividade; constituem, em verdade, contingências calculadas e inerentes ao cotidiano operacional. A lógica de mercado atual demonstra que preço e risco são indissociáveis: tarifas mais elevadas frequentemente embutem um "seguro de flexibilidade", transferindo o risco da alteração para a empresa, ao passo que tarifas reduzidas concentram esse risco no passageiro. As companhias operam com precificação dinâmica, alterando valores múltiplas vezes ao dia com base na ocupação, tempo até a decolagem e comportamento da concorrência, o que evidencia que a cobrança por eventos de alta probabilidade, como a alteração de itinerário, está intrinsecamente ligada à política remuneratória da empresa, não podendo ser considerada um ingresso dissociado da operação.

Nesse contexto, não obstante a alegação frequente de que tais taxas possuiriam natureza indenizatória, tal tese carece de comprovação fática e econômica robusta. Para que se configurasse o caráter indenizatório, seria necessário demonstrar que a retenção do valor equivale estritamente à reparação de um prejuízo causado pela vacância do assento, o que é desmentido pela prática comercial do *overbooking*. As companhias aéreas, cientes da vicissitude estatística do não comparecimento (*no-show*) e dos cancelamentos de última hora, comercializam um número de assentos superior à capacidade da aeronave como estratégia de otimização de receita. Desse modo, ao vender o mesmo assento "virtual" mais de uma vez, a empresa já mitigou seu risco; a eventual cobrança de taxa de cancelamento ou a retenção de valores por *no-show*, nesse cenário, não visa recompor um patrimônio desfalcado, mas sim acrescentar ao resultado econômico, duplicando os meios de remuneração sobre o mesmo ativo.

Conclui-se, por conseguinte, que no setor de transporte aéreo de passageiros e cargas, os valores auferidos a título de taxas de remarcação, cancelamento e *no-show* não ostentam natureza indenizatória, tampouco são estranhos ao objeto social das empresas. Trata-se de ingressos que remuneram a disponibilidade, a gestão de risco e a flexibilidade ofertada, compondo a complexa estrutura de preços do serviço de transporte. Assim, tais valores enquadram-se perfeitamente no conceito de receita bruta, devendo, legitimamente, integrar a base de cálculo da CPRB, sob pena de se criar uma exoneração tributária incompatível com a realidade econômica do setor.

Diante de tais constatações, rejeito os argumentos da recorrente.

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário, e nego-lhe provimento.

É como voto.

ACÓRDÃO 2202-011.630 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10880.914647/2022-20

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino

DOCUMENTO VALIDADO