



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 4ª RF

SRRF04/Disit

Fls. 35

Solução de Consulta nº 57 - SRRF04/Disit

Data	8 de outubro de 2010
Processo	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
Interessado	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
CNPJ/CPF	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO (RET). PROGRAMA MINHA
CASA MINHA VIDA (PMCMV). PARCELAMENTO. LOTEAMENTO.
INCORPORAÇÃO. CONSULTA PARCIALMENTE EFICAZ

Receitas provenientes das obras de parcelamento do solo mediante loteamento não estão sujeitas ao benefício instituído pela IN RFB nº 934, de 2009, que “*dispõe sobre o regime especial de tributação aplicável às incorporações imobiliárias e sobre o pagamento unificado de tributos aplicável às construções de unidades habitacionais contratadas no âmbito do Programa Minha Casa, Minha Vida*”.

Receitas decorrentes de posterior incorporação realizada nos lotes resultantes do parcelamento (loteamento) podem ser beneficiadas pelo Regime Especial de Tributação (RET), previsto na IN RFB nº 934, de 2009, desde que atendidos os requisitos previstos na referida IN.

Não compete à Receita Federal do Brasil (RFB) esclarecer questionamento que não verse acerca da interpretação da legislação tributária e aduaneira relativos aos tributos administrados pela RFB e sobre classificação de mercadorias.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.591/64; Lei nº 6.015/73 (art. 167, I, “17” e “19” e arts. 182 a 216); Lei nº 6.766/79 (art. 2º); Lei nº 11.977/2009 (art. 1º e 4º, §1º); Decreto nº 6.962/2009 (art. 2º); IN RFB nº 934/2009.

Relatório

A Empresa interessada apresentou consulta alegando, em síntese, que:

-
- a) Participa de tratativas comerciais que poderão ensejar a construção de “unidades habitacionais do tipo loteamento”, inseridas no âmbito do Programa Minha Casa Minha Vida (PMCMV);
- b) A IN RFB nº 934, de 2009, “dispõe sobre o regime especial de tributação aplicável às incorporações imobiliárias e sobre o pagamento unificado de tributos aplicável às construções de unidades habitacionais contratadas no âmbito do Programa Minha Casa, Minha Vida”;
- c) O art. 1º, §1º, inciso II, da IN RFB nº 934, de 2009, conceitua a atividade de incorporação imobiliária como sendo aquela “exercida com o intuito de promover e realizar a construção, para alienação total ou parcial, de edificações ou conjunto de edificações compostas de unidades autônomas”;
- d) O art. 4º, §§ 2º e 3º da mesma IN assegura que a mencionada atividade (incorporação imobiliária), desde que inserida no âmbito do PMCMV (imóveis de interesse social), está sujeita a um RET (Regime Especial de Tributação) de 1% (referente à CSLL, IRPJ, e PIS/Cofins), incidentes sobre as receitas mensais obtidas pela incorporadora imobiliária;
- e) O art. 12 (caput) da IN RFB nº 934, de 2009, igualmente franqueia a possibilidade de manejo do RET de 1% para a “empresa construtora contratada” que venha a construir unidades habitacionais de valor comercial de até R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) no âmbito do PMCMV, incidentes sobre a receita mensal auferida pelo contrato de construção;
- f) Entre os tipos de construção destacam-se os realizados sob a modalidade de condomínio e loteamento (forma de parcelamento do solo, disciplinada pela Lei nº 6.766, de 19 de dezembro de 1979);
- g) Nas hipóteses ordinárias de incorporação imobiliária (fora do PMCMV), é sabido que, no momento do registro do memorial de incorporação e do patrimônio de afetação, faz-se necessário que se promova a discriminação das chamadas áreas ou partes comuns da construção (art. 32, “e” da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964);
- h) Diferentemente do que ocorre nas hipóteses de condomínio, nas construções do tipo loteamento (Lei nº 6.766, de 1979), feitas para camadas de menor renda da população, inexistem as chamadas áreas comuns a serem discriminadas;
- i) Aparentemente, o RET de 1% foi franqueado a qualquer espécie de construção (condomínio ou loteamento) feita por “*empresa construtora contratada*”, bem como para as construções do tipo condomínio realizadas por “*incorporadoras imobiliárias*”, ficando aparentemente fora do regime de incentivo (RET de 1%) as construções do tipo loteamento realizadas por incorporadoras imobiliárias. Em outras palavras, o art. 12 da IN RFB nº 934/2009, ao tratar de “*empresa construtora contratada*”, teria franqueado o RET de 1% (PMCMV) a qualquer espécie de construção (condomínio ou loteamento) feitas por empresa construtora contratada, uma vez que o art. 12 não menciona a expressão “incorporação” (usada no art. 4º, §3º, da IN RFB nº 934, de 2009);

- j) Considerando que a finalidade da IN RFB nº 934, de 2009, assim como de todo o acervo legal que lhe deu origem é no sentido de implementar política de fomento ao programa habitacional brasileiro, principalmente em favor da faixa populacional de baixa renda, mediante a adoção de mecanismos de incentivos, indaga:

“É correto o entendimento de que na hipótese especial/específica de incorporação imobiliária realizada no âmbito do PMCMV (nos moldes da IN RFB nº 934/09), a utilização da construção do tipo loteamento pode gozar do RET de 1% (inciso II, §1º, do art. 1º da IN), sem embargo da regra contida no art. 32, “e” da Lei nº 4.591/64, que, por seu turno, impõe às incorporações imobiliárias comuns/ordinárias, quando do registro do memorial de incorporação e do patrimônio de afetação, a discriminação da área/parte comum da construção.”

Fundamentos

2. Reza a lei nº 6.766, de 1979, que dispõe sobre o parcelamento do solo urbano (g.n.):

Lei nº 6.766/79:

“Art. 2º - O parcelamento do solo urbano poderá ser feito mediante loteamento ou desmembramento, observadas as disposições desta Lei e as das legislações estaduais e municipais pertinentes.

*§ 1º - Considera-se **loteamento** a subdivisão de gleba em lotes destinados a edificação, com abertura de novas vias de circulação, de logradouros públicos ou prolongamento, modificação ou ampliação das vias existentes.*
(...)

§ 5º A infra-estrutura básica dos parcelamentos é constituída pelos equipamentos urbanos de escoamento das águas pluviais, iluminação pública, esgotamento sanitário, abastecimento de água potável, energia elétrica pública e domiciliar e vias de circulação. (Redação dada pela Lei nº 11.445, de 2007).”

3. A consulente afirma que pretende construir “*unidades habitacionais, do tipo loteamento, inseridas no âmbito do PMCMV*” (fl. 01).
4. Ora, conforme expressa disposição legal, loteamento é modalidade de parcelamento do solo urbano (subdivisão de gleba em lotes destinados a edificação) e não um tipo de unidade habitacional, como afirma a consulente.
5. A consulente afirma que em construções do tipo loteamentos (para as quais não existem áreas comuns a serem discriminadas), feitas por incorporadoras, estariam, aparentemente, fora do RET (o art.1º da IN RFB nº 934, de 2009, determina que o RET se aplica às incorporações imobiliárias), pois a incorporação imobiliária abrangeria apenas a construção na modalidade condomínio.

6. A IN RFB nº 934, de 2009, diz:

IN RFB nº 934/2009:

“Art. 1º O Regime Especial de Tributação (RET) aplicável às incorporações imobiliárias, instituído pelo art. 1º da Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, tem caráter opcional e irretratável enquanto perdurarem direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis que compõem a incorporação.

§ 1º Para efeito do disposto no caput, considera-se:

I - incorporador, a pessoa física ou jurídica que, embora não efetuando a construção, compromisse ou efetive a venda de frações ideais de terreno objetivando a vinculação de tais frações a unidades autônomas, em edificações a serem construídas ou em construção sob regime condominial, ou que meramente aceite propostas para efetivação de tais transações, coordenando e levando a termo a incorporação e responsabilizando-se, conforme o caso, pela entrega, a certo prazo, preço e determinadas condições, das obras concluídas; e

II - **incorporação imobiliária**, a atividade exercida com o intuito de promover e realizar a **construção**, para alienação total ou parcial, **de edificações ou conjunto de edificações compostas de unidades autônomas**.

(...)” (g.n.)

7. O dispositivo acima transcrito é expresso ao determinar que o RET aplica-se às incorporações, que são definidas como atividade exercida com o intuito de promover e realizar a **construção**, para alienação total ou parcial, **de edificações ou conjunto de edificações compostas de unidades autônomas**

8. O Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa define edificação da seguinte maneira: “1 ato, processo ou efeito de edificar (se) 2 Elevação de um edifício 3 obra arquitetônica de grandes proporções; edifício, construção, casa, prédio 4 Ação de se conduzir à virtude 5 ação de instruir, esclarecer, informar 6 construção de uma obra, individual ou coletiva, de grande importância ou alento ◇ **e. multifamiliar** a que abriga mais de uma unidade residencial ◇ **e. unifamiliar** a que encerra apenas uma unidade residencial (...)”

9. Portanto, incorporação no âmbito do PMCMV, implica edificação (unifamiliar ou multifamiliar) de casa ou edifício de apartamentos. Assim, não é coerente a expressão contida na consulta (fl.01): “unidades habitacionais do tipo loteamento”. Isto porque **no loteamento não se edifica, apenas se parcela o solo**, embora os lotes sejam destinados à edificação.

10. A consulente afirma que o art. 12 da IN RFB nº 934, de 2009, ao tratar de empresa construtora contratada, teria franqueado o RET de 1% (PMCMV) a qualquer espécie de construção (condomínio ou loteamento) feitas por empresa construtora contratada, uma vez que o art. 12 não menciona a expressão “incorporação” (usada no art. 4º, §3º da IN RFB nº 934, de 2009). Entretanto, o referido dispositivo diz: “... a empresa construtora contratada para **construir unidades habitacionais** (...)”.

11. Portanto, devem ser edificadas unidades habitacionais, ou seja, casas ou edifício de apartamentos. Conclui-se que o art. 12 não diz respeito ao loteamento (modalidade de parcelamento).

IN RFB n.º 934/2009

*“Art. 12. Até 31 de dezembro de 2013, a **empresa construtora contratada** para construir **unidades habitacionais** de valor comercial de até R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) no âmbito do Programa Minha Casa, Minha Vida - PMCMV, de que trata a Medida Provisória nº 459, de 2009, fica autorizada, em caráter opcional, a efetuar o pagamento unificado de tributos equivalente a 1% (um por cento) da receita mensal auferida pelo contrato de construção.” (g.n)*

12. Outrossim, a Lei nº 11.977, de 7 de julho de 2009, assim dispõe:

“Art. 1º O Programa Minha Casa, Minha Vida - PMCMV compreende:

*I – o Programa Nacional de Habitação Urbana - PNHU;
(...)*

Art. 4º O Programa Nacional de Habitação Urbana - PNHU tem como objetivo subsidiar a produção e a aquisição de imóvel para os segmentos populacionais com renda familiar mensal de até 6 (seis) salários mínimos.

§ 1º Incluem-se entre as ações passíveis de serem realizadas no âmbito do PNHU:

I – produção ou aquisição de novas unidades habitacionais em áreas urbanas;

II – (VETADO);

III – requalificação de imóveis já existentes em áreas consolidadas. “

13. Neste ponto, vale transcrever o inciso II, que foi vetado, assim como as razões do veto:

“II – produção ou aquisição de lote urbanizado em áreas urbanas, desde que o beneficiário assuma o compromisso contratual de iniciar a construção da unidade residencial no prazo de até 6 (seis) meses;

Razões do veto

“O dispositivo não garante a consecução plena de um dos principais objetivos do Programa, qual seja, a geração de emprego e renda por meio da criação de demanda para o setor da construção civil. Isso se deve à dificuldade de implementação de um controle eficaz sobre o cumprimento do compromisso contratual de início da construção da unidade residencial em até 6 (seis) meses. No caso específico da construção de unidades residenciais, o acesso aos recursos do Programa deve se dar para a realização da obra civil, ainda que nessa destinação esteja incluída a aquisição do terreno, mas sem que haja a oportunidade de aquisição de lotes isoladamente.” (g.n.)

14. Por sua vez, o Decreto nº 6.962, de 17 de setembro de 2009, que regulamentou a Lei nº 11.977, de 2009, assim dispôs:

“Art. 2º O PMCMV tem como finalidade criar mecanismos de incentivo à produção e à aquisição de novas unidades habitacionais pelas famílias com renda bruta mensal limitada a dez salários mínimos, que residam em qualquer dos Municípios brasileiros.

§ 1º Serão enquadrados no PMCMV:

I - a aquisição de imóvel residencial novo produzido isoladamente ou integrante de empreendimento composto por múltiplas unidades;

II - a produção de imóvel residencial;

III - a aquisição de terreno e produção de unidade residencial isolada;

IV - a aquisição de lote ou de fração ideal de terreno e produção de unidade residencial integrante de empreendimento constituído de múltiplas unidades; ou

V - a requalificação de imóveis já existentes em áreas consolidadas.

(...)” (g.n.)

15. Da leitura dos dispositivos da Lei nº 11.977, de 2009 (e das razões do veto ao inciso II do §1º de seu art. 4º), bem como dos dispositivos do Decreto nº 6.962, de 2009, (todos acima transcritos) infere-se que, no âmbito do PMCMV, deve **sempre** haver a aquisição ou produção de unidade residencial, mediante edificação de casa ou edifício de apartamentos.

16. Ademais, o que se depreende da leitura da informação disponibilizada pela Caixa Econômica Federal em seu site, ao tratar do PMCMV (Disponível em: http://www1.caixa.gov.br/gov/gov_social/municipal/programas_habitacao/pmcmv/saiba_mais.asp) é que os empreendimentos do tipo loteamento (modalidade de parcelamento do solo), desde que associados a uma posterior incorporação, estão inseridos no âmbito do PMCMV:

*“A construção das unidades habitacionais ocorre a partir da contratação de empreendimentos **em condomínio ou em loteamento**, constituídos de apartamentos ou casas, limitados em 500 unidades por empreendimento. As especificações dos empreendimentos estão dispostas nos documentos Especificação para Empreendimento até 3SM Apartamento e Especificação para Empreendimento até 3SM Casa.” (g.n.)*

17. Não obstante, **para efeitos tributários**, apenas as receitas decorrentes das **incorporações** seriam passíveis de serem beneficiadas pelo RET previsto na IN RFB nº 934, de 2009 (com alíquota de 6%, nos termos do art. 4º). Caso tais **incorporações** atendam às condições dos §§ 2º e 3º do art. 4º, os benefícios são ainda maiores (alíquota de 1%, nos termos dos referidos §§).

18. Portanto, as receitas provenientes das obras de parcelamento do solo mediante loteamento não estariam sujeitas ao benefício instituído pela IN RFB nº 934, de 2009, que “dispõe sobre o regime especial de tributação aplicável às incorporações imobiliárias e sobre o pagamento unificado de tributos aplicável às construções de unidades habitacionais contratadas no âmbito do Programa Minha Casa, Minha Vida”.

19. **Ora, loteamento não é incorporação, ou seja, não é edificação de unidade habitacional. Loteamento é modalidade de parcelamento do solo urbano.**

20. Entretanto, as receitas decorrentes de posterior incorporação realizada nos lotes resultantes do parcelamento (loteamento) podem ser beneficiadas pelo RET previsto na IN RFB nº 934, de 2009. Para tanto, será necessário discriminar tais receitas, separando-se aquela proveniente do parcelamento (loteamento) daquelas provenientes da posterior incorporação realizada nos lotes resultantes do parcelamento.

21. A questão relativa à exigência a que se refere o art. 32, “e”, da Lei nº 4.591, de 1964, não diz respeito à RFB, pois é assunto afeto ao cartório de registro de imóveis e ao incorporador, nos termos do art. 167, I, “17” e “19” e arts. 182 a 216 da Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973 (Lei de Registros Públicos - LRP).

22. Portanto, a consulta é ineficaz no que tange a tal questionamento, pois não se trata de interpretação acerca da legislação tributária (art. 1º da IN RFB nº 740, de 2 de maio de 2007). Assim, eventual declaração de dúvida deve ser dirimida perante o juízo competente, conforme art.198 e seguintes da LRP.

Lei nº 4.591/64:

Art. 32. O incorporador somente poderá negociar sobre unidades autônomas após ter arquivado, no cartório competente de Registro de Imóveis, os seguintes documentos:

(...)

e) cálculo das áreas das edificações, discriminando, além da global, a das partes comuns, e indicando, cada tipo de unidade a respectiva metragem de área construída;

(...) (g.n.)

Lei nº 6.015/73:

Art. 167 - No Registro de Imóveis, além da matrícula, serão feitos. [\(Renumerado do art. 168 com nova redação pela Lei nº 6.216, de 1975\).](#)

I - o registro: [\(Redação dada pela Lei nº 6.216, de 1975\).](#)

(...)

17) das incorporações, instituições e convenções de condomínio;

(...)

19) dos loteamentos urbanos e rurais;

(...)

Art. 198 - Havendo exigência a ser satisfeita, o oficial indicá-la-á por escrito. Não se conformando o apresentante com a exigência do oficial, ou não a podendo satisfazer, será o título, a seu requerimento e com a declaração de dúvida, remetido ao juízo competente para dirimí-la, obedecendo-se ao seguinte: [\(Renumerado do art 198 a 201 "caput" com nova redação pela Lei nº 6.216, de 1975\).](#)

I - no Protocolo, anotar-se-á o oficial, à margem da prenotação, a ocorrência da dúvida;

II - após certificar, no título, a prenotação e a suscitação da dúvida, rubricará o oficial todas as suas folhas;

III - em seguida, o oficial dará ciência dos termos da dúvida ao apresentante, fornecendo-lhe cópia da suscitação e notificando-o para impugná-la, perante o juízo competente, no prazo de 15 (quinze) dias;

IV - certificado o cumprimento do disposto no item anterior, remeter-se-ão ao juízo competente, mediante carga, as razões da dúvida, acompanhadas do título.

Art. 199 - Se o interessado não impugnar a dúvida no prazo referido no item III do artigo anterior, será ela, ainda assim, julgada por sentença. [\(Renumerado do art. 201 § 1º com nova redação pela Lei nº 6.216, de 1975\).](#)

Art. 200 - Impugnada a dúvida com os documentos que o interessado apresentar, será ouvido o Ministério Público, no prazo de dez dias. [\(Renumerado do art. 202 com nova redação pela Lei nº 6.216, de 1975\).](#)

Art. 201 - Se não forem requeridas diligências, o juiz proferirá decisão no prazo de quinze dias, com base nos elementos constantes dos autos. [\(Renumerado com nova redação pela Lei nº 6.216, de 1975\).](#)

Art. 202 - Da sentença, poderão interpor apelação, com os efeitos devolutivo e suspensivo, o interessado, o Ministério Público e o terceiro prejudicado. [\(Renumerado do parágrafo único do art. 202 com nova redação pela Lei nº 6.216, de 1975\).](#)

Art. 203 - Transitada em julgado a decisão da dúvida, proceder-se-á do seguinte modo: [\(Renumerado dos arts. 203 e 204 com nova redação pela Lei nº 6.216, de 1975\).](#)

I - se for julgada procedente, os documentos serão restituídos à parte, independentemente de traslado, dando-se ciência da decisão ao oficial, para que a consigne no Protocolo e cancele a prenotação;

II - se for julgada improcedente, o interessado apresentará, de novo, os seus documentos, com o respectivo mandado, ou certidão da sentença, que ficarão arquivados, para que, desde logo, se proceda ao registro, declarando o oficial o fato na coluna de anotações do Protocolo.

Art. 204 - A decisão da dúvida tem natureza administrativa e não impede o uso do processo contencioso competente. [\(Renumerado do art. 205 com nova redação pela Lei nº 6.216, de 1975\).](#) (g.n..)

Conclusão

23. Por todo o exposto acima, a presente consulta, na parte que compete à RFB, deve ser solucionada no seguinte sentido:

a) Receitas provenientes das obras de parcelamento do solo mediante loteamento não estão sujeitas ao benefício instituído pela IN RFB nº 934/2009, que “*dispõe sobre o regime especial de tributação aplicável às incorporações imobiliárias e sobre o pagamento unificado de tributos aplicável às construções de unidades habitacionais contratadas no âmbito do Programa Minha Casa, Minha Vida*”.

b) Receitas decorrentes de posterior incorporação realizada nos lotes resultantes do parcelamento (loteamento) podem ser beneficiadas pelo Regime Especial de Tributação (RET), previsto na IN RFB nº 934, de 2009, desde que atendidos os requisitos previstos na referida IN.

c) Para tanto, é necessário discriminar tais receitas, separando-se aquela proveniente do parcelamento (loteamento) daquelas provenientes da posterior incorporação realizada nos lotes resultantes do parcelamento.

Recife, 08 de outubro de 2010.

Márcio Vasques -AFRFB 38564

Ordem de Intimação

24. Aprovo a presente solução de consulta conforme proposta.

25. Na forma do disposto na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro 1996, art. 48, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única, não comportando, assim, a presente solução, recurso de ofício ou voluntário nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se a interessada vier a tomar conhecimento de outra solução divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação-Geral de Tributação, em Brasília - DF, nos termos da IN RFB nº 740/2007, art. 16.

26. Publique-se no *Diário Oficial da União* extrato da ementa desta solução de consulta em atendimento ao disposto na Lei nº 9.430/96, art. 48, § 4º, e na IN RFB nº 740/2007, art. 13.

27. Encaminhe-se ao XXXXXX, para ciência à consulente e adoção de medidas adequadas à observância desta solução de consulta, nos termos da IN RFB nº 740/2007, art. 6º, IV.

Recife, 08 de outubro de 2010.

Isabel Cristina de Oliveira Gonzaga
Chefe da SRRF04/Disit -AFRFB 10941
Competência delegada pela Portaria
SRRF04 nº 516, de 27/08/2007