Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 196 - Cosit

Data 5 de agosto de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. INCORPORAÇÕES IMOBILIÁRIAS.

O Regime Especial de Tributação (RET), instituído pelos arts. 1º a 10 da Lei nº 10.931, de 2004, aplica-se exclusivamente às incorporações imobiliárias, não sendo, portanto, extensivo ao parcelamento do solo, mediante loteamento ou desmembramento. Caso ocorra posterior incorporação realizada nos lotes resultantes do parcelamento, o incorporador poderá aderir ao RET e ter as receitas decorrentes da incorporação tributadas na forma prevista no art. 4º da lei mencionada, desde que observados os requisitos previstos na Instrução Normativa RFB nº 1.435, de 2013.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.931, de 2004, arts. 1º e 4º; Lei nº 4.591, de 1965, arts. 28, parágrafo único, e 29; Lei nº 6.766, de 1979, art. 2º, §§ 1º e 2º; IN RFB nº 1.435, de 2013, art. 2º, § 1º.

Relatório

Em processo protocolizado em 04/05/2015, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seus representantes legais, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal, com fulcro nos arts. 46 a 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com as modificações introduzidas pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

2 A consulente aduz que "muitos municípios brasileiros adotam a Lei Federal nº 4.591, de 1964, para desenvolvimento de condomínios de lotes em glebas localizadas em seus territórios". Alega que as pessoas jurídicas ao exercerem esta atividade estariam realizando verdadeiras incorporações, com as obras de infraestrutura sendo equiparadas às obras de construção de edifício, tendo em vista que, ao final, seriam criadas unidades imobiliárias autônomas com as suas respectivas frações ideais as quais seriam objeto de comercialização.

3 Como fundamento do que expõe, menciona o art. 3º do Decreto-Lei nº 271, de 1967, que estende aos loteamentos as disposições da Lei nº 4.591, de 1964, que trata dos condomínios em edificações e das incorporações imobiliárias. A partir da alegada equiparação, vislumbra a possibilidade de que seja aplicado ao parcelamento do solo o Regime Especial de Tributação das incorporações imobiliárias de que trata a Lei nº 10.931, de 2004, fato que consiste no objeto da consulta apresentada, ao fim da qual a consulente questiona se:

> *"O incorporador que realiza o parcelamento do solo urbano com base na Lei Federal nº 4.591/1964 com a instituição do patrimônio de afetação pode optar pela adesão ao Regime Especial de Tributação (RET), nos termos do art. 4º da Lei nº 10.931/2004".*

Fundamentos

4 A Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, em seus arts. 1º a 10, instituiu Regime Especial de Tributação (RET):

> *"Art. 1º Fica instituído o regime especial de tributação* ***aplicável às incorporações imobiliárias****, em caráter opcional e irretratável enquanto perdurarem direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis que compõem a incorporação.*
>
> *Art. 2º A opção pelo regime especial de tributação de que trata o art. 1º será efetivada quando atendidos os seguintes requisitos:*
>
> *I - entrega do termo de opção ao regime especial de tributação na unidade competente da Secretaria da Receita Federal, conforme regulamentação a ser estabelecida; e*
>
> *II - afetação do terreno e das acessões objeto da incorporação imobiliária, conforme disposto nos arts. 31-A a 31-E da Lei no 4.591, de 16 de dezembro de 1964.*
>
> *(...)*
>
> *Art. 4º Para cada incorporação submetida ao regime especial de tributação, a incorporadora ficará sujeita ao pagamento equivalente a 4% (quatro por cento) da receita mensal recebida, o qual corresponderá ao pagamento mensal unificado do seguinte imposto e contribuições: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)*
>
> *I - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ;*
>
> *II - Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP;*
>
> *III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; e*
>
> *IV - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS."* (grifou-se)

5 Trata-se o RET de regime especial, de caráter opcional, pelo qual as incorporadoras imobiliárias ficam sujeitas, no que tange a cada incorporação submetida ao regime, ao pagamento equivalente a 4% da receita mensal recebida, montante este que

corresponde ao pagamento mensal unificado de IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins. Vê-se que a opção pelo RET pressupõe a existência de uma incorporação imobiliária, sendo beneficiário do regime o respectivo incorporador, que se sujeita ao recolhimento daqueles tributos de forma especial.

6 A Instrução Normativa RFB nº 1.435, de 30 de dezembro de 2013, regulamentou os arts. 1º a 10 da Lei nº 10.931, de 2004, dispondo que:

> *"Art. 2º O Regime Especial de Tributação (RET) aplicável às incorporações imobiliárias, instituído pelo art. 1º da Lei nº10.931, 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."* (grifou-se)

7 As definições acima destacadas foram extraídas da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, em cujos arts. 28, parágrafo único, e 29, encontram-se a conceituação de incorporação imobiliária e incorporador que a IN RFB nº 1.435, de 2013, limitou-se a reproduzir. A legislação que rege à matéria considera incorporação imobiliária como a atividade que visa à construção de edificação ou conjunto de edificações compostas de unidades autônomas e o incorporador como sendo aquele que compromisse ou efetive a venda de frações ideais de terreno, objetivando sua vinculação àquelas unidades autônomas nas edificações a serem construídas ou em construção sob regime de condomínio.

8 Percebe-se que o objeto da incorporação imobiliária é a venda de unidades autônomas de edificação a ser construída ou em construção, sendo o incorporador a pessoa que se compromete a promover a construção e a entregar aos adquirentes as respectivas unidades. A respeito dessa espécie contratual, Sílvio de Salvo Venosa destaca os atos jurídicos e materiais englobados, que desaguam na construção do edifício:

> *"Existem basicamente quatro avenças pactícias com participação do incorporador. Há um contrato que objetiva a aquisição do terreno; a seguir, ocorre a formalização de contratos preliminares para aquisição de unidades autônomas e um contrato de prestação de serviços do incorporador. Após, contrata-se a construção do edifício propriamente dito."* (*VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 466)*

9 Por outro lado, existem as formas de parcelamento do solo que não se confundem com a atividade de incorporação imobiliária. A Lei nº 6.766, de 19 de dezembro de 1979, ao dispor sobre o parcelamento do solo urbano, estabelece suas espécies:

> *"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.*
>
> *§ 2º- considera-se desmembramento a subdivisão de gleba em lotes destinados a edificação, com aproveitamento do sistema viário existente, desde que não implique na abertura de novas vias e logradouros públicos, nem no prolongamento, modificação ou ampliação dos já existentes.*
>
> *(...)*
>
> *§ 4º Considera-se lote o terreno servido de infra-estrutura básica cujas dimensões atendam aos índices urbanísticos definidos pelo plano diretor ou lei municipal para a zona em que se situe. (Incluído pela Lei nº 9.785, de 1999)*
>
> *§ 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).*

10 O parcelamento do solo, portanto, consiste na divisão da terra em unidades independentes, possibilitando a sua individualização para fins de futura edificação. Pode-se dar sob a forma de loteamento, que se caracteriza pela subdivisão da gleba em lotes, com abertura de novas vias de circulação, de logradouros públicos ou prolongamento, modificação ou ampliação das vias existentes; ou sob a forma de desmembramento, em que a subdivisão é feita aproveitando-se o sistema viário existente. Em ambos os casos, o lote é definido como resultado do parcelamento de uma gleba, devendo dispor de infraestrutura básica que comporte a ocupação populacional, como, por exemplo, sistema de iluminação pública, abastecimento de água, energia elétrica, escoamento sanitário etc.

11 Constata-se, nitidamente, tratar-se a incorporação imobiliária e o parcelamento do solo de coisas distintas. Enquanto pelo primeiro objetiva-se a construção de edificação em regime de condomínio para alienação de unidades autônomas dela componentes, pelo segundo o que se busca é o fracionamento de uma gleba em lotes os quais serão, posteriormente, destinados à edificação. Ou seja, na incorporação imobiliária são comercializadas unidades autônomas de edificação construída para esse fim, ao passo que no parcelamento do solo (mediante loteamento ou desmembramento) o objeto não é uma construção, mas sim o próprio solo, ao qual, após parcelado, dá-se o nome de lote; é ele que será comercializado. Nesse caminhar, é lícito inferir-se que o parcelamento do solo pode vir a representar uma etapa prévia à incorporação imobiliária, na medida em que a edificação no lote gerado, efetuada como uma atividade posterior ao parcelamento, pode se dar mediante incorporação, que, entretanto, não se confunde com a operação de loteamento ou desmembramento ocorrida anteriormente.

12 Considerando-se que o RET, aplica-se exclusivamente às incorporações imobiliárias, é forçoso concluir que a pessoa jurídica que realize parcelamento do solo, mediante loteamento ou desmembramento, não poderá optar por esse regime especial de tributação o qual somente poderá ser aplicável à posterior incorporação, caso ocorra, realizada nos lotes resultantes do parcelamento.

Conclusão

13 À vista do exposto, propõe-se seja a presente consulta solucionada respondendo-se à consulente que o Regime Especial de Tributação (RET), instituído pelos arts. 1º a 10 da Lei nº 10.931, de 2004, aplica-se exclusivamente às incorporações imobiliárias, não sendo, portanto, extensivo ao parcelamento do solo, mediante loteamento ou desmembramento. Caso ocorra posterior incorporação realizada nos lotes resultantes do parcelamento, o incorporador poderá aderir ao RET e ter as receitas decorrentes da incorporação tributadas na forma prevista no art. 4º da lei mencionada, desde que observados os requisitos previstos na Instrução Normativa RFB nº 1.435, de 2013.

À consideração superior.

(*assinado digitalmente*)

ANDERSON DE QUEIROZ LARA
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

(*assinado digitalmente*)

KARINA ALESSANDRA DE MATTERA GOMES
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit08

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

(*assinado digitalmente*)

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(*assinado digitalmente*)

FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit