



Receita Federal

SRRF06/Disit

Fls. 4

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 6ª RF

Solução de Consulta nº 6.062 - SRRF06/Disit

Data 21 de novembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. OPÇÃO. PATRIMÔNIO DE AFETAÇÃO.

A opção da incorporação imobiliária no Regime Especial de Tributação (RET), instituído pelo art. 1º da Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, será considerada efetivada quando atendidos os requisitos previstos no art. 2º dessa lei, e no art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.435, de 30 de dezembro de 2013, não existindo previsão legal para opção retroativa pelo RET.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 244, DE 12 DE SETEMBRO DE 2014.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.591, 1964, arts. 31-A a 31-E; Lei nº 10.931, de 2004, arts. 1º a 10; IN RFB nº 1.435, de 2013.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

Trata-se de consulta, protocolada em 03 de outubro de 2017, em que a consulente solicita esclarecimentos acerca do Regime Especial de Tributação (RET) aplicável às incorporações imobiliárias.

2. A consulente, pessoa jurídica sob a forma de empresa individual, afirma que foi constituída em 12 de novembro de 2014 com a finalidade de comercializar imóveis que foram construídos com recursos próprios (sem financiamento).

3. Expõe que: (i) iniciou obra em junho de 2014; (ii) em 12 de novembro de 2014 foi efetuada a incorporação junto ao registro de imóveis sem indicação de patrimônio de afetação; (iii) foi dada continuidade à obra, ocorrendo a primeira venda de imóvel em janeiro de 2015; (iv) foi efetuada a tributação pelo RET; (v) a obra foi finalizada em janeiro de 2016 e (vi) o habite-se foi expedido em 02 de março de 2016.

4. Alega a consulente que, apesar da realização do recolhimento dos tributos pelos RET, não conseguiu informar os valores na DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), pois é necessário o CNPJ da incorporação objeto do RET, que, por sua vez, deve ser diferente do CNPJ da empresa.

5. Aduz que, para obter o CNPJ da incorporação é necessária a criação do patrimônio de afetação e que não possuía essa informação quando da criação da empresa uma vez que, tendo consultado o plantão fiscal, foi informada de que, se a obra estivesse sendo feita com recursos próprios, não seria necessário o patrimônio de afetação.

6. Informa que poucos imóveis foram vendidos durante e após a conclusão da obra, estando a maioria dos imóveis à venda e que o registro de imóveis não tem como registrar o patrimônio de afetação.

7. Aponta que os objetivos do RET são o estímulo à construção imobiliária, atividade econômica com capacidade de geração de empregos diretos e indiretos e de renda, e inspirar segurança aos adquirentes dos imóveis a serem construídos ou em construção.

8. Argumenta que, se já concluídas e averbadas as incorporações que serão submetidas ao RET, entende que o requisito previsto no inciso II do art. 2º da Lei nº 10.931, de 2004, resta superado, pois a segurança jurídica dos adquirentes almejada em lei encontra-se suprida pela conclusão das obras e pela sua averbação no registro de imóveis e a intransigência relativa ao descumprimento deste requisito frustraria o propósito primeiro da lei.

9. Cita a Solução de Consulta Cosit nº 274, de 26 de setembro de 2014, afirmando que esta estabelece que, após formalizada a opção pelo RET, independe o momento em que auferidas as receitas efetivamente recebidas pela incorporadora com a venda das unidades imobiliárias que compõem a incorporação submetida ao regime, concluindo que, uma vez finda a obra submetida ao RET, ficaria assegurado ao incorporador, o direito ao pagamento unificado dos tributos.

10. Sustenta que, nos termos do caput do art. 4º da Lei nº 10.931, de 2004, submete-se à tributação pelo RET, a totalidade da receita mensal efetivamente recebida pela venda das unidades imobiliárias que compõe a incorporação, além das receitas e variações monetárias decorrentes da venda, pouco importando o momento em que auferidas, se antes ou depois de formalizada a opção.

11. Diante do que expõe, questiona:

- 1) Como criar um CNPJ da incorporação com opção pelo regime especial de tributação, sem criar o patrimônio de afetação?
- 2) Se não for possível criar este CNPJ, podemos continuar tributando pelo RET e pagando o DARF com o CNPJ da empresa?
- 3) Se sim, como informar estes pagamentos na DCTF?

12. Por fim, a consultante presta as declarações previstas no art. 3º, § 2º, inciso II da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Fundamentos

13. O presente processo de consulta tem seu regramento básico previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação foi disciplinada nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 e no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

14. Convém salientar ainda que o processo de consulta destina-se unicamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal, relativas a fatos específicos e concretos relacionados às atividades do contribuinte. Dessa forma, compete ao próprio contribuinte verificar o seu efetivo enquadramento nas hipóteses legalmente previstas para utilização de percentuais de presunção reduzidos, não se constituindo a solução de consulta em instrumento declaratório dessa condição.

15. Ressalta-se que a consultante não identifica de forma clara dúvida atinente a dispositivo da legislação tributária. Contudo, pode-se inferir que o cerne dos questionamentos trazidos à análise consiste fundamentalmente na possibilidade de opção pelo RET sem a constituição do patrimônio de afetação.

16. Sobre esse assunto, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 244, de 12 de setembro de 2014, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 30 de setembro de 2014, que, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, a partir de sua publicação, tem **efeito vinculante no âmbito da RFB**, em relação à interpretação a ser dada à matéria e **respalda o sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consultante**, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida.

17. Nesse contexto, em resposta aos questionamentos da consultante, colaciona-se aqui a ementa e a fundamentação apresentadas na Solução de Consulta Cosit nº 244, de 2014:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. REGIME ESPECIAL DE
TRIBUTAÇÃO. OPÇÃO.**

A opção da incorporação imobiliária no Regime Especial de Tributação (RET), instituído pelo art. 1º da Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, será considerada efetivada quando atendidos os requisitos previstos no art. 2º dessa lei, e na Instrução Normativa da RFB vigente.

É possível a opção da incorporação imobiliária no RET, ainda que iniciada a obra, hipótese em que o recolhimento dos tributos, na forma do regime especial, deverá ser feito a partir do mês da opção.

Não existe previsão legal para opção retroativa pelo RET.

Considerando que a opção pelo regime é irrevogável enquanto perdurarem direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis da incorporação, o RET será adotado em relação às receitas recebidas após a efetivação da opção, referentes às unidades vendidas antes da conclusão da

obra, as quais compõem a incorporação afetada, mesmo que essas receitas sejam recebidas após a conclusão da obra ou a entrega do bem.

Não se sujeitam ao RET as receitas decorrentes das vendas de unidades imobiliárias realizadas após a conclusão da respectiva edificação.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.591, 1964, arts. 31-A a 31-E; Lei nº 10.931, de 2004, arts. 1º a 10; IN RFB nº 1.435, de 2013; IN RFB nº 934, de 2009.

(...)

FUNDAMENTAÇÃO

(...)

12. A opção da incorporação imobiliária pelo RET durante a vigência da IN RFB nº 934, de 2009, é considerada efetivada quando atendidos os requisitos ali dispostos:

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.

§ 2º Estende-se a condição de incorporador aos proprietários e titulares de direitos aquisitivos que contratem a construção de edifícios que se destinem à constituição em condomínio, sempre que iniciarem as alienações antes da conclusão das obras.

§ 3º Presume-se a vinculação entre a alienação das frações do terreno e o negócio de construção, se, ao ser contratada a venda, ou promessa de venda ou de cessão das frações de terreno, já houver sido aprovado e estiver em vigor, ou pender de aprovação de autoridade administrativa, o respectivo projeto de construção, respondendo o alienante como incorporador.

Art. 2º A opção da incorporação imobiliária no RET, de que trata o art. 1º, será considerada efetivada quando atendidos os seguintes requisitos, a serem efetuados pela ordem em que estão descritos:

I - afetação do terreno e das acessões objeto da incorporação imobiliária nos termos dos arts. 31-A a 31-E da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964;

II - inscrição de cada "incorporação afetada" no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), vinculada ao evento 109 - Inscrição de Incorporação Imobiliária - Patrimônio de Afetação; e

III - apresentação do Termo de Opção pelo RET à Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) ou à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária (Derat) com jurisdição sobre o estabelecimento matriz da pessoa jurídica.

§ 1º O Termo de Opção de que trata o inciso III deverá ser entregue na unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a que estiver jurisdicionada a matriz da pessoa jurídica incorporadora, mesmo quando a incorporação, objeto de opção pelo RET, estiver localizada fora da jurisdição dessa unidade da RFB.

§ 2º Para efeito do disposto no § 1º, o Termo de Opção pelo RET deverá estar acompanhado do termo de constituição de patrimônio de afetação da incorporação, firmado pelo incorporador e, quando for o caso, também pelos titulares de direitos reais de aquisição, e averbado no Cartório de Registro de Imóveis.

§ 3º Para fins do disposto neste artigo, será utilizado o formulário " Termo de Opção pelo Regime Especial de Tributação", constante do Anexo Único a esta Instrução Normativa, disponível no sítio da RFB na Internet no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>

...

Art. 4º

...

§ 4º A opção da incorporação no RET obriga o contribuinte a efetuar o recolhimento dos tributos, na forma do caput, a partir do mês da opção.

(destacou-se)

13. Ressalte-se que, na hipótese de opção da incorporação imobiliária pelo RET durante a vigência da IN RFB nº 1.435, de 2013, esta só será considerada efetivada quando atendidos os requisitos estabelecidos nesta nova instrução normativa.

14. De acordo com o art. 1º da IN RFB nº 934, de 2009, o RET é aplicável às incorporações imobiliárias, sendo que a opção se efetiva após o atendimento sequencial dos requisitos previstos no art. 2º, incisos I, II e III, da IN RFB nº 934, de 2009. Vê-se que não existe previsão legal para opção retroativa. De acordo com o art. 3º da IN RFB nº 1.435, de 2013, a opção do RET à incorporação imobiliária será considerada efetivada quando atendidos os requisitos ali estabelecidos pela ordem em que estão descritos. Vê-se que, do mesmo modo que a IN RFB nº 934, de 2009, a IN RFB nº 1.435, de 2013, também não prevê a opção retroativa.

15. O § 4º do art. 4º da IN RFB nº 934, de 2009, e o § 6º do art. 5º da IN RFB nº 1.435, de 2013, determinam que os recolhimentos pela sistemática do RET sejam realizados a partir do mês da opção. Infere-se, portanto, com fulcro nesses dispositivos, que a incorporação imobiliária pode optar pelo RET após o início da obra.

16. Considerando que, de acordo com o art. 1º da IN RFB nº 934, de 2009, e com o art. 2º da IN RFB nº 1.435, de 2013, a opção pelo regime é irrevogável enquanto perdurarem direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis da incorporação, interpreta-se que o RET será adotado em relação às receitas recebidas após a efetivação da opção, referentes às

unidades vendidas antes da conclusão da obra, as quais compõem a incorporação afetada, mesmo que essas receitas sejam recebidas após a conclusão da obra ou a entrega do bem.

17. De outra parte, interpreta-se que não se sujeitam ao RET as receitas decorrentes das vendas de unidades imobiliárias realizadas após a conclusão da respectiva edificação, eis que a incorporação imobiliária consiste na venda de fração ideal do terreno vinculada a uma unidade imobiliária autônoma do edifício a ser construído, ou em construção, sob regime condominial, com a promessa de entrega do bem em prazo certo e ajustado. Ressalte-se que venda de unidade autônoma em edifício pronto não se trata de incorporação, é o que ensina Miqueas Liborio de Jesus:

(...) para se falar em incorporação, a edificação deve estar por construir, ou em andamento. Caso a compra e venda se refira à edificação já concluída, cujo “habite-se” já tenha sido expedido, não mais se falará em incorporação e sim em uma transação de compra e venda de imóveis qualquer.

18. Corrobora esse entendimento o fato de ser objetivo do RET agregar fator de garantia de conclusão da obra para os adquirentes de unidades imobiliárias ainda na planta ou em construção, à medida que o patrimônio de afetação não se comunica com os demais bens, direitos e obrigações do patrimônio geral do incorporador ou de outros patrimônios de afetação por ele constituídos, e somente responde por dívidas e obrigações vinculadas à respectiva incorporação, nos termos do §1º do art. 31-A da Lei nº 4.591, de 1964.

19. Nota-se que a averbação da construção, registro dos títulos de domínio ou de direito de aquisição em nome dos respectivos adquirentes e, quando for o caso, extinção das obrigações do incorporador perante a instituição financiadora do empreendimento, extingue o patrimônio de afetação, constituído mediante averbação, no Registro de Imóveis, de termo firmado pelo incorporador e, quando for o caso, também pelos titulares de direitos reais de aquisição sobre o terreno, nos termos dos artigos 31- A a 31-E da Lei nº 4.591, de 1964. Ou seja, estando o empreendimento em situação que lhe conferiria a extinção do patrimônio de afetação, nessa fase, não há que se falar na constituição deste. Assim, restaria prejudicada a opção pelo RET, já que descumprido o requisito previsto no inciso I, do art. 2º da IN RFB nº 934, de 2009, e no inciso I, do art. 3º da IN RFB nº 1.435, de 2013, considerando-se as respectivas vigências dessas normas.

20. Por oportuno, registre-se que no caso de a incorporadora ser empresa optante pelo lucro presumido e estar registrando os valores recebidos antes da conclusão da obra como adiantamento, caso venha a ser efetivada a sua opção pelo RET, os valores recebidos e ainda não tributados deverão ser integralmente oferecidos à tributação no primeiro período de apuração dentro do regime especial. Nesse caso, aplica-se por analogia a solução prescrita na Instrução Normativa SRF nº 345, de 28 de julho de 2003.

21. Convém observar que, de acordo com o art. 9º da Lei nº 10.931, de 2004, art. 10 da IN RFB nº 934, de 2009, e art. 11 da IN RFB nº 1.435, de 2013, caso não se verifique o pagamento das obrigações tributárias, previdenciárias e trabalhistas, vinculadas ao respectivo patrimônio de afetação, cujos fatos geradores tenham ocorrido até a data de eventual decretação de falência, ou insolvência do incorporador, as quais deverão ser pagas pelos adquirentes em até um ano daquela deliberação, ou até a data da concessão do habite-se, se esta ocorrer em prazo inferior, perde eficácia a deliberação pela continuação da obra a que se refere o § 1º do art. 31-F da Lei nº 4.591, de 1964, bem como os efeitos do regime de afetação.

18. Extrai-se dos trechos acima reproduzidos que:

18.1. O RET é um regime especial aplicável às incorporações imobiliárias objeto de patrimônio de afetação para pagamento unificado de tributos, que possui caráter opcional;

18.2. Nos termos do art. 2º da Lei nº 10.931, de 2004, c/c o art. 3º da IN RFB nº 1.435/13, a afetação do terreno e das acessões objeto da incorporação imobiliária, entre outros requisitos previstos na legislação, é condicionante à opção pelo RET, ou seja, sem a realização da afetação do terreno e das acessões não se considera formalizada a opção pelo regime especial de tributação;

18.3. A opção pelo RET será formalizada mediante a solicitação de juntada ao dossiê digital de atendimento da RFB do formulário de opção e do termo de constituição de patrimônio de afetação da incorporação, firmado pelo incorporador e, quando for o caso, também pelos titulares de direito reais de aquisição, e averbado no Cartório de Registro de Imóveis (§ 4º do art. 3º da IN RFB nº 1.435/2013);

18.3. Não há previsão legislativa para opção retroativa pelo RET.

Conclusão

19. Diante do exposto, responde-se à consulente, com base nos questionamentos apresentados e na esteira do que foi decidido na Solução de Consulta Cosit nº 244 de 2014, que a opção da incorporação imobiliária no Regime Especial de Tributação (RET), instituído pelo art. 1º da Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, será considerada efetivada quando atendidos os requisitos previstos no art. 2º dessa lei, e no art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.435, de 30 de dezembro de 2013, não existindo previsão legal para opção retroativa pelo RET.

Encaminhe-se à Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinado digitalmente
RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS
Auditora-Fiscal da RFB

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro sua vinculação à Solução de Consulta Cosit nº 244, de 12 de setembro de 2014, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013. Publique-se na forma do art. 27 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
MARIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit/SRRF06