



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	28 – COSIT
DATA	14 de julho de 2022
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. PRAZO

Até o advento da Lei nº 13.970, de 2019, que introduziu o art. 11-A na Lei nº 10.931, de 2004, não se sujeitavam ao RET-Incorporação as receitas decorrentes das vendas de unidades imobiliárias realizadas após a conclusão da respectiva edificação.

O art. 11-A da Lei nº 10.931, de 2004, por não ter natureza interpretativa, ao estabelecer nova regra acerca do prazo de fruição do RET-Incorporação, só poderá ser aplicado pelos optantes do regime em relação às receitas das unidades que compõem o memorial de incorporação e quando auferidas após 27 de dezembro de 2019, ficando vedada sua aplicação retroativa sobre as receitas auferidas antes de 27 de dezembro de 2019, quando referentes a vendas de unidades prontas de empreendimentos que já tenham tido a Certidão de Baixa e Habite-se expedidos pela respectiva municipalidade.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (código Tributário Nacional – CTN), art. 106, I; Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, arts. 1º, 2º, 4º e 11-A; Lei nº 13.970, de 2019, art. 2º.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada, que declara ter como objeto principal a incorporação de empreendimentos imobiliários, e objetos secundários, a compra e venda de imóveis próprios e construção de edifícios, formula consulta a esta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca do art. 11-A da Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, incluído pela Lei nº 13.970, de 26 de dezembro de 2019.

2. Narra a consulente que:
 - a) A Lei 10.931/2004 instituiu o Regime de Tributação Especial para as incorporadoras imobiliárias a fim de estimular a economia e facilitar a aquisição da casa

própria pelos brasileiros e, no mesmo sentido, a Instrução Normativa 1.435/2013, vinha regulamentando a aplicação do referido benefício fiscal.

b) Efetuou a opção pelo Regime de Tributação Especial, nos termos do parágrafo 3º da citada Instrução Normativa apresentando o “Termo de Opção pelo Regime Especial de Tributação” após inscrição da “incorporação afetada” no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), vinculada ao evento “109 – Inscrição de Incorporação Imobiliária – Patrimônio de Afetação” (aberto em 02/08/2016), tendo sido tal inscrição precedida da necessária averbação do Patrimônio de Afetação nos termos dos arts. 31-A a 31-E da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, incluídos pela Lei nº 10.931 de 2004.

c) Desta forma, tão logo iniciada a comercialização das unidades do seu empreendimento, em novembro de 2016, por ter optado pelo Regime Especial de Tributação, ofereceu à tributação nos moldes desse incentivo.

d) Em maio de 2018, quando da expedição da Certidão de Baixa e Habite-se, e em atendimento às Soluções de Consulta Cosit nº 517/2017 e 8.025/2017, passou a tributar as receitas decorrentes das vendas de unidades imobiliárias realizadas após a conclusão da edificação pelo regime da incorporadora para aqueles tributos abrangidos até então pelo Regime Especial, quais sejam, pelo Lucro Presumido (Imposto de Renda e Contribuição Social) e Cumulativo (Pis e Cofins).

3. Diz que com a publicação da Lei nº 13.970, de 2019, que introduziu o art. 11-A na Lei nº 10.931, de 2004, restou incontroverso que as Sociedades poderiam oferecer à tributação resultados de empreendimentos sujeitos ao Regime Especial de Tributação mesmo após a conclusão das obras e emissão da Certidão de Baixa e Habite-se, pela Prefeitura Municipal, o que além de finalizar as discussões existentes quanto ao tema, abre para a Consulente a possibilidade de buscar sua aplicação.

4. Afirma que até o advento da Lei nº 13.970, de 2019, era fato notório que o momento da cessação do benefício fiscal não estava claro na legislação, existindo significativa margem para interpretação das empresas de quando deveriam considerar como data de término do benefício.

5. Assevera que o art. 11-A na Lei nº 10.931, de 2004, ao dispor que o RET *será aplicado até o recebimento integral do valor das vendas de todas as unidades que compõem o memorial de incorporação registrado no cartório de imóveis competente, independentemente da data de sua comercialização, e, no caso de contratos de construção, até o recebimento integral do valor do respectivo contrato*, clarificou de forma incontroversa a questão, alterando o entendimento da Cosit sobre a matéria, que não reconhecia a sujeição ao RET das receitas decorrentes das vendas de unidades imobiliárias realizadas após a conclusão da respectiva edificação.

6. Ao final, indaga:

a) A apuração, recolhimento e entrega das obrigações acessórias do período compreendido entre a expedição da Certidão de Baixa e Habite-se, pela Prefeitura Municipal de Belo Horizonte e a publicação da Lei nº 13.970, estaria enquadrada no Regime Especial de Tributação previsto na Lei 10.931/2004?

b) Havendo a Consulente realizado a apuração, recolhimento e entrega das obrigações acessórias do período compreendido entre a expedição da Certidão de Baixa e Habite-se, pela Prefeitura Municipal de Belo Horizonte e a publicação da Lei nº 13.970 – sendo possível o enquadramento no Regime Especial de Tributação previsto na Lei nº 10.931/2004 – é permitido o pedido de restituição das quantias recolhidas a maior nos Regimes Lucro Presumido (Imposto de Renda e Contribuição Social) e Cumulativo (PIS e Cofins) através de PER/DCOMP – Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação nos moldes da Instrução Normativa 1.717 de 17 de Julho/2017?

FUNDAMENTOS

7. Cumpre registrar, de início, que o processo administrativo de consulta, a partir de 1º de janeiro de 2022, no âmbito da RFB, passou a ser disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, a qual revogou a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, ato disciplinador dessa espécie desse processo vigente na época do protocolo da consulta.

8. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

9. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

10. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida aos mesmos, partindo da premissa de que há conformidade entre a narrativa apresentada e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, ela se aplica.

11. Em breve síntese, o RET-Incorporação permite aos optantes pelo regime realizar o pagamento mensal unificado de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, sobre as receitas auferidas com a venda de unidades imobiliárias objeto de incorporação, bem como as receitas financeiras e variações monetárias decorrentes dessas operações. Sua adesão é de caráter opcional, porém irrevogável, enquanto houver direitos de crédito e/ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis que compõem a incorporação. Em sua concepção, foram criadas duas modalidades de tributação: a primeira, que seria o RET-Incorporação padrão, com alíquota de 4% sobre as receitas auferidas por incorporadoras imobiliárias; e a segunda, com alíquota de 1%, destinada aos projetos de interesse social, tais como o

Programa Minha Casa, Minha Vida (PMCMV), com valor de venda de até R\$ 100.000,00 e as construções ou reformas de estabelecimento de educação infantil.

12. A presente consulta tem por objeto a aplicação temporal do Regime Especial de Tributação (RET-Incorporação) de que trata a Lei nº 10.931, de 2004, conforme dispositivos a seguir destacados, em especial o seu art. 11-A:

Art. 1º Fica instituído o regime especial de tributação aplicável às **incorporações imobiliárias**, em caráter opcional e irrevogável 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)(Produção de efeito)

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.

§ 1º Para fins do disposto no **caput**, considera-se receita mensal a totalidade das receitas auferidas pela incorporadora na venda das unidades imobiliárias que compõem a incorporação, bem como as receitas financeiras e variações monetárias decorrentes desta operação.

(...)

Art. 11-A. O regime especial de tributação previsto nesta Lei será aplicado até o recebimento integral do valor das vendas de todas as unidades que compõem o memorial de incorporação registrado no cartório de imóveis competente, independentemente da data de sua comercialização, e, no caso de contratos de construção, até o recebimento integral do valor do respectivo contrato. (Incluído pela Lei nº 13.970, de 2019)

13. Até o advento da Lei nº 13.970, de 2019, publicada no Diário Oficial da União em 27/12/2019, que, entre outras alterações, introduziu o art. 11-A na Lei nº 10.931, de 2004, essa RFB adotou o entendimento de que, com base no que dispunha a legislação originária, **as receitas decorrentes das vendas de unidades imobiliárias realizadas após a conclusão da respectiva edificação não se sujeitavam ao RET**. Este o posicionamento veiculado por meio da Solução de Consulta Cosit nº 244, de 12 de setembro de 2014, dotada de efeito vinculante, nos termos dos arts. 31 e 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021 (arts. 8º e 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013)¹, da qual destacam-se os seguintes trechos:

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 irretroatável 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 componham 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.²

18. Corroborava 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

1

Art. 31. Para fins do disposto no art. 30, serão observados os atos normativos, as soluções de consulta e de divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit, bem como as soluções de consulta interna da Cosit e os demais atos e decisões aos quais a legislação atribua efeito vinculante.

Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação:

I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB; e

II - respaldam o sujeito passivo que as aplicar, ainda que não seja o respectivo consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo da verificação de seu efetivo enquadramento pela autoridade fiscal em procedimento de fiscalização..

² Cfr. JESUS, Miqueas Liborio de. A incidência do ISSQN no segmento de construção e incorporação imobiliária. Joinville: Univalle, 2005, p. 59.

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.

13. O entendimento definido por meio da Solução de Consulta Cosit nº 244, de 2014, estribado no próprio escopo da Lei nº 10.931, de 2004, que em seu art. 1º definiu ser o RET através dela instituído aplicável à incorporação imobiliária, consistente, por sua vez, “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”, foi, por certo, afastado com a introdução do art. 11-A nessa lei, que veio postergar o prazo para permanência do incorporador no RET-Incorporação, estendendo-o até o **recebimento integral do valor das vendas de todas as unidades que compõem o memorial de incorporação registrado no cartório de imóveis competente, independentemente da data de sua comercialização**, e que, portanto, oportunizou a fruição do benefício tributário para além da conclusão da obra.

14. É neste novo contexto que se insere o primeiro questionamento da consulente, que pretende obter esclarecimento quanto à possibilidade de aplicação retroativa do art. 11-A da Lei nº 10.931, de 2004, de forma a que as receitas por ela auferidas com a venda de unidades após a conclusão da edificação, ocorrida em maio de 2018, voltassem a ser tributadas pelo RET-Incorporação.

15. Importante contextualizar que a aplicação retroativa de uma lei ou dispositivo legal é exceção em nosso ordenamento normativo. O Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), prevê, expressamente, as hipóteses em que poderá ter a lei seus efeitos retrojetados à data de sua publicação, dispondo em seu art. 106 (destacou-se):

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

16. Afastada a aplicação das hipóteses do inciso II ao caso concreto sob exame, restaria perquirir se o art. 2º da Lei nº 13.970, de 2019, que introduziu o art. 11-A na Lei nº 10.931, de 2004, revela-se de fato dotado dos elementos que o caracterizariam como interpretação autêntica desse ato legal.

17. A Lei nº 13.970, de 2019, em seu art. 5º estabelece: *Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação*. Não há, portanto, que se discutir, sob qualquer hipótese, a temporalidade de suas disposições. E o seu art. 2º, assim dispõe (grifou-se):

Art. 2º O Capítulo I da Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, **passa a vigorar acrescido** do seguinte art. 11-A:

“Art. 11-A. O regime especial de tributação previsto nesta Lei será aplicado até o recebimento integral do valor das vendas de todas as unidades que compõem o memorial de incorporação registrado no cartório de imóveis competente, independentemente da data de sua comercialização, e, no caso de contratos de construção, até o recebimento integral do valor do respectivo contrato.”

18. Trata, assim, o art. 11-A da Lei nº 10.931, de 2004, introduzido pelo art. 2º da Lei nº 13.970, de 2019, **de novo regramento**, que pretendeu **estender para além do período da finalização da construção**, os benefícios tributários do RET-Incorporação, que, a teor do art. 1º da Lei nº 10.931, de 2004, aplicava-se tão somente às incorporações imobiliárias, assim entendido o processo pelo qual o prédio a ser construído será **incorporado** ao terreno. Em sua concepção original, portanto, o RET-Incorporação alcançava apenas as receitas auferidas **pelo incorporador** com a venda de unidades por construir (na planta) ou em fase de construção (art. 4º da Lei nº 10.931, de 2004).

19. O art. 11-A da Lei nº 10.931, de 2004, alterou, portanto, a mecânica do incentivo do RET. Isso porque, como dito, as incorporações imobiliárias já sujeitas ao RET são tributadas em relação às vendas de unidades imobiliárias realizadas enquanto há (ou havia) efetivamente a incorporação, ou seja, as vendas realizadas até o momento da expedição do habite-se, mesmo que o recebimento da receita ocorra em momento posterior.

20. Está-se, assim, diante de uma nova versão de incentivos, que veio possibilitar o usufruto do Regime em relação às unidades imobiliárias vendidas inclusive após a extinção da própria incorporação.

21. Desta forma, por estabelecer **nova regra** em relação ao direito anterior, não há que se falar em retroatividade do art. 2º da Lei nº 13.970, de 2019, cabendo a sua aplicação apenas em relação às receitas da venda de unidades que compõem o memorial de incorporação auferidas após à data da publicação do referido ato legal, ou seja, 27 de dezembro de 2019. Ou, dito de outra forma, não poderá

o art. 11-A da Lei nº 10.931, de 2004, ser invocado para beneficiar as receitas auferidas antes de 27 de dezembro de 2019, quando referentes a vendas de unidades prontas de empreendimentos que já tenham tido a Certidão de Baixa e Habite-se expedidos pela respectiva municipalidade. Fica, assim, respondida a primeira pergunta da interessada, restando prejudicado o seguinte questionamento, referente a eventual direito de restituição de tributos.

CONCLUSÃO

22. À vista do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo ao consulente que:
- a) Até o advento da Lei nº 13.970, de 2019, que introduziu o art. 11-A na Lei nº 10.931, de 2004, não se sujeitavam ao RET-Incorporação as receitas decorrentes das vendas de unidades imobiliárias realizadas após a conclusão da respectiva edificação;
 - b) O art. 11-A da Lei nº 10.931, de 2004, por não ter natureza interpretativa, ao estabelecer nova regra acerca do prazo de fruição do RET-Incorporação, só poderá ser aplicado pelos optantes do regime em relação às receitas das unidades que compõem o memorial de incorporação e quando auferidas após 27 de dezembro de 2019, ficando vedada sua aplicação retroativa sobre as receitas auferidas antes de 27 de dezembro de 2019, quando referentes a vendas de unidades prontas de empreendimentos que já tenham tido a Certidão de Baixa e Habite-se expedidos pela respectiva municipalidade.

Assinado digitalmente
LAURA ALVES PEREIRA MOREIRA CEZAR
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

À consideração do Chefe da Disit/SRRF07.

Assinado digitalmente
KEYNES INES MARINHO ROBERT SUGAYA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotir.

Assinado digitalmente
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit07

De acordo. À consideração da Coordenadora-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora-Geral da Cosit