



# Receita Federal

## Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	24 – COSIT
DATA	20 de janeiro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

### Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. PARCELAMENTO DO SOLO MEDIANTE LOTEAMENTO. CONSTRUÇÃO DE UNIDADES HABITACIONAIS. ADMISSIBILIDADE DE ADESÃO. MARCO TEMPORAL.

Anteriormente a 28 de junho de 2022, data de publicação da Lei nº 14.382, de 27 de junho de 2022, no DOU, o parcelamento do solo mediante loteamento, per se, ainda que contratualmente vinculado à opção de construção de unidades habitacionais segundo projetos previamente aprovados pelo órgão competente, era insuficiente para caracterizar a incorporação imobiliária, para fins de adesão ao Regime Especial de Tributação (RET) instituído pelos arts. 1º a 10 da Lei nº 10.931, de 2004.

A partir de 28 de junho de 2022, o parcelamento do solo mediante loteamento caracteriza a incorporação imobiliária, para fins de adesão ao Regime Especial de Tributação (RET) instituído pelos arts. 1º a 10 da Lei nº 10.931, de 2004, desde que sejam atendidos os requisitos da legislação de regência, entre os quais se destaca a vinculação da atividade de alienação de lotes integrantes do loteamento à construção de casas isoladas ou geminadas, promovida por uma das pessoas indicadas no art. 31 da Lei nº 4.591, de 1964, ou no art. 2º-A da Lei nº 6.766, de 1979.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 196, DE 5 DE AGOSTO DE 2015.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 4.591, de 1964, arts. 28, parágrafo único, 29 e 68; Lei nº 6.766, de 1979, art. 2º, §§ 1º e 2º; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 1.358-A; Lei nº 10.931, de 2004, arts. 1º e 4º; Lei nº 14.382, de 2022, arts. 10 e 14; Instrução Normativa RFB nº 1.435, de 2013, art. 2º, § 1º.

## RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. A consulente afirma ser uma empresa de direito privado que atua no ramo imobiliário, promovendo, entre outras atividades, a de incorporação imobiliária na modalidade de condomínios de lotes, instituto previsto no art. 1.358-A do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), que, à época da apresentação desta consulta, estabelecia:

*Art. 1.358-A. Pode haver, em terrenos, partes designadas de lotes que são propriedade exclusiva e partes que são propriedade comum dos condôminos. (Incluído pela Lei nº 13.465, de 2017)*

*§ 1º A fração ideal de cada condômino poderá ser proporcional à área do solo de cada unidade autônoma, ao respectivo potencial construtivo ou a outros critérios indicados no ato de instituição. (Incluído pela Lei nº 13.465, de 2017)*

*§ 2º Aplica-se, no que couber, ao condomínio de lotes o disposto sobre condomínio edilício neste Capítulo, respeitada a legislação urbanística. (Incluído pela Lei nº 13.465, de 2017)*

*§ 3º Para fins de incorporação imobiliária, a implantação de toda a infraestrutura ficará a cargo do empreendedor. (Incluído pela Lei nº 13.465, de 2017)*

3. A interessada indaga sobre a possibilidade de aplicação do Regime Especial de Tributação (RET) instituído pelos arts. 1º a 10 da Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, a “incorporações de condomínio de lotes, quando da concomitante aprovação da integralidade da construção das residências em cada um dos terrenos privativos”.

4. Para tanto, a interessada relata que “promoveu a incorporação de empreendimento imobiliário, na modalidade de condomínio de lotes, (...) com a construção das áreas comuns e privativas (lotes) para comercialização (...), o qual, nos termos da legislação vigente (Código Civil e Lei n. 4.591/1964), será constituído de duas partes distintas: (i) áreas privativas de uso comum, cujas obras de infraestrutura serão realizadas pela própria Consulente, nos termos do art. 1.358-A, § 3º do Código Civil, e (ii) (...) terrenos privativos de uso exclusivo, **com todos os projetos de residências unifamiliares já aprovadas junto ao poder público nos termos do artigo (...) da lei (...) do Município (...)**, ambas (as partes) integradas entre si, de modo que cada terreno terá sua fração ideal das áreas comuns” (destaque do original).

5. Esclarece que “o registro da incorporação do mencionado Condomínio de Lotes contemplou, além disso, a instituição de condomínio, além de, a teor do que possibilitam os artigos 31-A a 31-E, da Lei n. 4.591/1964 (inseridos pela Lei n. 10.931/2004), ter sido promovida a afetação da referida incorporação” e acrescenta que “naquele registro acham-se destacadas não só a aprovação do projeto das obras para implantação de toda a infraestrutura, como, **sobretudo**, todas as demais especificações do empreendimento, incluindo a descrição dos limites e característicos das edificações e também os projetos das casas que poderão ser realizadas em cada unidade de terreno privativo (as

quais poderiam ser realizadas pela Consulente, ou mesmo pelo próprio adquirente do lote)” (destaque do original).

6. Informa que “o empreendimento foi registrado como **incorporação imobiliária**, conforme conceituado legalmente na Lei n. 4.591/1964 (“Lei dos Condomínios e Incorporações”), que considera, em seu art. 28, que a incorporação imobiliária é *“atividade exercida com intuito de promover e realizar construção, para alienação total ou parcial, de edificações ou conjunto de edificações compostas de unidades autônomas”*, estando a Consulente, a teor desse mesmo diploma legal, na condição de incorporadora, definida como sendo 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 (...)”** (destaques do original).

7. Transcreve o art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.435, de 30 de dezembro de 2013, e alega que, neste dispositivo jurídico, a Receita Federal presume (*iure et de iure*) “haver vínculo entre a venda das frações e o negócio da construção quando, como no caso, há concomitante aprovação do projeto de construção das unidades autônomas, mercê de aprovação pelo poder público e cercado com todas as solenidades”. Referido dispositivo dispõe:

*Art. 2º. (...)*

*(...)*

*§ 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.*

8. Argumenta que “claríssima nesse sentido é a orientação do indigitado ato normativo baixado para regular os regimes especiais de pagamento unificado de tributos aplicáveis às incorporações imobiliárias, notadamente como neste caso em que todos os projetos de construção envolvendo esse empreendimento imobiliário, inclusive os das residências a serem edificadas em cada uma das unidades privativas, foram devidamente aprovados pela Prefeitura Municipal (...)”.

9. Ressalta que, “assentada no pressuposto de que todas as demais exigências relacionadas no artigo 3º daquele indigitado ato normativo serão integralmente satisfeitas, é entendimento da Consulente de que se acham presentes neste caso todas as condições legais e regulamentares para que possa ela utilizar-se do Regime Especial de Tributação - RET, previsto na Lei n. 10.931, de 2004, promovendo o cálculo e o pagamento unificado dos tributos de competência da União na forma prevista naquele diploma legal”.

10. Isso posto, indaga:

*1) Seguindo as regras contidas no art. 1.358-A, do Código Civil, as incorporações imobiliárias de condomínio de lotes podem ser submetidas ao Regime Especial de Tributação de que trata a Lei n. 10.931/2004 e a Instrução Normativa n. 1.435/2013, haja vista a autorização do Município (...), através da Lei Complementar*

n. (...) para a construção e realização destes tipos de empreendimentos, inclusive com a aprovação prévia de todos os projetos de obras de infraestrutura e edificações pelas autoridades municipais competentes?

## FUNDAMENTOS

11. Preliminarmente, cumpre registrar que as consultas sobre a interpretação da legislação tributária federal, anteriormente regidas pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, são atualmente disciplinadas pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

12. Além disso, cabe esclarecer que o objetivo do instituto 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 o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar sanções decorrentes do desatendimento das referidas obrigações. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública à aplicação da legislação tributária federal a um fato determinado.

13. A consulta corretamente formulada 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.

14. 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 a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida nenhuma informação, interpretação, ação ou classificação fiscal procedida pelo consulente e não gera nenhum efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

15. A presente consulta refere-se à possibilidade de aplicação do Regime Especial de Tributação (RET) instituído pelos arts. 1º a 10 da Lei nº 10.931, de 2004, a “incorporações de condomínio de lotes, quando da concomitante aprovação da integralidade da construção das residências em cada um dos terrenos privativos”.

16. Ocorre que foi publicada no DOU de 28 de junho de 2022, a Lei nº 14.382, de 27 de junho de 2022, que dispõe sobre o Sistema Eletrônico dos Registros Públicos (Serp), de que trata o art. 37 da Lei nº 11.977, de 7 de julho de 2009, e altera diversas leis, incluindo a Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, que dispõe sobre os condomínios em edificações e as incorporações imobiliárias, e o Código Civil (leis essenciais para a solução da presente consulta). Confira-se:

### **Lei nº 14.382, de 2022**

(...)

*Art. 10. A Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

(...)

*“Art. 68. A atividade de alienação de lotes integrantes de desmembramento ou loteamento, quando vinculada à construção de casas isoladas ou geminadas, promovida por uma das pessoas indicadas no art. 31 desta Lei ou no art. 2º-A da Lei nº 6.766, de 19 de dezembro de 1979, caracteriza incorporação imobiliária sujeita ao regime jurídico instituído por esta Lei e às demais normas legais a ele aplicáveis.*

*§ 1º A modalidade de incorporação de que trata este artigo poderá abranger a totalidade ou apenas parte dos lotes integrantes do parcelamento, ainda que sem área comum, e não sujeita o conjunto imobiliário dela resultante ao regime do condomínio edilício, permanecendo as vias e as áreas por ele abrangidas sob domínio público.*

*§ 2º O memorial de incorporação do empreendimento indicará a metragem de cada lote e da área de construção de cada casa, dispensada a apresentação dos documentos referidos nas alíneas e, i, j, l e n do **caput** do art. 32 desta Lei.*

*§ 3º A incorporação será registrada na matrícula de origem em que tiver sido registrado o parcelamento, na qual serão também assentados o respectivo termo de afetação de que tratam o art. 31-B desta Lei e o art. 2º da Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, e os demais atos correspondentes à incorporação.*

*§ 4º Após o registro do memorial de incorporação, e até a emissão da carta de habite-se do conjunto imobiliário, as averbações e os registros correspondentes aos atos e negócios relativos ao empreendimento sujeitam-se às normas do art. 237-A da Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973 (Lei de Registros Públicos).” (NR)*

(...)

*Art. 14. A Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), passa a vigorar com as seguintes alterações:*

(...)

*“Art. 1.358-A. ....  
.....*

*§ 2º Aplica-se, no que couber, ao condomínio de lotes:*

*I - o disposto sobre condomínio edilício neste Capítulo, respeitada a legislação urbanística; e*

*II - o regime jurídico das incorporações imobiliárias de que trata o Capítulo I do Título II da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, equiparando-se o empreendedor ao incorporador quanto aos aspectos civis e registrários.*

*.....” (NR)*

(...)

*Art. 21. Esta Lei entra em vigor:*

*I - em 1º de janeiro de 2024, quanto ao art. 11, na parte em que altera o art. 130 da Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973 (Lei de Registros Públicos); e*

*II - na data de sua publicação, quanto aos demais dispositivos.*

17. Em vista disso, a presente solução de consulta será dividida em duas partes, uma relativa ao regime de Incorporações Imobiliárias vigente antes da publicação da Lei nº 14.382, de 2022, e outra referente ao regime de Incorporações Imobiliárias vigente a partir de de 28 de junho de 2022, data da publicação da mencionada lei.

### **Regime de Incorporações Imobiliárias vigente antes da publicação da Lei nº 14.382, de 2022**

18. Esta Coordenação-Geral de Tributação - Cosit examinou questão semelhante à dúvida apresentada pela interessada, no contexto anterior à publicação da Lei nº 14.382, de 2022, na Solução de Consulta Cosit nº 196, de 5 de agosto de 2015, cuja ementa foi publicada no DOU de 19 de agosto de 2015, e cujo inteiro teor, disponível no *site* da Receita Federal na internet ([www.rfb.gov.br](http://www.rfb.gov.br)), esclarece:

*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.*

*(...)*

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 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)*

*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 nº 10.931, 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.*

(...)

19. Como parte do entendimento exposto na presente solução de consulta reproduz o entendimento constante da Solução de Consulta Cosit nº 196, de 2015, o presente ato encontra-se parcialmente vinculada àquele ato, nos termos do art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

20. O exame do excerto da Solução de Consulta Cosit nº 196, de 2015, transcrito no item 18 supra revela que, até a publicação da Lei nº 13.582, de 2022, o Regime Especial de Tributação (RET) instituído pelos arts. 1º a 10 da Lei nº 10.931, de 2004, aplicava-se exclusivamente às incorporações imobiliárias, não sendo, portanto, extensivo ao parcelamento do solo mediante loteamento ou desmembramento.

21. Nesse sentido, o art. 2º da Instrução Normativa nº 1.435, de 2013, reproduz a definição de “incorporação imobiliária” contida no art. 28 da Lei nº 4.591, de 1964. Confira-se:

#### **Instrução Normativa nº 1.435, de 2013**

*Art. 2º O Regime Especial de Tributação (RET) aplicável às incorporações imobiliárias, instituído pelo art. 1º da Lei nº 10.931, 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:*

(...)

*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.*

#### **Lei nº 4.591, de 1964**

*Art. 28. As incorporações imobiliárias, em todo o território nacional, reger-se-ão pela presente Lei.*

*Parágrafo único. Para efeito desta Lei, considera-se 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, (VETADO).*

22. Para ser considerado “incorporação imobiliária”, o empreendimento devia estar necessariamente vinculado à construção de edificações ou conjunto de edificações, o que não ocorria na situação descrita na consulta em exame.

23. No presente caso, apesar da Prefeitura Municipal ter aprovado projetos de construção para os imóveis residenciais nos lotes a serem vendidos pela consulente, verifica-se que (i) a execução dos referidos projetos é apenas uma opção dos adquirentes, que têm a faculdade de realizá-la ou não, e (ii) os projetos em questão não precisam ser obrigatoriamente executados pela própria consulente, uma vez que existe a possibilidade de serem implementados por terceiros.

24. Além disso, a construção de edificações integrantes da infraestrutura de uso comum, tais como portaria, muros no perímetro do loteamento, academia de ginástica e salão de festas, é corriqueira em loteamentos constituídos sob a forma de condomínios fechados e não tem o condão de alterar a natureza jurídica desses loteamentos para transformá-los em incorporações imobiliárias.

25. Na vigência do regime de Incorporações Imobiliárias anterior à publicação da Lei nº 14.382, de 2022, a incorporação imobiliária consistia em um empreendimento dotado de uma identidade única, realizado pelo incorporador em questão, ainda que pudesse ser executado por etapas, ao passo que as construções das unidades imobiliárias citadas na presente consulta correspondiam a diversos empreendimentos singulares e distintos, cada qual com sua individualidade (ainda que pudessem basear-se no mesmo projeto arquitetônico).

26. Dessa forma, os projetos de construção pré-aprovados na Prefeitura Municipal descritos na consulta consistiam em uma utilidade meramente adicional, oferecida aos clientes da consulente juntamente com os lotes, a exemplo do que seriam o pagamento das taxas de registro no cartório ou a intermediação junto a uma instituição bancária para financiar a compra do lote ou a construção da casa. Nesse sentido, os referidos projetos consistiam em um instrumento de marketing, como seria, por exemplo, a oferta, por uma concessionária de automóveis, de acessórios gratuitos instalados no carro vendido, o tanque cheio de gasolina ou o pagamento de um ano de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Como não alteravam a natureza jurídica do empreendimento, os

projetos em questão não convertiam em incorporação imobiliária o parcelamento do solo mediante loteamento que é descrito na presente consulta.

27. Por oportuno, note-se que a construção de unidades imobiliárias individualizadas descrita na consulta em exame não se confunde com a hipótese mencionada no item 11, in fine, da Solução de Consulta Cosit nº 196, de 2015, que aduz:

*(...) 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.*

28. Conseqüentemente, no regime de Incorporações Imobiliárias vigente antes da publicação da Lei nº 14.382, de 2022, o parcelamento do solo mediante loteamento, ainda que contratualmente vinculado à opção de construção de unidades habitacionais segundo projetos previamente aprovados pelo órgão competente, não se caracterizava como incorporação imobiliária para fins de adesão ao Regime Especial de Tributação (RET) instituído pelos arts. 1º a 10 da Lei nº 10.931, de 2004.

#### ***Regime de Incorporações Imobiliárias vigente a partir da publicação da Lei nº 14.382, de 2022***

29. Conforme mencionado anteriormente, a Lei nº 14.382, de 2022, modificou a legislação que rege as incorporações imobiliárias e, conseqüentemente, alterou a possibilidade de adesão ao Regime Especial de Tributação (RET) instituído pelos arts. 1º a 10 da Lei nº 10.931, de 2004. Recorde-se:

#### **Art. 68 da Lei nº 4.591, de 1964, com redação da Lei nº 14.382, de 2022**

*Art. 68. A atividade de alienação de lotes integrantes de desmembramento ou loteamento, quando vinculada à construção de casas isoladas ou geminadas, promovida por uma das pessoas indicadas no art. 31 desta Lei ou no art. 2º-A da Lei nº 6.766, de 19 de dezembro de 1979, caracteriza incorporação imobiliária sujeita ao regime jurídico instituído por esta Lei e às demais normas legais a ele aplicáveis.*

*§ 1º A modalidade de incorporação de que trata este artigo poderá abranger a totalidade ou apenas parte dos lotes integrantes do parcelamento, ainda que sem área comum, e não sujeita o conjunto imobiliário dela resultante ao regime do condomínio edilício, permanecendo as vias e as áreas por ele abrangidas sob domínio público.*

*§ 2º O memorial de incorporação do empreendimento indicará a metragem de cada lote e da área de construção de cada casa, dispensada a apresentação dos documentos referidos nas alíneas e, i, j, l e n do **caput** do art. 32 desta Lei.*

*§ 3º A incorporação será registrada na matrícula de origem em que tiver sido registrado o parcelamento, na qual serão também assentados o respectivo termo de afetação de que tratam o art. 31-B desta Lei e o art. 2º da Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, e os demais atos correspondentes à incorporação.*

*§ 4º Após o registro do memorial de incorporação, e até a emissão da carta de habite-se do conjunto imobiliário, as averbações e os registros correspondentes aos atos e negócios*

*relativos ao empreendimento sujeitam-se às normas do art. 237-A da Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973 (Lei de Registros Públicos).” (NR)*

**Art. 1.358-A do Código Civil, com redação da Lei nº 14.382, de 2022**

*Art. 1.358-A. Pode haver, em terrenos, partes designadas de lotes que são propriedade exclusiva e partes que são propriedade comum dos condôminos. (Incluído pela Lei nº 13.465, de 2017)*

*§ 1º A fração ideal de cada condômino poderá ser proporcional à área do solo de cada unidade autônoma, ao respectivo potencial construtivo ou a outros critérios indicados no ato de instituição. (Incluído pela Lei nº 13.465, de 2017)*

*§ 2º Aplica-se, no que couber, ao condomínio de lotes: (Redação dada pela Lei nº 14.382, de 2022)*

*I - o disposto sobre condomínio edilício neste Capítulo, respeitada a legislação urbanística; e (Incluído pela Lei nº 14.382, de 2022)*

*II - o regime jurídico das incorporações imobiliárias de que trata o Capítulo I do Título II da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, equiparando-se o empreendedor ao incorporador quanto aos aspectos civis e registrários. (Incluído pela Lei nº 14.382, de 2022)*

*§ 3º Para fins de incorporação imobiliária, a implantação de toda a infraestrutura ficará a cargo do empreendedor. (Incluído pela Lei nº 13.465, de 2017)*

30. Sendo assim, a partir da publicação da Lei nº 14.382, de 2022, o parcelamento do solo pode ser considerado como integrante da incorporação imobiliária, desde que sejam atendidos os requisitos da nova legislação de regência, entre os quais destacamos a exigência prevista no caput do art. 68 da referida lei (a atividade de alienação de lotes integrantes de desmembramento ou loteamento deve estar vinculada à construção de casas isoladas ou geminadas, promovida por uma das pessoas indicadas no art. 31 da Lei nº 4.591, de 1964, ou no art. 2º-A da Lei nº 6.766, de 1979).

31. Como, no caso exposto na presente consulta, a consulente fornece a seus clientes um mero projeto de construção de casa que foi previamente aprovado na Prefeitura Municipal, cuja execução é opcional e não é mandatória para a referida consulente, inexistente a vinculação mencionada no item anterior. Consequentemente, é forçoso concluir que, mesmo no regime de Incorporações Imobiliárias vigente a partir da publicação da Lei nº 14.382, de 2022, o Regime Especial de Tributação (RET) instituído pelos arts. 1º a 10 da Lei nº 10.931, de 2004, não se aplica ao empreendimento em questão.

32. Finalizando, registre-se, por oportuno, que a Solução de Consulta Cosit nº 196, de 2015, permanece aplicável à caracterização de incorporações imobiliárias em períodos anteriores à publicação da Lei nº 14.382, de 2022, para fins de adesão ao Regime Especial de Tributação (RET) instituído pelos arts. 1º a 10 da Lei nº 10.931, de 2004.

## CONCLUSÃO

33. Em face do que foi exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que:

a) anteriormente a 28 de junho de 2022, data de publicação da Lei nº 14.382, de 27 de junho de 2022, no DOU, o parcelamento do solo mediante loteamento, *per se*, ainda que contratualmente vinculado à opção de construção de unidades habitacionais segundo projetos previamente aprovados pelo órgão competente, era insuficiente para caracterizar a incorporação imobiliária, para fins de adesão ao Regime Especial de Tributação (RET) instituído pelos arts. 1º a 10 da Lei nº 10.931, de 2004.;

b) a partir de 28 de junho de 2022, o parcelamento do solo mediante loteamento caracteriza a incorporação imobiliária, para fins de adesão ao Regime Especial de Tributação (RET) instituído pelos arts. 1º a 10 da Lei nº 10.931, de 2004, desde que sejam atendidos os requisitos da legislação de regência, principalmente os contidos no art. 68 da Lei nº 4.591, de 1964, entre os quais se destaca a vinculação da atividade de alienação de lotes integrantes do loteamento à construção de casas isoladas ou geminadas, promovida por uma das pessoas indicadas no art. 31 da Lei nº 4.591, de 1964, ou no art. 2º-A da Lei nº 6.766, de 1979; e

c) a hipótese descrita na presente consulta não preenche os requisitos para adesão ao Regime Especial de Tributação (RET) instituído pelos arts. 1º a 10 da Lei nº 10.931, de 2004.

Assinado digitalmente  
ADEMAR DE CASTRO NETO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotir.

Assinado digitalmente  
RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06 - Substituta

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

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

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 196, de 5 de agosto de 2015, com base no art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Publique-se na forma do art. 43 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit - Substituto