



# Receita Federal

Divisão de Tributação da 4ª RF

<b>PROCESSO</b>	00000.000000/0000-00
<b>SOLUÇÃO DE CONSULTA</b>	4.032 – DISIT/SRRF04
<b>DATA</b>	21 de agosto de 2023
<b>INTERESSADO</b>	CLICAR PARA INSERIR O NOME
<b>CNPJ/CPF</b>	00.000-00000/0000-00

**DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. FICAM RESSALVADAS INTERPRETAÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO CONSTANTES DE ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO SUPERVENIENTE.**

## **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 si, 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 VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 24, DE 20 DE JANEIRO DE 2023.**

**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 2022 (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

A pessoa jurídica acima identificada apresenta consulta acerca dos seguintes dispositivos da legislação tributária.

2. A Consulente afirma que:

- a) Tem como atividade principal a “incorporação de empreendimentos imobiliários” (CNAE 41.20-4-00);
- b) No exercício regular de suas atividades, a Consulente também atua na área de condomínio fechado de lotes, que, à luz do disposto no art. 1.358-A, §§ 2º e 3º, do Código Civil – CC, é uma espécie de condomínio edilício, e, assim, sujeito ao regime da Lei de Condomínios e Incorporações Imobiliárias, em especial no que diz respeito ao memorial de incorporação e à minuta da futura convenção condominial, nos termos do art. 32, da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964 – Lei de Condomínios e Incorporações Imobiliárias;
- c) Diante da possibilidade da aplicação do regime da incorporação imobiliária ao condomínio de lotes, por via de consequência, mostra-se igualmente cabível o emprego do patrimônio de afetação à referida espécie condominial, previsto no art. 31-A, da Lei nº 4.591, de 1964;
- d) Na execução de seus projetos de condomínio fechado de lotes, a consulente realiza a edificação de pórtico de entrada, praças, piscinas, **playground**, academias, salão de festas, construções para áreas administrativas, almoxarifado e limpeza, ou seja, a incorporação imobiliária, de um conjunto de processos voltado para a construção de edificações, é parte obrigatória do projeto de construção de condomínios fechados para comercialização de unidades autônomas de lotes;
- e) O Regime de Patrimônio de Afetação, por sua vez, permite a adesão do incorporador ao Regime Especial de Tributação - RET, sujeito a uma alíquota única de 4% (quatro por cento) e de 1% (um por cento), no caso de imóveis de interesse social enquadrados no Programa Minha Casa, Minha Vida, tudo conforme previsão do art. 53, da Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, que acrescentou o “CAPÍTULO I-A DO PATRIMÔNIO DE AFETAÇÃO” ao “TÍTULO II”, da Lei nº 4.591, de 1964;
- f) Formula o seguinte questionamento, literalmente:

**1)** *É correto o entendimento de que, caso a atividade acima descrita seja submetida ao regime de afetação, e a consulente opte pelo RET, sobre as receitas mensais, aplicar-se-á a alíquota de 4%, distribuída da seguinte maneira: COFINS: 1,71%; PIS/PASEP: 0,37%; IRPJ: 1,26% e CSLL: 0,66%?*

**2)** *Partindo-se das mesmas premissas da pergunta anterior, é também correto o entendimento de que, na hipótese de o empreendimento imobiliário versar sobre imóveis de interesse social, enquadrados no Programa Minha Casa, Minha Vida, sobre*

*as receitas mensais da consulente aplicar-se-á a alíquota de 1%, distribuída da seguinte forma: 0,16% como COFINS; 0,09% para o PIS/PASEP; 0,44% para o IRPJ e 0,31% como CSLL?*

3. Ao final, declarou não estar sob inspeção fiscal e, tampouco, ser parte em qualquer discussão judicial ou administrativa sobre o tema.
4. É o relatório, em apertada síntese.

## FUNDAMENTOS

5. Inicialmente, é para ressaltar que este feito merece conhecimento, de vez que preenche os requisitos legais de admissibilidade. Nada obstante, destaque-se que a consulta não sobrestará prazos de recolhimento de tributo retido na fonte ou declarado (autolancado) antes ou depois da data de sua interposição, de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, não impede a instauração de procedimento fiscal para fins de apuração da regularidade do recolhimento de tributos e da apresentação de declarações, tampouco convalida informações e classificações fiscais aduzidas pelo consulente, sem prejuízo do poder-dever desta autoridade de, por meio de procedimento de fiscalização, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela respectiva solução, forte no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, no art. 89, § 1º, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e nos arts. 19, 33, inciso II, e 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.
6. A presente consulta refere-se à possibilidade de aplicação do RET instituído pelos arts. 1º a 10, da Lei nº 10.931, de 2004, na atividade de incorporação de condomínio fechado de lotes.
7. Na Solução de Consulta Cosit nº 24, de 20 de janeiro de 2023, foi realizada análise relativa ao mesmo objeto do presente processo, assim, passa-se a transcrever os trechos que interessam a este caso:

*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 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 irreatável 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 irrevogável 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, compromissou 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 compromissou 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 caminho, 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 irrevogável 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. Consequentemente, 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.*

8. Diante da fundamentada análise acima apresentada, passa-se a verificar a compatibilidade da atividade descrita pela Consulente com a incorporação imobiliária de loteamentos.

9. Relata a Consulente que “na execução de seus projetos de condomínio fechado de lotes, a consulente realiza a edificação de pórtico de entrada, praças, piscinas, **playground**, academias, salão de festas, construções para áreas administrativas, almoxarifado e limpeza.”(fl.XX).

10. Nesta relação de atividades, a Consulente se encarregaria da construção dos itens que irão compor a área comum do condomínio, no entanto não esclarece se a alienação dos lotes está vinculada à construção de casas isoladas ou geminadas.

11. O art. 68, da Lei nº 4.591, de 1964, com redação da Lei nº 14.382, de 2022, determina que a alienação dos lotes deve estar vinculada à construção de casas nos lotes. No mesmo artigo, em seu § 2º, existe a determinação de que “O memorial de incorporação do empreendimento indicará a metragem de cada lote e da área de construção de cada casa....”.

12. Tem-se, assim, que não basta à Consulente, na qualidade de incorporadora, edificar as construções relativas à área comum do loteamento. A alienação dos lotes componentes do empreendimento tem de estar vinculada à construção das casas.

13. Não pode, neste regramento, o incorporador apenas edificar as construções da área comum do empreendimento e alienar os lotes sem nenhuma obrigação vinculada. Se assim agir, não pode enquadrar o empreendimento como incorporação imobiliária e, assim, o empreendimento não pode enquadrar-se no patrimônio de afetação.

14. Com relação à possibilidade de enquadramento no Regime Especial Tributário com as alíquotas reduzidas relativas ao enquadramento no Programa Minha Casa, Minha Vida, igualmente não pode a Consulente se enquadrar no Regime Especial, visto faltar o requisito essencial de a alienação dos lotes estar vinculada à construção das casas, promovida pelo incorporador.

## CONCLUSÃO

15. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que:

- a) 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.** No momento, em vista de a Consulente não comprovar que a alienação dos lotes está vinculada à construção das casas, por sua conta, não pode fruir do regime especial.
- b) Cumpridos os requisitos do art. 68, da Lei nº 4.591, de 1964, e caracterizado o parcelamento do solo mediante loteamento como incorporação imobiliária, pode a Consulente, quando o empreendimento se enquadrar em imóveis de interesse social do programa Minha Casa, Minha Vida, aderir ao Regime Especial de Tributação com alíquotas reduzidas estabelecidas naquele regramento. No momento, em vista de a Consulente não comprovar que a alienação dos lotes está vinculada à construção das casas, por sua conta, não pode fruir do regime especial.

16. Esta Solução de Consulta é vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 24, de 2023, nos termos dos arts. 29, III, e 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

*Assinatura digital*

ABEL NUNES DE OLIVEIRA NETO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

De acordo. Com base nos arts. 29, inciso III, e 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, declaro a vinculação do presente decisório com a Solução de Consulta Cosit nº 24, de 2023, que, por

brevidade de causa, constitui parte integrante, inseparável e complementar deste ato, para todos os efeitos legais, como se nele estivesse inteiramente reproduzida.

Esta solução não desafia recurso ou pedido de reconsideração, nos termos do art. 48, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, do art. 58 do Decreto nº 70.235, de 1972, do art. 95, § 1º, do Decreto nº 7.574, de 2011, e do art. 32 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

Nada obstante, informa-se que desta decisão cabe a interposição de recurso especial, sem efeito suspensivo, e de representação de divergência, nos termos do art. 48, §§ 3º e 5º a 10, da Lei nº 9.430, de 1996, dos arts. 101 e 102 do Decreto nº 7.574, de 2011, e dos arts. 32, 35 a 37 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, bem como no caso de existência de despacho decisório de ineficácia de consulta sobre a mesma matéria, fundado em fato definido ou declarado em disposição literal de lei, ou em fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes da apresentação da consulta.

Publique-se. Registre-se. Intime-se.

*Assinatura digital*

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da SRRF04/Disit