



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	297 – COSIT
DATA	23 de novembro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

## Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO (RET). INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. ALUGUEL DE UNIDADE IMOBILIÁRIA. FORMA DE TRIBUTAÇÃO.

Para incorporações com habite-se expedido antes da inclusão, pela Lei nº 13.970, de 2.019, do art. 11-A da Lei nº 10.931, de 2004, a abrangência da adesão ao RET quanto à tributação de receitas auferidas se estende somente até o momento de conclusão das unidades imobiliárias (através de expedição do habite-se), vedada assim a opção de oferecimento à tributação, pelo RET, de receitas decorrentes da posterior locação de unidades (já concluídas).

Nesta hipótese, as receitas de locação auferidas pela Consulente devem sujeitar-se ao regime tributário aplicável às demais atividades da incorporadora em questão e, ainda, não há que se falar de retroatividade do mencionado art. 11-A para fins de usufruto do novo regime especial após a extinção da incorporação, dada a natureza modificativa do dispositivo.

ALIENAÇÃO DE UNIDADE OBJETO DE LOCAÇÃO. APLICAÇÃO DO RET.

No caso de incorporações com habite-se expedido sob a égide do regime tributário vigente anteriormente à inclusão do artigo 11-A da Lei nº 10.931, de 2004, pela Lei nº 13.970, de 2019, também as receitas de vendas de unidades locadas pressupõem, para seu auferimento, a prévia conclusão da obra/edificação (o encerramento da incorporação através de habite-se das unidades incorporadas), não havendo, assim, que se falar sequer de possibilidade de opção ao RET após tal conclusão/encerramento. Destarte, também tal rubrica de receitas não pode ser oferecida sob a sistemática do RET sob análise, devendo sujeitar-se ao regime tributário aplicável às demais atividades do incorporador em questão.

Nesta hipótese acima, também para o caso das vendas anteriores à protocolização da consulta, caso se constate que a alienação anterior de

unidade se deu em momento em que já encerrada a incorporação (leia-se, em que já emitido o habite-se), a alienação estará sujeita à necessidade de apuração de resultado tributável e pagamento de tributos segundo o regime geral aplicável às pessoas jurídicas em geral, desde a data da ocorrência do respectivo fato gerador (alienação).

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, arts. 1º, 4º, caput e § 1º, e 11-A; Lei nº 4.591, de 1964, art. 28.

## RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, disciplinada, à época em que foi protocolada, pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, e, atualmente, pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, e apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, que afirma ser uma *“sociedade de propósito específico, cujo objeto social, conforme instrumento constitutivo, é a incorporação, construção e vendas de um edifício residencial”*.

2. A Consulente relata que optou pela tributação do referido empreendimento nos termos do regime especial de tributação aplicável às incorporações imobiliárias, ou Regime Especial Tributário do Patrimônio de Afetação, previsto, na data de formalização da Consulta, através dos arts. 1º a 11-A da Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004.

3. Informa, ainda, que, até a data da presente consulta, as receitas decorrentes das vendas das unidades do empreendimento em questão foram submetidas à tributação pelo RET-Patrimônio de Afetação.

4. Esclarece que, até aquele momento, nem todas as unidades decorrentes do mencionado empreendimento foram vendidas em virtude de questões relativas à conveniência e à oportunidade de mercado.

5. Acrescenta que, enquanto as referidas unidades não são vendidas, ela (Consulente) firmou contratos de locação de algumas delas, auferindo, portanto, receitas decorrentes dessa atividade.

6. Pondera que, considerando seu objeto social (da Consulente), a locação dessas unidades é considerada receita não operacional, o que leva a dúvidas quanto ao tratamento tributário que deve ser conferido à referida locação, bem como à própria opção pelo RET-Patrimônio de Afetação decorrente das vendas futuras.

7. Isso posto, indaga:

*a) Qual o tratamento tributário que a Consulente deve dar às receitas decorrentes da locação de imóveis? Pode manter a apuração pelo RET-Patrimônio de Afetação*

*ou deve apurar os tributos federais com base lucro presumido ou lucro real, conforme opção e condições legais?*

*b) O fato de locar os imóveis descaracteriza a opção pelo regime especial de tributação - RET-Patrimônio de Afetação - em relação à venda da(s) unidade(s) locada(s) que ainda ocorrerá(ão), ou seja, quando a(s) unidade(s) for(em) vendida(s), a Consulente pode pagar os tributos com base no RET-Patrimônio de Afetação?*

*c) O fato de locar os imóveis descaracteriza a opção pelo regime especial de tributação - RET-Patrimônio de Afetação em relação às vendas das unidades que já ocorreram?*

## FUNDAMENTOS

8. Preliminarmente, cumpre esclarecer que o objetivo do instituto da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Tributária 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.

9. 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.

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 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.

11. As indagações apresentadas na presente consulta referem-se ao tratamento e aos efeitos da locação de unidades imobiliárias integrantes de uma incorporação sujeita à tributação pelo RET, o qual será designado de “RET-Incorporação”, previsto nos arts. 1º a 11-A da Lei nº 10.931, de 2004, que atualmente estabelecem:

*Art. 1º Fica instituído o regime especial de tributação aplicável às incorporações imobiliárias, em **caráter opcional e irretratável** (grifou-se) enquanto perdurarem direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis que compõem a incorporação.*

(...)

Art. 4º Para **cada incorporação** (grifou-se) submetida ao regime especial de tributação, a incorporadora ficará sujeita ao pagamento equivalente a 4% (quatro por cento) da **receita mensal recebida** (grifou-se), 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.

§ 1º Para fins do disposto no caput, considera-se receita mensal a totalidade das receitas auferidas pela incorporadora na **venda** (grifou-se) 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** (grifou-se) de todas as unidades que compõem o memorial de incorporação registrado no cartório de imóveis competente, **independentemente da data de sua comercialização** (grifou-se), e, no caso de contratos de construção, até o recebimento integral do valor do respectivo contrato. **(Incluído pela Lei nº 13.970, de 2019)**

(...)

12. Destarte, o RET-Incorporação consiste em regime tributário de caráter opcional e irretratável aplicável a uma incorporação imobiliária específica (art. 1º), tendo como base de cálculo a totalidade das receitas auferidas mensalmente pelo incorporador em decorrência da venda das unidades imobiliárias que compõem a referida incorporação, bem como as receitas financeiras e variações monetárias decorrentes dessa operação (art. 4º, caput e § 1º).

13. Ao mesmo tempo, os pagamentos efetuados nos termos do RET-Incorporação são determinados a partir da aplicação da alíquota equivalente a 4% (quatro por cento) sobre a referida base de cálculo e correspondem aos pagamentos mensais e unificados dos seguintes tributos e contribuições federais: Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

14. Essa alíquota de quatro por cento foi determinada em função das características próprias dos empreendimentos de incorporação imobiliária, cuja definição encontra-se prevista no parágrafo único do art. 28 da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, que estabelece:

*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** (grifou-se), de edificações ou conjunto de edificações compostas de unidades autônomas, (VETADO).*

15. Passa-se, assim, à análise dos questionamentos levantados pela Consulente.
16. Ressalte-se, inicialmente, que a sociedade Consulente tem como objeto social a incorporação, construção e vendas de um edifício residencial, tendo iniciado suas atividades, consoante cláusula quarta de Contrato Social de e-fl. 14, em 28.05.2013, apresentado a registro em 26 de junho de 2019.
17. O contribuinte não especifica, em sua petição, em que data se deu a conclusão das unidades que constituem a edificação objeto de Consulta (através da expedição de habite-se), fato relevante para a definição do regime tributário aplicável às receitas ora em análise e, conseqüentemente, para a resposta a alguns dos questionamentos elencados.
18. Todavia, como foi possível a esta Coordenação identificar o regime tributário aplicável à consulta, é de se prosseguir o feito, fornecendo-se, assim, resposta definitiva aos mencionados questionamentos.

#### **Quanto ao tratamento tributário aplicável às receitas decorrentes da locação de imóveis**

19. Reportando-se novamente à definição contida no art. 28 da Lei nº 4.591, de 1964 (já anteriormente reproduzido), constata-se que o aluguel de bens imóveis não se enquadra naquela definição da atividade de incorporação imobiliária, uma vez que o aluguel não implica na alienação total ou parcial dos bens alugados, ainda que se trate de locação de unidades imobiliárias integrantes do patrimônio de afetação de uma incorporação sujeita às normas do RET-Incorporação.
20. Com efeito, além de serem negócios jurídicos distintos, o aluguel e a incorporação de imóveis são atividades economicamente dessemelhantes, cujas receitas, despesas e margens de lucratividade possuem características próprias, de modo que os atributos de um desses negócios não se confundem com os do outro.
21. Não é por outra razão que os arts. 4º, § 1º, e 11-A Lei nº. 10.931, de 2004, também já aqui anteriormente reproduzidos, referem-se especificamente à **venda** das unidades imobiliárias integrantes da incorporação sujeita à tributação pelo RET-Incorporação, e não a outras atividades que possam ter os referidos bens como objeto.
22. Portanto, é de se concluir que o RET-Incorporação regrado na forma da Lei nº 10.931, de 2004, note-se, seja antes ou depois da inclusão 11-A naquele diploma legal, não pode abranger as receitas decorrentes do aluguel de unidades imobiliárias, ainda que se trate de unidade previamente integrante de incorporação sujeita ao mencionado regime, de modo que as citadas

receitas devem sujeitar-se ao regime tributário aplicável às demais atividades do incorporador em questão.

23. Mais especificamente, como fundamento adicional para o caso em concreto e reforçando a conclusão supra, nota-se que se está a tratar, *in casu*: a) de incorporação iniciada e com habite-se expedido anteriormente à inclusão do art. 11-A da Lei nº 10.931, de 2004, pela Lei nº. 13.970, de 2019 e b) no caso de receitas locatícias, de receitas, por sua natureza, necessariamente auferidas após o encerramento da incorporação, mediante expedição do habite-se das unidades (o que se conclui a partir da impossibilidade jurídica de regular locação de unidades ainda em construção).

24. A partir do exposto, resta assim plenamente aplicável manifestação anterior desta Coordenação, no sentido de que, diante desta realidade fática, não há que se falar sequer auferimento de receitas de locação e imóvel sujeito ao RET, consoante detalhado na Solução de Consulta Cosit nº 517, de 2017, em seu item 9, e Solução de Consulta Cosit nº 304, de 2018, em seus itens 11, 12 e 14 a 18, *expressis verbis*:

**SC Cosit 517/2017**

“(…)

*9. Igualmente é indefensável qualquer argumentação no sentido de possibilitar a opção ao RET após o encerramento da incorporação, pois se tem como condição basilar para a fruição do benefício a existência de uma incorporação, como se depreende do art. 1º da Lei nº 10.931, de 2004, in litteris.*

***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.***

*9.1. Se o regime especial de tributação é aplicável às incorporações imobiliárias, inexistindo incorporação inexistente objeto a ser aplicado o regime, portanto não há que se falar em opção ao RET. Ademais, permitir a opção pelo regime na inexistência de incorporação equivaleria a estender os efeitos da lei a qualquer empreendimento imobiliário, o que nunca foi o seu objetivo.*

“(…)”

**SC Cosit 304/2018**

“(…)”

*11. Conforme os arts. 28 e 29 da Lei nº 4.591, de 1964, a incorporação imobiliária se restringe a imóveis a construir ou em construção. Como consequência, o imóvel cuja construção tenha sido concluída constitui um bem de natureza diversa, fugindo desse conceito.*

*12. Vale ressaltar que a instituição e aplicação do RET, na seara da legislação tributária, visa a contribuir para a segurança das operações imobiliárias,*

*especialmente do ponto de vista do adquirente, em relação a empreendimentos que ofereçam unidades imobiliárias que ainda serão construídas e vendidas de forma antecipada. Diferente situação é aquela do imóvel que é oferecido já construído, caso em que o bem já existe e encontra-se apto a servir a suas finalidades. Obviamente, o risco é bem mais significativo na primeira situação descrita.*

*(...)*

*14. Essas considerações são relacionadas ao primeiro questionamento da consulta, o qual indaga sobre o ato ou documento que define o momento no qual se considera concluída a construção, para fins de aplicação do RET.*

*15. Os fundamentos anteriormente citados esclarecem que, no âmbito da atividade de incorporação imobiliária, negociam-se frações ideais de terreno, vinculadas a unidades autônomas a serem construídas. Por outro lado, a negociação de imóveis construídos abrange um objeto diverso e, portanto, não recebe na seara tributária, o tratamento específico ora analisado.*

*16. A unidade imobiliária se considera concluída quando atendidos os requisitos legais para que o imóvel esteja apto a cumprir seu objetivo. Essa situação é atestada pela autoridade municipal, mediante a realização de procedimento específico, culminando com a certificação de que a obra foi executada em conformidade com o projeto, e autorização para o uso do imóvel.*

*17. Desse modo, com a expedição do "habite-se" pela autoridade municipal, o imóvel alcança o estágio em que se encontra apto para uso. Nesse ponto, conclui-se o período de construção, e havendo negociação sobre esse objeto, não mais se tratará de venda de fração ideal de terreno vinculada a unidade a ser construída - objeto da incorporação imobiliária -, mas sim de venda de imóvel, como casa ou apartamento.*

*18. Por isso, para fins de aplicação do RET, a expedição do "habite-se" assinala o momento a partir do qual as vendas das unidades imobiliárias não poderão mais ter suas receitas submetidas ao regime.*

*(...)"*

25. A propósito, esclarece-se aqui que para casos como o presente, de incorporações iniciadas e com habite-se expedido previamente à inclusão do art. 11-A na Lei nº. 10.931, de 2004, pela Lei nº 13.970, de 2019, mantém-se o posicionamento acima sem qualquer alteração por força da citada inclusão, uma vez que, no entendimento desta Coordenação, ao alargar a abrangência do regime especial de tributação originário, o legislador estabeleceu um novo regime, distinto do primeiro, possuindo esta alteração legal natureza modificativa.

26. Ou seja, rechaça-se, assim, qualquer possibilidade de se estar, no caso da inclusão do art. 11-A na Lei nº 10.931, de 2004, pela Lei nº 13.970, de 2019, diante de norma de natureza interpretativa, passível de retroatividade na forma do art. 106, I do CTN, consoante inclusive já expressamente estabelecido por esta Coordenação no âmbito da Solução de Consulta Cosit nº 28, de 2022, *verbis*:

“(…)

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 retroprojetados 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.*

(...)

27. Assim, responde-se ao primeiro questionamento da Consulente no sentido de que:
- a) as receitas de locação auferidas pela Consulente devem sujeitar-se ao regime tributário aplicável às demais atividades da incorporadora em questão;
  - b) para casos, como o presente, de incorporações iniciadas e com habite-se expedido antes da inclusão, pela Lei nº 13.970, de 2.019, do art. 11-A da Lei nº 10.931, de 2004, a abrangência da adesão ao RET quanto à tributação de receitas auferidas se estende somente até o momento de conclusão das unidades imobiliárias (através de expedição do habite-se), vedada assim a opção de oferecimento à tributação, pelo RET, de receitas decorrentes da posterior locação de unidades (já concluídas); e
  - c) ainda, em tais casos, não há que se falar de retroatividade do mencionado art. 11-A para fins de usufruto do novo regime especial após a extinção da incorporação, dada a natureza modificativa do dispositivo.

**Quanto ao tratamento tributário aplicável às receitas decorrentes da venda de imóveis locados e seus efeitos em vendas anteriores**

28. A partir do acima exposto, note-se restar, no caso sob análise, afastada qualquer possibilidade de retroatividade do novo regime, estabelecido pelo art. 11-A da Lei nº. 10.931, de 2004, quanto a qualquer rubrica de receitas, ou seja, abrangendo a irretroatividade assim tanto: a) as receitas de locação já analisadas, bem como b) as receitas de vendas de unidades comercializadas após a expedição do habite-se.

29. Uma vez assim descartada tal retroatividade também quanto às receitas de vendas de unidades objeto de incorporação finalizada, reafirma-se aqui, quanto às citadas receitas de vendas, o entendimento anterior mais específico desta Coordenação no sentido de que, em situações como a presente (ou seja, quando de incorporações com habite-se expedido anteriormente à inclusão do citado art. 11-A da Lei nº 10.931, de 2004), as receitas oriundas de vendas de imóveis incorporados só podem restar abrangidas no RET quando de venda efetuada antes da conclusão da edificação (reiterando-se, conclusão essa formalizada através da expedição do habite-se pela autoridade municipal competente).

30. Este é o entendimento, note-se, ventilado na Solução de Consulta nº 28, de 2022 supra e já exaustivamente detalhado por esta Coordenação no âmbito da Solução de Consulta Cosit nº 244, de 2014, que mantém, assim, perfeita consistência com as conclusões já anteriormente atingidas no âmbito da presente Consulta.

31. Mais especificamente, naquela Solução de Consulta Cosit nº 244, de 2014, se esclareceu, em detalhes, a tributação respectivamente aplicável às seguintes duas hipóteses distintas: a) vendas efetuadas antes da conclusão da unidade alienada (entenda-se, antes da expedição do habite-se) – sujeição ao RET; b) vendas efetuadas após a respectiva conclusão da obra – não sujeição ao RET, *expressis verbis*:

“(…)

16. Considerando que, de acordo com o art. 1º. da IN RFB no. 934, de 2009, e com o art. 2º. da IN RFB no. 1.435, de 2013, a opção pelo regime é irrevogável enquanto perdurarem direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis da incorporação, interpreta-se que o RET será adotado em relação às receitas recebidas após a efetivação da opção, **referentes às unidades vendidas antes da conclusão da obra** (grifou-se), 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** (grifou-se), eis que a incorporação imobiliária consiste na venda de fração ideal do terreno vinculada a uma unidade imobiliária autônoma do edifício a ser construído, ou em construção, sob regime condominial, com a promessa de entrega do bem em prazo certo e ajustado. Ressalte-se que venda de unidade autônoma em edifício pronto não se trata de incorporação, é o que ensina Miqueas Liborio de Jesus:

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

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

(…)”

32. Ou seja, em se tratando de alienação efetuada após a conclusão da edificação (hipótese que necessariamente abrange quaisquer unidades locadas, dada a impossibilidade jurídica

de locação de unidade não concluída), é de se afastar a possibilidade de aplicação do RET, na hipótese de incorporação com habite-se expedido previamente à inclusão do art. 11-A na Lei nº 10.931, de 2004, pela Lei nº 13.970, de 2019, como a presente.

33. Assim, de se responder ao segundo e terceiro questionamentos levantados pela Consulente, no seguinte sentido:

a) no caso de incorporações, como a da Consulente, com habite-se expedido sob a égide do regime tributário vigente anteriormente à inclusão do artigo 11-A da Lei nº 10.931, de 2004, pela Lei nº 13.970, de 2019, também as receitas de vendas de unidades locadas pressupõem, para seu auferimento, a prévia conclusão da obra/edificação (o encerramento da incorporação através de habite-se das unidades incorporadas), não havendo, assim, que se falar sequer de possibilidade de opção ao RET após tal conclusão/encerramento. Destarte, também tal rubrica de receitas não pode ser oferecida sob a sistemática do RET sob análise, devendo sujeitar-se ao regime tributário aplicável às demais atividades do incorporador em questão; e

b) nesta hipótese acima, informa-se que, também para o caso das vendas anteriores à protocolização da consulta, caso se constate que a alienação anterior de unidade se deu em momento em que já encerrada a incorporação (leia-se, em que já emitido o habite-se), a alienação estará sujeita à necessidade de apuração de resultado tributável e pagamento de tributos segundo o regime geral aplicável às pessoas jurídicas em geral, desde a data da ocorrência do respectivo fato gerador (alienação).

34. Por fim, esclareça-se ainda à Consulente, quanto ao tema de eventual descaracterização do RET por locação (ventilado em sua consulta), que, diante da aplicabilidade do novo regime especial de tributação instituído após a inclusão do art. 11-A da Lei nº 10.931, de 2004, (reitere-se, regime não aplicável à Consulente no caso em concreto, por se tratar de incorporação com habite-se expedido sob o regime tributário especial anterior à Lei nº 13.970, de 2019), deveriam ser seguidas as seguintes orientações:

a) as receitas decorrentes do aluguel de uma unidade imobiliária integrante de incorporação tributada nos termos do RET-Incorporação continuam a não se sujeitar ao referido regime especial (na forma delineada na resposta ao primeiro questionamento), ainda que, neste novo regime, deixe de existir incompatibilidade originária entre a existência e opção pelo RET e o auferimento de receitas oriundas de atividades relacionadas a unidades já concluídas;

b) todavia, em ocorrendo esta hipótese, as unidades imobiliárias alugadas devem, mesmo na vigência do contrato de locação, permanecer disponíveis para venda, sob pena de descaracterização do objeto da incorporação, que é a alienação da edificação, conforme reza o disposto no parágrafo único do art. 28 da Lei nº 4.591, de 1964, *op cit*;

c) ainda, é imperativo frisar que, nesta situação, a colocação para aluguel dos imóveis constantes do memorial de incorporação sujeitos ao RET-Incorporação deve ocorrer de forma eventual e temporária para não ter o condão de alterar sua finalidade, que é a de ser vendido; e

d) a partir do acima exposto, caso se constate, a qualquer tempo, que a destinação de unidades imobiliárias para alienação não é mais a finalidade precípua da empresa, não deve mais a pessoa jurídica ser tributada na forma do RET-Incorporação, devendo haver o pagamento dos tributos e o reconhecimento das receitas e dos resultados segundo o regime geral aplicável às pessoas jurídicas em geral.

## CONCLUSÃO

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

a) as receitas de locação auferidas pela Consulente devem sujeitar-se ao regime tributário aplicável às demais atividades da incorporadora em questão;

b) para casos de incorporações com habite-se expedido antes da inclusão, pela Lei nº 13.970, de 2019, do art. 11-A da Lei nº 10.931, de 2004, a abrangência da adesão ao RET quanto à tributação de receitas auferidas se estende somente até o momento de conclusão das unidades imobiliárias (através de expedição do habite-se), vedada assim a opção de oferecimento à tributação, pelo RET, de receitas decorrentes da posterior locação de unidades (já concluídas);

c) ainda, em tais casos, não há que se falar de retroatividade do mencionado art. 11-A para fins de usufruto do novo regime especial após a extinção da incorporação, dada a natureza modificativa do dispositivo;

d) no caso de incorporações, como a da Consulente, com habite-se expedido sob a égide do regime tributário vigente anteriormente à inclusão do art. 11-A da Lei nº 10.931, de 2004, pela Lei nº 13.970, de 2019, também as receitas de vendas de unidades locadas pressupõem, para seu auferimento, a prévia conclusão da obra/edificação (o encerramento da incorporação através de habite-se das unidades incorporadas), não havendo, assim, que se falar sequer de possibilidade de opção ao RET após tal conclusão/encerramento. Destarte, também tal rubrica de receitas não pode ser oferecida sob a sistemática do RET sob análise, devendo sujeitar-se ao regime tributário aplicável às demais atividades do incorporador em questão; e

e) nesta hipótese acima, informa-se que também para o caso das vendas anteriores à protocolização da consulta, caso se constate que a alienação anterior de unidade se deu em momento em que já encerrada a incorporação (leia-se, em que já emitido o habite-se), a alienação estará sujeita à necessidade de apuração de resultado

tributável e pagamento de tributos segundo o regime geral aplicável às pessoas jurídicas em geral, desde a data da ocorrência do respectivo fato gerador (alienação).

Assinado digitalmente

VINÍCIUS PATRIOTA LIMA DA SILVA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Dirpj

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora-Geral de Tributação.

Assinado digitalmente

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotir

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

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.

*Assinatura digital*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral de Tributação