Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 304 - Cosit

Data 26 de dezembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO (RET). CONCLUSÃO DA OBRA. CARACTERIZAÇÃO.

Para fins de admissão ao RET, instituído pela Lei nº 10.931, de 2004, considera-se concluída a obra relativa à incorporação imobiliária, quando da expedição do "habite-se", nos termos da legislação municipal.

Em caso de distrato de venda de unidade imobiliária, o valor da respectiva operação deve ser tratado como dedução da receita mensal da incorporação imobiliária, segundo as regras do Regime.

Não são admitidas no RET as receitas relativas a vendas realizadas após a conclusão da obra. Admitem-se apenas as receitas recebidas após a adesão ao regime, e relativas a vendas que tenham sido realizadas antes da conclusão da obra.

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

Dispositivos Legais: Lei nº 4.591, de 1964, arts. 28 e 29; Lei nº 10.931, de 2004, arts. 1º a 10; Instrução Normativa RFB nº 1.435, de 2013.

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA.

É ineficaz a consulta que versa sobre dúvida de legislação de matéria não tributária, bem assim a que trata de fato que esteja disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, VII e XIII.

Relatório

Trata-se de consulta a respeito de interpretação da legislação tributária federal formulada por pessoa jurídica, sob o rito disciplinado pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 17 de setembro de 2013.

2. A consulente relata ser empresa submetida à tributação com base no lucro presumido e optante pelo Regime Especial de Tributação (RET), aplicável às incorporações imobiliárias, instituído pela Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004. Apresenta dúvidas interpretativas em relação ao momento e fato que determinam a extinção da aplicabilidade do RET, e suas consequências, conforme questionamentos a seguir.

2.1. Em seu primeiro questionamento, expõe trecho da **Solução de Consulta (SC) Cosit nº 244, de 12 de setembro de 2014**, pelo qual "Não se sujeitam ao RET as receitas decorrentes das vendas de unidades imobiliárias realizadas após a conclusão da respectiva edificação."

2.1.1 Nesse ponto, indaga sobre qual o documento que caracteriza a conclusão da respectiva edificação? Se poderia ser o equivalente ao "habite-se"?

2.2. No segundo questionamento, cita trecho da SC Cosit nº 274, de 26 de setembro de 2014, a seguir: "Após formalizada a opção pelo RET, serão tributadas na forma do *caput* do art. 4º da Lei nº 10.931, de 2004, independentemente do momento em que auferidas, as receitas efetivamente recebidas pela incorporadora com a venda das unidades imobiliárias que compõem a incorporação submetida ao Regime, bem como as receitas financeiras e variações monetárias decorrentes desta operação". Acrescenta parte da SC nº 7.045, que exprime ser "... irrelevante, para efeito de submissão ao RET e, por conseguinte, de realização do pagamento unificado dos tributos devidos à razão de 4% (quatro por cento) da receita mensal auferida com as vendas de todas as unidades imobiliárias do empreendimento, o momento em que estas são realizadas, se antes ou depois da extinção do regime de afetação por meio da averbação da sua baixa no competente Registro de Imóveis".

2.2.1. Sob esse contexto, pergunta se, com a adesão ao RET, é aplicável o Regime a todas as vendas das unidades que compõem a incorporação, tenha a venda ocorrido antes ou após a conclusão da obra?

2.3. No terceiro questionamento, aborda hipótese de ocorrer o distrato de operação de negociação relativa uma unidade imobiliária.

2.3.1. A esse respeito, pergunta se deverá ser feito estorno dos valores do RET, nas situações de distrato anterior à conclusão da obra, ou após a expedição do documento equivalente ao "habite-se"? Também indaga se, em caso de distrato, a nova venda do respectivo imóvel, ocorrendo após a expedição do "habite-se", pode ter suas receitas submetidas à sistemática do RET?

2.4. Apresenta, por fim, o quarto e último questionamento, indagando em que momento deve ser feita a baixa do patrimônio de afetação? Se após a conclusão da obra ou expedição do documento equivalente ao "habite-se", ou somente após a venda de todas as unidades?

Fundamentos

3. O presente processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

4. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

5. Satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta deve ser solucionada.

6. O Regime Especial de Tributação (RET) aplicável às incorporações imobiliárias, objeto da presente análise, foi instituído pela Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, conforme a seguir:

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

7. A operação de incorporação imobiliária é definida pela Lei nº 4.591, de 16 de dezembro 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).
>
> **Art. 29.** Considera-se incorporador a pessoa física ou jurídica, comerciante ou não, 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, (VETADO) 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 têrmo a incorporação e responsabilizando-se, conforme o caso, pela entrega, a certo prazo, preço e determinadas condições, das obras concluídas. (grifou-se)
>
> (...)

8. No âmbito da RFB, o tema encontra-se disciplinado pela IN RFB nº 1.435, de 30 de dezembro de 2013, que dispõe:

> **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.
>
> (...)
>
> **Art. 5º** Para cada incorporação submetida ao RET, a incorporadora ficará sujeita ao pagamento mensal equivalente a 4% (quatro por cento) das receitas mensais recebidas, que corresponderá ao pagamento unificado de:
>
> I - IRPJ;
>
> II - CSLL;
>
> III - Contribuição para o PIS/Pasep; e
>
> IV - Cofins.
>
> § 1º Para fins do disposto no caput, considera-se receita mensal o total das receitas recebidas pela incorporadora com a venda de unidades imobiliárias que compõem cada incorporação submetida ao RET, bem como, as receitas financeiras e "variações monetárias" decorrentes dessa operação.
>
> § 2º O pagamento mensal equivalente a 4% (quatro por cento) das receitas mensais recebidas de que trata o caput aplica-se a partir de 28 de dezembro de 2012, inclusive em relação à incorporação já submetida ao RET anteriormente. (grifou-se)
>
> (...)

9. Conforme se verifica das normas citadas, a submissão ao RET em comento, tem um efeito relevante para o incorporador, no que tange à forma de proceder aos recolhimentos dos tributos e contribuições abrangidos (IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins). Sob essa sistemática, as exações são recolhidas de forma unificada, em períodos mensais, com base nas receitas efetivamente recebidas.

10. Destaque-se que são assim tributadas as receitas decorrentes de vendas de unidades imobiliárias que compõem a incorporação submetida ao RET, nos termos do § 1º do art. 5º da IN RFB nº 1.435, de 2004. Dessa definição, decorre que são enquadradas no regime as receitas recebidas após a admissão ao RET, com a adoção dos procedimentos disciplinados, e desde que a venda tenha sido feita ainda na fase em que a unidade imobiliária se caracterizava como componente de uma incorporação - a saber, ainda não se tratava de imóvel concluído.

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.

13. A Administração Tributária exprimiu análise e entendimento acerca desse ponto, por meio da Solução de Consulta (SC) Cosit nº 244, de 12 de setembro de 2014, nos seguintes termos:

> (...)
>
> 17. De outra parte, interpreta-se que não se sujeitam ao RET as receitas decorrentes das vendas de unidades imobiliárias realizadas após a conclusão da respectiva edificação, eis que a incorporação imobiliária consiste na venda de fração ideal do terreno vinculada a uma unidade imobiliária autônoma do edifício a ser construído, ou em construção, sob regime condominial, com a promessa de entrega do bem em prazo certo e ajustado.
>
> Ressalte-se que venda de unidade autônoma em edifício pronto não se trata de incorporação, é o que ensina Miqueas Liborio de Jesus:
>
> > (...) para se falar em incorporação, a edificação deve estar por construir, ou em andamento. Caso a compra e venda se refira à edificação já concluída, cujo "habite-se" já tenha sido expedido, não mais se falará em incorporação e sim em uma transação de compra e venda de imóveis qualquer. [1]
> >
> > 1. Cfr. JESUS, Miqueas Liborio de. A incidência do ISSQN no segmento de construção e incorporação imobiliária. Joinville: Univille, 2005, p. 59.

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.

19. Em seu segundo questionamento, a consulente pergunta se, com a adesão ao RET, é aplicável o Regime a todas as vendas das unidades que compõem a incorporação, tenha a venda ocorrido antes ou após a conclusão da obra? Sobre esse ponto, a **SC Cosit nº 244, de 2014**, expressa manifestação da Administração Tributária aplicável, vinculando em parte a presente análise, conforme ementa:

> Considerando que a opção pelo regime é irretratável enquanto perdurarem direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis da incorporação, o RET será adotado em relação às receitas recebidas após a efetivação da opção, referentes às unidades vendidas antes da conclusão da obra, as quais componham a incorporação afetada, mesmo que essas receitas sejam recebidas após a conclusão da obra ou a entrega do bem.
>
> Não se sujeitam ao RET as receitas decorrentes das vendas de unidades imobiliárias realizadas após a conclusão da respectiva edificação. (grifou-se)
>
> (...)

20. Verifica-se, portanto, que são admissíveis nessa sistemática apenas as receitas recebidas em qualquer momento a partir da adesão ao RET, inclusive aquelas recebidas após a conclusão e entrega do imóvel, desde que relativas a vendas efetuadas antes da conclusão da obra.

21. O terceiro questionamento trata de situação de distrato de negócio relativo a unidade imobiliária, nos casos em que ocorra antes e após a conclusão da obra. Pergunta se é cabível efetuar o estorno dos valores apurados no âmbito do RET? A respeito da apuração dos valores em questão, dispõe a IN RFB nº 1.435, de 2004:

> **Art. 5º** Para cada incorporação submetida ao RET, a incorporadora ficará sujeita ao pagamento mensal equivalente a 4% (quatro por cento) das receitas mensais recebidas, que corresponderá ao pagamento unificado de:
>
> (...)
>
> § 7º Do total das receitas recebidas, de que trata o § 1º, poderão ser deduzidas as vendas canceladas, as devoluções de vendas e os descontos incondicionais concedidos. (grifou-se)

21.1 O texto normativo apresenta de maneira explícita, o tratamento a ser dado aos valores relativos a vendas canceladas e devoluções de vendas, na forma de dedução da base de cálculo do mês de apuração dos tributos pertinentes ao RET. Assim, essa parte da consulta deve ser declarada ineficaz, com base na previsão contida no art. 18, da IN

> **Art. 18.** Não produz efeitos a consulta formulada:
>
> (...)
>
> VII - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;

22. No mesmo questionamento, a consulente indaga se, após a conclusão da obra, ocorrendo uma nova venda de um imóvel devolvido em razão de distrato, poderá a receita dessa venda ser submetida à sistemática do RET.

23. A esse respeito, e com base nos fundamentos anteriormente expostos, conclui-se que as vendas efetuadas após a conclusão da obra não podem ter suas receitas amparadas pelo RET, tendo em vista que se trata de venda de imóvel pronto, o que descaracteriza a operação de incorporação imobiliária, para fins de aplicação do Regime.

24. O quarto questionamento pergunta em que momento deve ser feita a baixa do patrimônio de afetação, se após a conclusão da obra ou expedição do documento equivalente ao "habite-se", ou somente após a venda de todas as unidades? Essa questão diz respeito a regras alheias à seara da legislação tributária. Desse modo, não cabe à RFB manifestar-se a respeito de questões com tal feição. Assim, essa parte da consulta deve ser declara ineficaz, nos termos da IN RFB nº 1.396, de 2013, a seguir:

> **Art. 18.** Não produz efeitos a consulta formulada:
>
> (...)
>
> XIII - sobre matéria estranha à legislação tributária e aduaneira; e

25. Por fim, informa-se à consulente que a Solução de Consulta Disit/SRRF07 nº 7.045, de 11 de dezembro de 2014, citada na consulta, foi reformada pela Solução de Consulta Cosit nº 99.001, de 15 de janeiro de 2018, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 13 de junho de 2018, nos seguintes termos:

> **Assunto**: Normas Gerais de Direito Tributário
>
> INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. OBRA CONCLUÍDA.
>
> Não se submetem ao RET as receitas decorrentes das vendas de unidades imobiliárias realizadas após a conclusão da respectiva edificação.
>
> São submetidas ao RET as receitas recebidas referentes às unidades vendidas antes da conclusão da obra, as quais componham a incorporação afetada, mesmo que essas receitas sejam recebidas após a conclusão da obra ou a entrega do bem
>
> **REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 7.045 - SRRF07/DISIT, DE 11 DE DEZEMBRO DE 2014.**
>
> **SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 244, DE 12 DE SETEMBRO DE 2014.**
>
> Dispositivos Legais: Lei nº 4.591, 1964, arts. 31-A a 31-E e 44; Lei nº 10.931, de 2004, arts. 1º a 10; Instrução Normativa RFB nº 1.435, de 2013.

Conclusão

26. Com base no exposto, soluciona-se a consulta, na parte considerada eficaz, respondendo à consulente que:

a) Para fins de aplicação do RET instituído pela Lei nº 10.931, de 2004, considera-se concluída a obra relativa à incorporação imobiliária, quando da expedição do "habite-se", nos termos da legislação municipal.

b) Não são admitidas no RET as receitas relativas a vendas realizadas após a conclusão da obra. Admitem-se apenas as receitas recebidas após a adesão ao regime, e relativas a vendas que tenham sido realizadas antes da conclusão da obra.

c) Em caso de distrato de venda de unidade imobiliária, o valor da respectiva operação deve ser tratado como dedução da receita mensal da incorporação imobiliária, segundo as regras do Regime.

d) Os demais questionamentos são declarados ineficazes, conforme os fundamentos expostos nos itens 21 e 24.

Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente
ALDENIR BRAGA CHRISTO
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit02

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 244, de 12 de setembro de 2014, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da mesma norma. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit