



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE CONSULTA

153 – COSIT

DATA

19 de agosto de 2026

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA – CPRB. LEI Nº 14.973, DE 16 DE SETEMBRO DE 2024. REONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO. PERÍODO DE TRANSIÇÃO (2025 A 2027). RETENÇÃO NA CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

Durante o período de transição de reoneração da folha de pagamento previsto para os exercícios de 2025 a 2027, é de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) a alíquota da retenção da contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços sujeitos à retenção, quando a empresa contratada for optante pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB.

A partir de 1º de janeiro de 2028, será de 11 % (onze por cento) a alíquota de retenção da contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação desses serviços.

Na hipótese de não haver opção pela CPRB, a alíquota da retenção da contribuição previdenciária aplicável é de 11% (onze por cento) incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.546, 14 de dezembro de 2011, art. 7º, § 6º e art. 9º-A; Instrução Normativa RFB nº 2.053, de 6 de dezembro de 2021, arts. 2º-A e 11; Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, art. 49, inciso VI; 111, inciso III; e 112.

RELATÓRIO

1. A consultante acima identificada apresenta dúvida acerca do alcance das alterações promovidas pela Lei nº 14.973, de 16 de setembro de 2024, que modificou a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Refere-se à definição da alíquota de retenção aplicável às empresas optantes

pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB durante o período de reoneração gradual da folha de pagamento, compreendido entre 2025 e 2027.

2. A consulente afirma que:

2.1. é optante pelo regime da CPRB (Lei nº 12.546, de 4 de dezembro de 2011), recolhendo a contribuição previdenciária patronal de forma substitutiva à incidente sobre a folha de pagamentos;

2.2. celebra contratos de prestação de serviços com diversas empresas, enquadrados no código 7.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 ("Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes ..."), executados mediante cessão de mão de obra ou regime de empreitada;

2.3. em decorrência da natureza dos serviços prestados (cessão de mão de obra ou empreitada), as notas fiscais/faturas emitidas pela Consulente em face da tomadora de serviço estão sujeitas à retenção na fonte da contribuição previdenciária, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

2.4. historicamente, por ser optante da CPRB, a retenção sobre os serviços mencionados vinha sendo efetuada pela tomadora à alíquota de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura, com base no disposto no § 6º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 4 de dezembro de 2011 e na Instrução Normativa RFB nº 2.053, de 6 de dezembro de 2021;

2.5. com a edição da Lei nº 14.973, de 16 de setembro de 2024, que estabeleceu um regime de transição para a reoneração gradual da folha de pagamentos entre 2025 e 2027, surgiu divergência entre a Consulente e a tomadora quanto à alíquota de retenção aplicável a partir de 1º de janeiro de 2025;

2.6. entende que, por permanecer no regime da CPRB durante o período de transição (2025-2027), a alíquota de retenção aplicável continua sendo de 3,5%, (três inteiros e cinco décimos por cento) prevista no art. 7º, § 6º, da Lei nº 12.546, de 4 de dezembro de 2011, pois esta norma não foi expressamente revogada e sua aplicação se coaduna com a sistemática da CPRB;

2.7. por outro lado, a tomadora manifestou entendimento de que a Lei nº 14.973, de 16 de setembro de 2024, ao instituir o novo regime de transição, não teria mantido expressamente a

vigência da alíquota de retenção de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento). A tomadora argumenta que, na ausência de previsão legal específica para a manutenção da alíquota reduzida a partir de 1º de janeiro de 2025, deveria ser aplicada a regra geral de retenção de 11% (onze por cento), conforme art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 e Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022;

2.8. a situação fática descrita é concreta e continuará a ocorrer após 1º de janeiro de 2025, demonstrando a vinculação da Consulente com o fato e a efetiva possibilidade de sua ocorrência.

3. A consulente argumenta pela aplicação da alíquota de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento), nos seguintes termos:

3.1. a Lei nº 12.546, de 4 de dezembro de 2011, instituiu a CPRB como um regime substitutivo à contribuição previdenciária patronal incidente sobre a folha de salários; para as empresas que optam por esse regime e prestam serviços mediante cessão de mão de obra ou empreitada (situações sujeitas à retenção do art. 31 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991), o § 6º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 4 de dezembro de 2011, estabeleceu uma alíquota de retenção específica e reduzida de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento);

3.2. a lógica subjacente a essa alíquota reduzida de retenção reside na própria natureza substitutiva da CPRB; uma vez que a base de cálculo da contribuição principal foi alterada (receita bruta ao invés de folha de salários) e, em geral, resultava numa carga tributária efetiva menor ou diferente, a retenção na fonte (que é uma antecipação da contribuição devida) também foi ajustada para evitar retenções excessivas e desproporcionais em relação ao tributo efetivamente devido pela empresa prestadora (optante da CPRB); manter a retenção de 11% (onze por cento) para uma empresa que não contribui mais sobre a folha geraria distorções significativas;

3.3. a Lei nº 14.973, de 16 de setembro de 2024, embora tenha modificado a sistemática da CPRB a partir de 2025, estabelecendo alíquotas progressivas e um período de transição até 2027, não revogou expressamente o § 6º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 4 de dezembro de 2011;

3.4. durante todo o período de transição (2025-2027), as empresas que permanecerem na CPRB continuarão a recolher a contribuição previdenciária de forma substitutiva, ainda que com alíquotas ajustadas sobre a receita bruta; a *ratio legis* que justificou a criação da alíquota de

retenção específica de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) – qual seja, adequar a antecipação (retenção) ao regime principal (CPRB) – permanece válida enquanto a empresa estiver submetida à CPRB;

3.5. aplicar a alíquota de retenção de 11% (onze por cento), própria do regime padrão de contribuição sobre a folha, a uma empresa que está no regime substitutivo da CPRB (mesmo que em transição), resultaria em retenções excessivas, impondo à Consultante um ônus financeiro indevido e a necessidade de buscar complexos processos de compensação ou restituição de valores retidos a maior, contrariando a sistemática e a finalidade do próprio instituto da retenção e da CPRB;

3.6. a Instrução Normativa RFB nº 2.053, de 6 de dezembro de 2021, que trata da CPRB, em seu art. 11, regulamentava a aplicação da retenção de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) nos casos de cessão de mão de obra para empresas sujeitas à CPRB, demonstrando a operacionalização da regra específica contida na Lei nº 12.546, 4 de dezembro de 2011; embora a Instrução Normativa possa necessitar de atualização face à Lei nº 14.973, de 16 de setembro de 2024, o dispositivo legal hierarquicamente superior (§ 6º do art. 7º da Lei 12.546, de 4 de dezembro de 2011) que fundamenta a alíquota específica não foi revogado;

3.7. a regra geral de retenção de 11% (onze por cento), prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, 14 de julho de 1991 e detalhada na Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, aplica-se apenas subsidiariamente, quando não houver regra específica em contrário; no caso das empresas optantes pela CPRB, existe a regra específica do § 6º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 4 de dezembro de 2011, que, por não ter sido revogada pela Lei nº 14.973, de 16 de setembro de 2024, deve continuar a ser aplicada enquanto a empresa permanecer no regime da CPRB;

3.8. conforme a Solução de Consulta Cosit nº 256, de 25 de outubro de 2023, a Receita Federal já se manifestou no sentido de que a retenção de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) prevista na legislação da CPRB se aplica aos serviços listados nos arts. 111 e 112 da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022 (que incluem serviços de construção civil/engenharia, como os do código 7.02) quando prestados por empresas optantes pela CPRB mediante cessão de mão de obra; a mudança introduzida pela Lei nº 14.973, de 16 de setembro de 2024, diz respeito às alíquotas da CPRB em si, e não à sistemática da retenção aplicável aos optantes;

3.9. portanto, a interpretação que preserva a coerência do sistema tributário e a intenção do legislador ao criar a regra específica de retenção para optantes da CPRB é a de que a alíquota de

3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) permanece aplicável durante o período de transição estabelecido pela Lei nº 14.973, 16 de setembro de 2024, para os serviços prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada por empresas que continuam a recolher a contribuição de forma substitutiva sobre a receita bruta.

4. Em seguida, formulou o seguinte questionamento, literalmente:

Está correto o entendimento da Consulente de que, na condição de optante pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) nos termos da Lei nº 12.546/2011, com as alterações promovidas pela Lei nº 14.973/2024, ao prestar serviços classificados no código 7.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, mediante cessão de mão de obra ou empreitada, a partir de 1º de janeiro de 2025 e durante o período de transição previsto na referida lei, a alíquota para fins de retenção da contribuição previdenciária na fonte sobre as notas fiscais/faturas emitidas é a de 3,5% (três e meio por cento), conforme previsto no § 6º do Art. 7º da Lei nº 12.546/2011?

5. Ao final, fez as declarações de que trata o art. 14 da Instrução Normativa nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

6. É o relatório.

FUNDAMENTOS

7. A consulta preenche os requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecida. Outrossim, 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 estes e a realidade. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais apresentadas pelo consulente, e não gera efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

8. Embora preencha os requisitos de admissibilidade, a consulta não suspende os prazos de recolhimento de tributo retido na fonte ou declarado antes ou depois da data de sua interposição; de entrega de declaração de rendimentos; ou de cumprimento de outras obrigações acessórias. Tampouco impede a instauração de procedimento fiscal para fins de apuração da

regularidade do recolhimento de tributos e da apresentação de declarações, tendo em vista o disposto 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 no art. 19 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

9. Verifica-se que a Lei nº 14.973, de 16 de setembro de 2024, incluiu o art. 9º-A e 9º-B na Lei nº 12.546, de 4 de dezembro de 2011, assim como alterou a redação do seu art. 7º, *caput*, abaixo transcritos.

Lei nº 12.546, de 4 de dezembro de 2011:

Art. 7º Até 31 de dezembro de 2024, poderão contribuir, com aplicação das alíquotas previstas no art. 7º-A, sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição total às contribuições previstas nos incisos I e III do *caput* do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

(...)

IV - as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0;

(...)

VII - as empresas de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0.

(...)

§ 6º No caso de contratação de empresas para a execução dos serviços referidos no caput, mediante cessão de mão de obra, na forma definida pelo art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e para fins de elisão da responsabilidade solidária prevista no inciso VI do art. 30 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a empresa contratante deverá reter 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços.

(...)

Art. 9º-A. Nos exercícios de 2025 a 2027, as empresas referidas nos arts. 7º e 8º desta Lei poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição parcial às

contribuições previstas nos incisos I e III do *caput* do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, sendo tributadas de acordo com as seguintes proporções:

I – de 1º de janeiro até 31 de dezembro de 2025:

a) 80% (oitenta por cento) das alíquotas estabelecidas nos arts. 7º-A e 8º-A desta Lei; e

b) 25% (vinte e cinco por cento) das alíquotas previstas nos incisos I e III do *caput* do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

II – de 1º de janeiro até 31 de dezembro de 2026:

a) 60% (sessenta por cento) das alíquotas previstas nos arts. 7º-A e 8º-A desta Lei; e

b) 50% (cinquenta por cento) das alíquotas previstas nos incisos I e III do *caput* do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991; e

III – de 1º de janeiro até 31 de dezembro de 2027:

a) na proporção de 40% (quarenta por cento) das alíquotas previstas nos arts. 7º-A e 8º-A desta Lei; e

b) 75% (setenta e cinco por cento) das alíquotas previstas nos incisos I e III do *caput* do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 2025 até 31 de dezembro de 2027, para fins de cálculo do valor devido sob o regime da substituição parcial de que trata o *caput* deste artigo, as contribuições previstas nos incisos I e III do *caput* do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, não incidirão sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a título de décimo terceiro salário.

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2025 até 31 de dezembro de 2027, o valor da contribuição calculada nos termos do inciso II do § 1º do art. 9º será acrescido do montante resultante da aplicação das proporções a que se referem a alínea “b” do inciso I, a alínea “b” do inciso II e a alínea “b” do inciso III do *caput* deste artigo.

Art. 9º-B. A partir de 1º de janeiro de 2028, as obras de construção civil ainda não encerradas deverão passar a recolher as contribuições nos termos dos incisos I e III do *caput* do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. (Grifou-se)

10. A Instrução Normativa RFB nº 2.053, de 6 de dezembro de 2021, foi atualizada pela Instrução Normativa RFB nº 2.242, de 30 de dezembro de 2024, que lhe acrescentou o art. 2º-A, mantendo a redação original do art. 11. Os dispositivos mencionados são transcritos a seguir.

Instrução Normativa RFB nº 2.053, de 6 de dezembro de 2021:

Art. 2º-A. A substituição das contribuições previstas no art. 22, caput, incisos I e III, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, pela contribuição sobre a receita bruta a que se refere o art. 2º, excluídos os valores relativos às vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, será:

I - total até 31 de dezembro de 2024; e

II - parcial, de 1º de janeiro de 2025 a 31 de dezembro de 2027, observado o disposto no art. 14-A.

§ 1º Na substituição parcial prevista no inciso II do caput, as empresas optantes serão tributadas de acordo com as seguintes proporções:

I - de 1º de janeiro até 31 de dezembro de 2025:

a) 80% (oitenta por cento) das alíquotas estabelecidas nos arts. 7º-A e 8º-A da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011; e

b) 25% (vinte e cinco por cento) das alíquotas previstas no art. 22, caput, incisos I e III, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

II - de 1º de janeiro até 31 de dezembro de 2026:

a) 60% (sessenta por cento) das alíquotas previstas nos arts. 7º-A e 8º-A da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011; e

b) 50% (cinquenta por cento) das alíquotas previstas no art. 22, caput, incisos I e III, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991; e

III - de 1º de janeiro até 31 de dezembro de 2027:

a) 40% (quarenta por cento) das alíquotas previstas nos arts. 7º-A e 8º-A da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011; e

b) 75% (setenta e cinco por cento) das alíquotas previstas no art. 22, caput, incisos I e III, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2025 até 31 de dezembro de 2027, o valor da contribuição previdenciária calculada nos termos do art. 9º, caput, inciso II, será acrescido do montante resultante da aplicação da proporção prevista nas alíneas “b” dos respectivos incisos do § 1º do caput, conforme o exercício ao qual se refere.

Art. 2º-B. A partir de 1º de janeiro de 2025 até 31 de dezembro de 2027, a empresa que optar por contribuir nos termos dos arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, compromete-se a manter, em seus quadros funcionais, no decorrer de cada ano-calendário para o qual fez a opção, quantitativo médio de empregados igual ou superior a 75% (setenta e cinco por cento) da média verificada no ano-calendário imediatamente anterior.

(...)

Art. 11. A partir de 1º de setembro de 2018, no caso de contratação de empresas que estejam sujeitas à CPRB para execução de serviços mediante cessão de mão de obra, na forma definida pelo art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, a empresa contratante deverá reter 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços emitida por empresas:

(...)

VI - de construção civil enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0; e

VII - de construção civil de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0.

(...)

§ 3º Na hipótese de contratação de empresa que não optar pela tributação substitutiva na forma prevista no § 6º do art. 2º ou no § 2º do art. 15, a empresa contratante fica obrigada à retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

(...)

§ 6º Aplica-se às empresas sujeitas à CPRB o percentual previsto no caput nos casos de retenção para fins de elisão de responsabilidade solidária a que se refere o inciso VI do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991. (Grifou-se)

11. Cumpre observar que, embora o § 6º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, faça referência expressa à contratação de serviços mediante cessão de mão de obra, a disciplina

administrativa da retenção previdenciária não se limita a essa hipótese. Com efeito, o art. 111 da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, prevê expressamente a incidência da retenção de que trata o art. 110 do mesmo ato normativo quando determinados serviços forem contratados mediante cessão de mão de obra **ou empreitada**, incluindo os serviços de construção civil. Adicionalmente, o mesmo expediente normativo trata dos serviços realizados exclusivamente mediante cessão de mão de obra no art. 112.

12. Dessa forma, no âmbito das atividades de construção civil desenvolvidas pelas empresas abrangidas pelos incisos VI e VII do art. 11 da Instrução Normativa RFB nº 2.053, de 2021, a retenção da contribuição previdenciária alcança tanto as hipóteses de cessão de mão de obra quanto as de empreitada, aplicando-se, quando presentes os requisitos legais e regulamentares para a sujeição da contratada ao regime da CPRB, a alíquota específica de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) prevista na legislação de regência.

13. A permanência da redação do § 6º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, e a atualização da Instrução Normativa RFB nº 2.053, de 6 de dezembro de 2021, pela Instrução Normativa RFB nº 2.242, de 30 de dezembro de 2024, evidenciam que o legislador e a Administração Tributária mantiveram a sistemática de retenção diferenciada durante o regime de transição. Logo, o entendimento da consultante encontra respaldo na legislação vigente. A partir de 1º de janeiro de 2028, com o retorno ao regime ordinário previsto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, deixa de subsistir o fundamento jurídico da retenção diferenciada prevista no § 6º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, passando a aplicar-se a sistemática geral do art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

CONCLUSÃO

14. Pelo exposto, responde-se à consultante que:

14.1. durante o período de transição previsto para os exercícios de 2025 a 2027, é de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) a alíquota da retenção da contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços, quando a empresa contratada for optante pela CPRB;

14.2. a partir de 1º de janeiro de 2028, será de 11 % (onze por cento) a alíquota de retenção da contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços;

14.3. na hipótese de não haver opção pela CPRB, a alíquota de retenção da contribuição previdenciária aplicável é de 11% (onze por cento) incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços, nos termos do inciso VI do art. 49 da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022.

Assinatura digital

MÁRCIO A. A. VASQUES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais.

Assinatura digital

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Divisão de Tributação/SRRF04

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

Assinatura digital

ANDRÉ ROCHA NARDELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais

ORDEM DE INTIMAÇÃO

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

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral de Tributação