

OS IMPACTOS DA LEI Nº 14.973/2024 NA ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO ESTIMATIVO PARA SERVIÇOS PRESTADOS COM DEDICAÇÃO EXCLUSIVA DE MÃO DE OBRA

João Luiz Domingues

Especialista em Gestão Pública e Orçamento Público.
Auditor Federal de Finanças e Controle da CGU.
Fundador e Colaborador do Portal L&C.

A adesão ao benefício fiscal da desoneração da folha de pagamento pelas empresas terceirizadas deve observar ao regramento disposto pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, cujo impacto se revelava tão somente nas propostas comerciais apresentadas pelas empresas participantes dos certames realizados pelos órgãos e entidades integrantes dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

Entretanto, desde 1º de janeiro de 2025, com a vigência da Lei nº 14.976, de 16 de setembro de 2024, a desoneração da folha de pagamento passou a repercutir igualmente na elaboração do orçamento estimativo para serviços terceirizados com dedicação exclusiva de mão de obra¹, haja vista a iniciação do regime de transição para a contribuição substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, em que a alíquota referente ao INSS apresentar-se-á de forma progressiva até 2027, oportunidade que atingirá o percentual de 20,00%. Portanto, essa mudança precisa ser refletida na estrutura da planilha de custos.

Importante destacar que a alíquota do INSS prevista na nova legislação não incidirá sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a título de décimo terceiro salário, conforme determina o §1º do artigo 9-A da norma.

Apesar dessa previsão legal, uma análise realizada em 12 editais de licitação para serviços terceirizados na área de apoio administrativo, publicados entre 1º de janeiro e 23 de fevereiro de 2025 no [Portal de Compras do Governo Federal](#), indicou que a metodologia de cálculo utilizada pelos órgãos e entidades dos Três Poderes não estava alinhada às disposições da Lei nº 14.973/2024.

A principal razão para essa inconformidade se deve à elaboração dos orçamentos ainda em 2024, sem levar em conta os impactos da oneração progressiva no exercício de 2025. Além disso, há indícios de inércia por parte dos órgãos superiores dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário na

¹ A repercussão se revela tão somente em relação à estrutura e à metodologia de cálculo e não em termos de valor estimado da contratação.

orientação tempestiva às suas unidades subordinadas sobre as consequências da Lei nº 14.973/2024 na formulação do orçamento estimativo para serviços terceirizados com dedicação exclusiva de mão de obra.

Diante desse cenário, o presente estudo busca divulgar as medidas necessárias para que os órgãos e entidades da Administração Pública Federal, Estadual, Municipal e Distrital elaborem corretamente seus orçamentos estimativos para a contratação de serviços terceirizados com dedicação exclusiva de mão de obra, além de sugerir ajustes nas planilhas de custos dos contratos vigentes para garantir a conformidade com a nova legislação.

Metodologia de Cálculo até 31/12/2024

O benefício fiscal da desoneração da folha de pagamento, antes da vigência da Lei nº 14.973/2024, não exigia dos órgãos e entidades públicas maior cautela na elaboração do orçamento estimativo para serviços terceirizados com dedicação exclusiva de mão de obra. Isso se dava porque as empresas optantes pelo referido benefício apresentavam, em suas propostas comerciais, percentuais de 0,00% para o INSS no Submódulo 2.2 e de 1,50% a 4,50% para a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) no Módulo 6.

Considerando esse cenário, a metodologia de cálculo a ser adotada na elaboração do orçamento estimativo depende da estrutura da planilha de custos, especialmente no Submódulo 2.1 – Décimo Terceiro, Férias e Adicional de Férias, que pode apresentar diferentes configurações.

Dessa forma, ao seguir a estrutura definida pela Instrução Normativa Seges nº 05/2017, a metodologia de cálculo deve observar os seguintes parâmetros:

Submódulo 2.1 – Décimo Terceiro, Férias e Adicional de Férias			
	Itens	Porcentagem (%)	Valor (R\$)
A	Décimo Terceiro Salário	8,33%	R\$
B	Férias e Adicional de Férias	12,10%	R\$
Total		20,43%	R\$

Base de Cálculo: Módulo 1 – Remuneração

= 8,33% X Módulo 1

$$= 12,10\% \times \text{Módulo 1}$$

Submódulo 2.2 – Encargos Previdenciários, FGTS e outras Contribuições			
	Itens	Porcentagem (%)	Valor (R\$)
A	INSS	20,00%	R\$
B	Salário Educação	2,50%	R\$
C	Risco Ambiental de Trabalho	3,00%	R\$
D	SESI/SESC	1,50%	R\$
E	SENAI/SENAC	1,00%	R\$
F	SEBRAE	0,60%	R\$
G	INCRA	0,20%	R\$
H	FGTS	8,00%	R\$
Total		36,80%	R\$

Base de Cálculo: Módulo 1 + Submódulo 2.1

$$= 20,00\% \times (\text{Módulo 1} + \text{Submódulo 2.1})$$

$$= 2,50\% \times (\text{Módulo 1} + \text{Submódulo 2.1})$$

$$= 3,00\% \times (\text{Módulo 1} + \text{Submódulo 2.1})$$

$$= 1,50\% \times (\text{Módulo 1} + \text{Submódulo 2.1})$$

$$= 1,00\% \times (\text{Módulo 1} + \text{Submódulo 2.1})$$

$$= 0,60\% \times (\text{Módulo 1} + \text{Submódulo 2.1})$$

$$= 0,20\% \times (\text{Módulo 1} + \text{Submódulo 2.1})$$

Metodologia de Cálculo a partir de 01/01/2025

Com a vigência do regime de transição para a contribuição substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, a partir de 1º de janeiro de 2025 torna-se necessária a adaptação da planilha de custos à oneração gradativa da folha de pagamento estabelecida pela Lei nº 14.973/2024. Essa adequação inclui a incorporação da linha *INSS – Empresa Desonerada* no Submódulo 2.2 e a respectiva exclusão da incidência sobre o décimo terceiro salário.

Essa medida deve ser observada tanto na elaboração do orçamento estimativo quanto na concessão do equilíbrio econômico-financeiro em processos de revisão contratual. A seguir, destaca-se o trecho extraído da Lei nº 14.973/2024 que fundamenta essa adequação.

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.** (Grifos nossos)

Por conseguinte, de forma simplificada, a planilha de custos deve observar a seguinte estrutura e metodologia de cálculo quando da elaboração do orçamento estimativo com base nos impactos da Lei nº 14.973/2024:

Submódulo 2.1 – Décimo Terceiro, Férias e Adicional de Férias			
	Itens	Porcentagem (%)	Valor (R\$)
A	Décimo Terceiro Salário	8,33%	R\$

João Luiz Domingues

B	Férias e Adicional de Férias	12,10%	R\$
Total		20,44%	R\$

A metodologia de cálculo do Submódulo 2.1 não se altera em relação à utilizada anteriormente para a condição anterior a 01/01/2025.

Submódulo 2.2 – Encargos Previdenciários, FGTS e outras Contribuições			
	Itens	Porcentagem (%)	Valor (R\$)
A	INSS	20,00%	R\$
A.1	INSS – Empresa Desonerada	0,00%	R\$
B	Salário Educação	2,50%	R\$
C	Risco Ambiental de Trabalho	3,00%	R\$
D	SESI/SESC	1,50%	R\$
E	SENAI/SENAC	1,00%	R\$
F	SEBRAE	0,60%	R\$
G	INCRA	0,20%	R\$
H	FGTS	8,00%	R\$
Total		36,80%	R\$

A única alteração na estrutura da planilha de custos reside na inclusão da Linha A.1, *INSS – Empresa Desonerada*, cuja base de cálculo é o somatório do Módulo 1, Férias e Adicional de férias².

Por conseguinte, conclui-se que a elaboração do orçamento estimativo altera somente a estrutura do Submódulo 2.2 e a metodologia de cálculo do *INSS – Empresa Desonerada*, em virtude da hipótese de a empresa ser optante pela desoneração da folha de pagamento, mas sem que tal fato altere o valor estimado final, ou seja, superestimando-o.

A empresa que for optante pelo benefício fiscal da desoneração da folha de pagamento deve formular proposta incluindo 5,00% na Linha A.1, *INSS – Empresa Desonerada*, e zerar a Linha A, INSS, assim como indicar a título de CPRB o percentual de 3,60% no Módulo 6.

² O valor referente ao décimo terceiro salário não pode compor a base de cálculo do INSS.

Estrutura da planilha de custos no caso de revisão contratual

A revisão contratual não traz maiores dificuldades ao gestor/fiscal de contratos, bastando inserir 5,00% no INSS, Submódulo 2.2, e 3,60% no Módulo 6, para o período referente a 01/01 a 31/12/2025.

Contudo, não se pode olvidar que a base de cálculo do INSS deve observar o somatório entre o Módulo 1, Férias e Adicional de férias, e apresentar a seguinte estrutura.

Submódulo 2.2 – Encargos Previdenciários, FGTS e outras Contribuições			
	Itens	Porcentagem (%)	Valor (R\$)
A	INSS	5,00%	R\$
B	Salário Educação	2,50%	R\$
C	Risco Ambiental de Trabalho	3,00%	R\$
D	SESI/SESC	1,50%	R\$
E	SENAI/SENAC	1,00%	R\$
F	SEBRAE	0,60%	R\$
G	INCRA	0,20%	R\$
H	FGTS	8,00%	R\$
Total		21,80%	R\$

Módulo 6 - Custos Indiretos, Tributos e Lucro			
	Itens	Porcentagem (%)	Valor (R\$)
A	Custos Indiretos	%	R\$
B	Lucro	%	R\$
C	Tributos	%	R\$
C.1	PIS	%	R\$
C.2	Cofins	%	R\$
C.3	CPRB	3,60%	R\$
C.4	ISS	%	R\$
Total		%	R\$

Entretanto, não se mostra incomum identificar planilhas de custos em contratos vigentes em 2025 em que o Submódulo 2.1 apresenta a incidência do Submódulo 2.2. em sua estrutura, conforme se verifica a seguir.

Submódulo 2.1 – Décimo Terceiro, Férias e Adicional de Férias			
	Itens	Porcentagem (%)	Valor (R\$)
A	Décimo Terceiro Salário	8,33%	R\$
B	Férias e Adicional de Férias	12,10%	R\$
Subtotal		20,43%	R\$
C	Incidência do Submódulo 2.2	7,52%	R\$
Total		27,95%	R\$

Nesta hipótese, o ajuste mais eficiente para a gestão contratual seria a substituição desse formato pela estrutura prevista na Instrução Normativa Seges nº 05/2017, cuja base de cálculo do Submódulo 2.2, à exceção do INSS, deve observar o somatório do Módulo 1 e Submódulo 2.1, enquanto a contribuição previdenciária de 5,00% deverá incidir tão somente sobre o somatório do Módulo 1, Férias e Adicional de Férias.

Além disso, não é incomum que o Submódulo 2.1 não inclua o item Férias em sua estrutura, sendo este deslocado para o Submódulo 4.1. Essa particularidade não invalida a adequação descrita no parágrafo anterior, exceto pela alteração da base de cálculo do Submódulo 2.2, que, nesse caso, deve considerar apenas os valores do Módulo 1 e do Adicional de Férias.

Adicionalmente, observa-se a presença do percentual de 1,62% no Submódulo 4.1, correspondente à parcela referente a Férias, Adicional de Férias e Décimo Terceiro do empregado substituto. Nesse contexto, é essencial que a base de cálculo sobre a qual esse percentual incide seja corretamente composta, excluindo-se, se necessário³, a parcela referente à contribuição previdenciária sobre a parcela do décimo terceiro salário.

A não observância das orientações aqui registradas pode impactar a execução contratual caso a empresa vencedora do certame opte pelo benefício fiscal da desoneração da folha de pagamento.

A administração ao identificar o equívoco na metodologia de cálculo buscará recuperar “os valores pagos indevidamente” à empresa contratada,

³ Têm-se observado diversas planilhas de custos homologadas em certames sem que haja a incidência do Submódulo 2.2 sobre as parcelas de décimo terceiro salário, férias, adicional de férias, o que se mostra equivocado sob o ponto de vista adequabilidade da formação do preço, contudo, nesta condição não se precisa fazer qualquer ajuste da incidência da contribuição previdenciária, tendo em vista a sua falta de ocorrência.

João Luiz Domingues

valendo-se, para tanto, do instrumento de glosa contratual. No entanto, essa medida inicial pode não ser adequada, uma vez que o critério de julgamento adotado no certame foi o menor preço, e a proposta da empresa vencedora foi homologada observando esses parâmetros.

Por fim, cabe ressaltar que o valor global da proposta permaneceria inalterado, ainda que o pregoeiro solicitasse a correção da metodologia de cálculo para adequação ao *INSS – Empresa Desonerada*, visto que o critério de julgamento se baseia no menor preço.

Caso prático

Dentre a amostra analisada, a título de exemplo, foi selecionada a licitação realizada pela UASG 150002, PE 90003/2025, na qual o valor estimado do posto de Assistente Administrativo II alcançou R\$ 9.617,52. Esse valor permanece inalterado na readequação do orçamento estimativo à oneração progressiva da contribuição previdenciária, uma vez que esse item se mantém zerado nesta fase da contratação.

No entanto, o montante alocado para o *INSS – Empresa Desonerada* sofre uma redução aproximada de 7,00%, caso a empresa apresente proposta comercial na condição de optante pelo benefício fiscal da desoneração da folha de pagamento. Essa redução ocorre se a planilha de custos estiver ajustada às disposições da Lei nº 14.973/2024, que determina a exclusão das remunerações pagas, devidas ou creditadas a título de décimo terceiro salário da base de cálculo da contribuição previdenciária.

Conclusão

Pelo exposto, conclui-se que os órgãos e entidades, ao elaborarem o orçamento estimativo para a contratação de empresas prestadoras de serviços com dedicação exclusiva de mão de obra, devem ajustar a estrutura do Submódulo 2.2 – Encargos Previdenciários, FGTS e outras Contribuições, e, se for o caso, do Submódulo 4.1. Esse ajuste visa incluir a hipótese de oneração progressiva da contribuição previdenciária prevista na Lei nº 14.973/2024 – *INSS - Empresa Desonerada*, a fim de evitar desconformidades durante a execução contratual.

João Luiz Domingues

A adaptação da estrutura dos Submódulos 2.2 e 4.1 independe de orientações dos órgãos superiores dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, uma vez que cada órgão e entidade possui autonomia para definir a metodologia de cálculo a ser adotada na elaboração do orçamento estimativo para a contratação de serviços prestados com dedicação exclusiva de mão de obra.

No que se refere à revisão contratual em razão do início da vigência da Lei nº 14.973/2024, o ajuste da planilha de custos dependerá da estrutura e da metodologia de cálculo estabelecidas na planilha homologada no certame. Contudo, permanece a orientação de que o percentual de INSS, fixado em 5,00%, não poderá incidir sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a título de décimo terceiro salário.

Por fim, ainda que os valores envolvidos possam apresentar baixa materialidade, a criticidade desse aspecto não pode ser desconsiderada pelos órgãos e entidades, tanto na fase de elaboração do orçamento estimativo para a contratação de serviços terceirizados com dedicação exclusiva de mão de obra, quanto na análise de eventuais pedidos de reequilíbrio econômico-financeiro do contrato. Isso se justifica pelo fato de que as intercorrências decorrentes dessa sistemática se materializarão ao longo da execução contratual, devendo, nestes casos, serem encaminhadas ao órgão de assessoramento jurídico para análise e manifestação quanto à conformidade dos aspectos legais.

Publicado em 25/02/2025.

As referências a este L&C Comenta deverão ser feitas da seguinte maneira:

DOMINGUES, João Luiz. OS IMPACTOS DA LEI Nº 14.973/2024 NA ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO ESTIMATIVO PARA SERVIÇOS PRESTADOS COM DEDICAÇÃO EXCLUSIVA DE MÃO DE OBRA em: www.licitacaocontrato.com.br. Acesso em: dd/mm/aaaa.