

**Auditoria &  
*Due Diligence*  
Trabalhista**

### *Sobre o Autor*

**CLAUDIO TESHIMA** é advogado, pós-graduado em Direito do Trabalho. Consultor e auditor trabalhista e previdenciário, com larga experiência em prestação de serviços de auditoria e consultoria trabalhista e previdenciária. Ao longo dos 20 anos de experiência profissional, atuou em empresas como EY, Grant Thornton e Crowe Macro. Atualmente é sócio da ECOVIS PEMOM. Professor de cursos de pós graduação (MBA) voltados para áreas trabalhista, previdenciária e gestão de administração de pessoal na BSSP e UNIP.



MADAMU



Standard



Regulations



Law



Terms  
Conditions



Audit

1ª edição  
2021

# **Auditoria & Due Diligence Trabalhista**

CLAUDIO TESHIMA

Copyright © 2021 Editora Madamu

*Editores*

Marcelo Toledo e Valéria Toledo

*Revisão*

Equipe Madamu

*Projeto Gráfico e Capa*

KOPR Comunicação

*Impresso no Brasil.*

*Nenhuma parte desta publicação poderá ser armazenada ou reproduzida por qualquer meio sem a autorização por escrito da Editora.*

*Todos os direitos desta edição são reservados à Editora Madamu*

*Rua Terenas, 66, conjunto 6, Alto da Mooca, São Paulo, SP*

*CEP 03128-010 - Fone: (11) 2966 8497*

*www.madamu.com.br*

*E-mail: leitor@madamu.com.br*

T337a Teshima, Claudio (1970- )  
Auditoria & *Due Diligence* Trabalhista / Claudio Teshima. 1ª. ed.. - São Paulo:  
Editora Madamu, 2021.

232p., 16 x 23cm  
ISBN 978-65-86224-10-8

1. Administração. 2. Gestão de Negócios. I. Título

CDD: 658

**Índices para catálogo sistemático:**

1. Administração. 2. Gestão de Negócios. I. Título.

# Índice

<i>Introdução</i> .....	11
<b>Capítulo 1: Contextualização – auditoria trabalhista e previdenciária.</b>	15
1.1. O mercado de trabalho.....	15
1.2. As relações de trabalho .....	19
1.3. Objeto da auditoria trabalhista.....	24
1.4. Diferença entre auditoria e perícia.....	29
1.5. Questão regulatória: auditoria x serviços jurídicos.....	32
1.6. Produtos e serviços.....	33
1.7. Gestão de horas e precificação na auditoria trabalhista.....	35
1.8. Desafios e variáveis.....	38
<b>Capítulo 2: Gestão de riscos trabalhistas</b> .....	41
2.1. Conexão de gestão de riscos e auditoria trabalhista.....	41
2.2. Da gestão de riscos – Emprestando conceitos públicos.....	43
2.3. Processo de controles internos.....	45
2.4. Diretrizes do COSO.....	46
2.5. Plano de ação e os métodos 5W e 2H.....	50
2.6. Acompanhamento ( <i>follow up</i> ).....	53
<b>Capítulo 3: Responsabilidades e os principais tipos de auditoria.</b> .....	54
3.1. A autofiscalização e a mitigação de riscos.....	54
3.2. Responsabilidades e comportamento.....	56
3.3. Auditoria trabalhista e a Lei Geral de Proteção de Dados.....	60
<b>Capítulo 4: O papel do auditor trabalhista nos diferentes tipos de auditoria.</b> .....	63
4.1. Na auditoria independente das demonstrações contábeis e financeiras – Especialista.....	63

4.2. <i>Due Diligence</i> .....	72
4.2.1. Importância da <i>Due Diligence</i> trabalhista – sucessão de deveres e direitos .....	73
4.2.2. Dos prazos prescricionais – trabalhista e tributário (contribuição previdenciária) .....	74
4.2.3. Da garantia – conta <i>escrow account</i> e prescrições .....	76
4.2.4. Dos apontamentos trabalhistas em <i>due diligence</i> .....	77
4.3. Auditoria operacional trabalhista .....	80
<b>Capítulo 5: Foco e escopo da auditoria trabalhista e previdenciária</b> . . .	85
5.1. Auditoria – Do objetivo e escopo .....	85
5.1.1. Auditoria – Nível de compliance regulatório .....	86
5.1.2. Auditoria – Eficiência operacional .....	87
5.1.3. Auditoria – Eficiência e eficácia dos controles .....	89
5.1.4. Auditoria de terceirizados (fornecedores de mão de obra) .	90
5.2. Extensão ou profundidade da auditoria .....	94
5.2.1. Revisão integral e revisão analítica .....	95
5.2.2. Auditoria por testes de amostragem .....	97
<b>Capítulo 6: Processo de execução da auditoria</b> .....	100
6.1. Do planejamento da auditoria .....	101
6.2. Importância de analisar as características da atividade econômica	102
6.3. Cronograma da auditoria .....	104
6.4. Ferramentas de auditoria trabalhista .....	105
6.5. Reunião de <i>kick off</i> .....	108
6.5.1. Roteiro de conhecimento .....	108
6.5.2. Canal de comunicação e <i>workgroup list</i> .....	109
6.5.3. Solicitação de documentos .....	110
<b>Capítulo 7: Programa de trabalho</b> .....	112
7.1. Auxilia na estimativa do tempo necessário .....	112
7.2. Sistematiza e evita improvisações .....	113
7.3. Formaliza as análises e testes .....	113
7.4. Segurança da aplicação da metodologia .....	114
<b>Capítulo 8: Tipos de testes aplicáveis</b> .....	116
8.1. Testes de observância ou testes de aderência – <i>walkthrough</i> .....	117
8.2. Testes substantivos .....	119
8.3. Constatação física .....	120

<b>Capítulo 9: Profundidade das análises</b> .....	121
9.1. Revisão integral na auditoria trabalhista. ....	121
9.2. Revisão analítica na auditoria trabalhista. ....	122
<b>Capítulo 10: Relatório de auditoria trabalhista e previdenciária</b> .....	124
10.1. Discussão prévia dos pontos .....	125
10.2. Quantificação dos riscos .....	126
10.3. Infrações, multas e outros itens .....	129
10.3.1. Ministério da Economia – Secretaria Especial da Previdência e Trabalho .....	129
10.3.2. Multas Tributárias (Previdenciárias) .....	131
10.3.3. Atuação do Ministério Público .....	134
10.3.4. Ações Regressivas Previdenciárias .....	136
10.4. Estimativa dos custos de regularização. ....	137
10.5. Análise qualitativa – matriz de riscos .....	138
10.6. Estrutura de relatório .....	141
10.7. Relatório confidencial .....	149
<b>Capítulo 11: Principais tipos de auditoria trabalhista e previdenciária</b> .....	150
11.1. Auditoria dos cálculos da folha .....	150
11.2. Auditoria do processo de fechamento da folha .....	155
11.3. Auditoria da tributação da folha .....	157
11.4. Auditoria dos controles de benefícios .....	159
<b>Capítulo 12: Auditorias trabalhistas de assuntos específicos</b> .....	162
12.1. Na área de Segurança e Saúde do Trabalhador .....	162
12.2. Representantes comerciais autônomos .....	165
12.3. Auditoria de depósitos recursais trabalhistas e/ou garantia de execução .....	166
12.4. Obra de construção civil – retenções e certidões de INSS e ISS .....	167
<b>Capítulo 13: Assuntos trabalhistas e previdenciários</b> .....	169
13.1. Pejotização .....	169
13.2. Prêmios e a incidência de encargos trabalhistas e tributários (INSS) .....	175
13.3. <i>Stock options</i> .....	183
13.4. Gueltas .....	185
13.5. Reforma trabalhista .....	187

13.6. Reforma tributária – contribuições previdenciárias . . . . .	188
13.7. COVID-19 e a questão da doença do trabalho . . . . .	188
13.8. Contribuição Previdenciária sobre adicional de 1/3 de férias gozadas . . . . .	197
13.9. Princípios do Direito do Trabalho balizadores das interpretações	198
13.10. Contabilidade e o auditor trabalhista . . . . .	199
13.11. Contabilização da folha de pagamento e contribuições previdenciárias . . . . .	201
<b>Capítulo 14: Cases interessantes – histórias reais . . . . .</b>	<b>207</b>
14.1. Ética e conflito de interesses . . . . .	207
14.2. Contribuição previdenciária relativa ao Risco Ambiental do Trabalho . . . . .	207
14.3. O pagamento fraudulento de férias + 1/3 . . . . .	208
14.4. Pagamento fraudulento de prêmio de produção . . . . .	209
14.5. Autenticações falsas de guias de recolhimento . . . . .	210
14.6. Folha de pagamento pró-forma . . . . .	210
14.7. Análise de depósitos recursais de processos trabalhistas . . . . .	211
14.8. Controle de benefícios . . . . .	212
14.9. Exame de obra de construção civil . . . . .	212
14.10. Exame de terceirizados . . . . .	213
14.11. Empregados fantasmas . . . . .	214
14.12. Manipulação de relação bancária de pagamento de salário . . .	214
14.13. Pró-Labore disfarçado . . . . .	215
14.14. PIS/NIT em GFIP . . . . .	216
14.15. Planejamento tributário – Empresas tributadas pelo SIMPLES Nacional . . . . .	217
<b>Capítulo 15: Desafios da auditoria trabalhista e previdenciária . . . . .</b>	<b>218</b>
15.1. A evolução dos processos fiscais e a chegada do eSOCIAL . . . . .	218
15.2. Volume de legislação e de normas fiscais e custo Brasil . . . . .	223
15.3. Pandemia do COVID-19 – Reflexos na auditoria trabalhista e previdenciária . . . . .	225
<b>Capítulo 16: Conclusões . . . . .</b>	<b>227</b>



*“A auditoria trabalhista constitui autofiscalização empresarial.  
Audita-se a empresa que se pretende conhecer.  
O auditor questiona todos os itens da rotina, à luz dos princípios legais,  
da conveniência administrativa e da honestidade patrimonial.  
Pela auditoria o patrão vê com muitos olhos, analisa com inteligência  
bem informada e cuidados na metodologia. Previne. Reprime. Conserta.  
Quem anda bem gosta da auditoria, que lhe reconhece os acertos  
e lhe põe uma ou outra sugestão válida.  
Quem necessita tem o apoio de que carece.  
A má fé encontra denúncia apropriada e isenta.”*

**(JOSÉ SERSON, Curso de Auditoria Trabalhista,  
Editora Revista dos Tribunais, 4ª edição, 1989)**

# Introdução

O trecho da página 9 é uma reprodução da forma brilhante com que o saudoso autor José Serson definiu a auditoria trabalhista e que serve, e sempre servirá como um norte para qualquer profissional que atue nesta área, ou seja, audita-se a empresa que se pretende conhecer, além de prevenir, reprimir e consertar.

Iniciamos nossa carreira na área de auditoria e consultoria trabalhista e previdenciária exatamente no dia 1º de julho de 1991 sem saber o que viria pela frente. Durante 30 anos de trabalho vivenciamos a própria evolução e aprimoramento da metodologia de trabalho, crescimento de mercado e pudemos passar por vários casos interessantes e reais que acarretaram um grande aprendizado.

O iniciante em auditoria, especialmente no primeiro ano, tem um singelo e carinhoso apelido de “Pica-Pau” pois há um folclore pelo qual o profissional iniciante bate na mesa do chefe com o dedo indicador imitando o som de um pica-pau, cheio de perguntas, e “pega no pé” dos clientes com seus questionamentos e ouvido atento para identificar possíveis erros. São justamente estas características (de questionador e de ouvinte) que devem acompanhar o auditor pois, na etimologia, a palavra *auditoria* vem do latim *audire* que significa “ouvir”; porém, o termo “auditoria” tem conceito mais abrangente oriundo da expressão inglesa *to audit* – que pode ser traduzida como a atividade de examinar, ajustar, corrigir e certificar algo com a devida diligência.

No início não havia *notebooks*, *internet*, celulares, ferramentas de auditoria e tantos outros aparatos tecnológicos que mudaram as nossas vidas. Na época eu carregava uma maleta com os papéis contendo os programas de trabalho, calculadora e a velha e boa CLT. Atualmente temos à disposição a tecnologia e arsenal de informações *online* que nos dão condições muito

melhores de execução dos trabalhos, com reflexos diretos na entrega de relatórios e serviços de alta qualidade e de grande valor agregado.

Com o passar do tempo, a auditoria trabalhista passou de coadjuvante dos trabalhos de auditoria contábil para ser também protagonista, com produtos e receitas próprias.

O mercado e as firmas de auditoria passaram a olhar de forma diferente para a auditoria trabalhista e acabaram investindo na criação de divisões específicas, como uma área de negócio independente.

O ponto principal é que com o desenvolvimento de mercado e o crescimento econômico das companhias, houve a necessidade de gerenciamento de riscos e a implantação dos princípios da Governança Corporativa, incluindo a recomendação recorrente de manter o chamado *Compliance* que, segundo a entidade Endeavor

*“Comply, em inglês, significa “agir em sintonia com as regras”, o que já explica um pouquinho do termo. Compliance; em termos didáticos, significa estar absolutamente em linha com normas, controles internos e externos, além de todas as políticas e diretrizes estabelecidas para o seu negócio. É a atividade de assegurar que a empresa esteja cumprindo à risca todas as imposições dos órgãos de regulamentação, dentro de todos os padrões exigidos de seu segmento. E isso vale para as esferas trabalhista, fiscal, contábil, financeira, ambiental, jurídica, previdenciária, ética etc”.*

<https://endeavor.org.br/pessoas/compliance>

A mencionada mudança de patamar ocorreu com o transcorrer do tempo e em decorrência do surgimento de interesses e objetivos mais amplos por parte das companhias, tais como:

- Aumento e desenvolvimento de operações conhecidas como M&A (*Mergers and Acquisitions*) que, traduzindo para o português, são os movimentos de fusões e aquisições corporativas e a necessidade (ou quase obrigatoriedade) de contratação de trabalhos de auditoria chamados de *due diligence*, nos quais o escopo é avaliar, entre

outras coisas, os riscos e passivos ocultos trabalhistas e tributários dos últimos 5 anos da empresa-alvo em função das questões de responsabilidade do sucessor;

- Complexa e elevada tributação previdenciária sobre folha de pagamento e espaço para avaliação e revisão de especialistas na busca de eficiência e otimização tributária. Nesse processo são analisadas também as questões referentes às possibilidades legais e jurídicas de contestação da tributação e recuperação de créditos;
- As constantes alterações da legislação e da jurisprudência trabalhista que podem escapar do radar dos gestores de administração de pessoal ou recursos humanos, havendo a necessidade de auxílio externo para a interpretação e aplicação dos preceitos legais e, com isto, minimizar os riscos de acúmulo de passivos ocultos e trazer o conforto para a administração quanto às questões regulatórias;
- Surgimento do conceito de *Startup*, que é a empresa jovem com um modelo de negócios repetível e escalável, em um cenário de incertezas e soluções a serem desenvolvidas, mas que aumenta o seu valor se estruturada de maneira adequada do ponto de vista financeiro e das práticas contábeis, fiscais e trabalhistas;
- Proteção de patrimônio e da imagem da companhia, tanto externamente (marketing) quanto internamente (endomarketing), pelo cuidado e respeito à legislação trabalhista;
- O crescimento da terceirização de mão de obra e a necessidade de monitoramento, gestão e controle trabalhista, tendo em vista que, na essência, tanto o trabalhador quanto a empresa terceirizada, de alguma maneira, podem representar e/ou afetar a marca da empresa tomadora de seus serviços positiva ou negativamente;
- O incremento de outros formatos de prestação de serviços (não celetizados) como, por exemplo, pejetização, transportadores autônomos, corretores de imóveis, estagiários, temporários etc., sendo fundamental avaliar o controle, a gestão e a observação dos critérios legais de contratação destes trabalhadores.

Diante deste contexto, pretendemos trazer elementos e conceitos que possam demonstrar o quanto é importante a realização de uma auditoria trabalhista e previdenciária e o quanto esta área se tornou uma forte aliada da chamada Governança Corporativa, na medida em que esta tem o propósito de propiciar a perenidade do negócio e a sustentabilidade empresarial por meio de uma gestão administrativa e financeira eficiente e sensação de segurança relacionada à transparência da companhia, sempre norteado pelo conceito de “*compliance*”.

Nossa intenção foi trazer, de uma forma objetiva e exemplificativa, algumas técnicas e conceitos baseados na literatura e, principalmente, na experiência de vários anos na profissão.

Boa leitura,

*Claudio Teshima*

*São Paulo, março de 2021.*

## **Contextualização: auditoria trabalhista e previdenciária**

### **1.1. O mercado de trabalho**

Iniciaremos a nossa abordagem demonstrando o crescente e importante mercado de trabalho de auditoria trabalhista e tributária (previdenciária).

Partimos da premissa de que no mundo corporativo quase sempre haverá uma relação entre um tomador e um prestador de serviços e, por esta lógica, sempre haverá espaço para execução de auditoria ou consultoria trabalhista, pois a própria dinâmica econômica e os diversos processos de trabalho são os balizadores da opção adotada e deles nascem as obrigações de controle e gestão trabalhista.

O que diferencia as relações de trabalho é o formato adotado entre as partes, podendo ser a tradicional forma da relação de emprego, a prestação de serviços como autônomo, a terceirização, a prestação de serviços conhecida como pejetização, entre outras, e todas estas formas são ou poderão ser objeto de análise em uma auditoria trabalhista.

Todos os modelos são materializados formalmente e devem seguir os ritos estabelecidos na sua respectiva esfera regulatória. Além das questões legais e regulatórias, existe também a preocupação das companhias e dos dirigentes em gerir seus negócios com respeito às questões éticas, de transparência e de Governança Corporativa.

Dada essa gama de áreas do conhecimento e da complexibilidade de leis e normas, há uma grande demanda de profissionais e de serviços que sejam capazes de analisar tecnicamente a sua aplicabilidade, a adequação dos procedimentos fiscais envolvidos, a análise dos riscos e quais são as

melhores práticas (*benchmarking*). Portanto, trata-se de um rico mercado de trabalho e com ilimitadas possibilidades de criação de serviços e metodologias capazes de influenciar positivamente na construção de ambientes empresariais que sempre fomentem e invistam no desenvolvimento tecnológico, na mitigação de riscos, na transparência de seus processos e procedimentos, no aprimoramento de seus controles e na redução de custos, com o objetivo de se tornar o cliente mais competitivo com os seus produtos e serviços.

Não há dados ou estudos estatísticos sobre este mercado de trabalho, tanto em volume de faturamento quanto em quantidade de empresas e profissionais atuantes, tendo em vista a multiplicidade de atividades e profissões que podem nele atuar, como por exemplo advogados, contadores, economistas, administradores, técnicos de segurança do trabalho, profissionais de recursos humanos, profissionais de administração de pessoal, dentre outros, uma vez que se trata de uma análise de procedimentos e processos de determinada área e, neste sentido, enquadra-se na categoria de auditoria operacional.

Outro ponto importante é que não há uma diferença precisa entre auditoria e consultoria trabalhista. A metodologia e as técnicas de realização do trabalho são semelhantes e em determinados tipos de trabalho certamente o profissional é muito mais um auditor, no papel de revisor e conferente de procedimentos e documentos, mas, ao mesmo tempo, o profissional precisa complementar suas análises como consultor para emitir as opiniões, discussões e recomendações de melhoria ou aperfeiçoamento de processos e controles.

Na auditoria contábil esta diferenciação é importante por questões da profissão de auditor, questões de ética, conflitos de interesses e responsabilidades; na auditoria trabalhista, contudo, essa diferenciação se dá apenas no caso em que o profissional atue como especialista nos trabalhos de auditoria externa das demonstrações financeiras/contábeis pois, neste caso, o auditor trabalhista figura como um braço do auditor responsável pela emissão do parecer.

Assim, é justamente neste ambiente multifacetado e copioso que se encontra o mercado de auditoria e consultoria trabalhista e previdenciária,

com as suas inúmeras possibilidades de atuação, sendo que os seus objetivos maiores são a autofiscalização e a proteção de patrimônio.

A boa notícia é que a auditoria trabalhista é classificada como sendo uma auditoria operacional ou interna e, assim sendo, não é um tipo de serviço regulado, engessado e que deve seguir normas rígidas como ocorre, por exemplo, em uma auditoria de balanço. O profissional de auditoria trabalhista deve ser criativo e tem a possibilidade de elaborar seus programas de trabalho, *checklist*, formas de análises, relatórios e todos os outros aspectos para desenvolver uma tarefa customizada para cada necessidade ou oportunidade de trabalho.

É interessante também citar o “Diagrama de Assi” (disponível no site <https://www.marcosassi.com.br/diagrama-de-assi-a-importancia-do-negocio-alinhado-aos-controles-internos-e-compliance>). Por meio do diagrama verifica-se a inseparável relação entre pessoas, riscos, processos, regras, legislações, segurança da informação e auditoria, dentre outros, e deve-se atentar para que todos estejam em sintonia para pleno funcionamento, minimizando o risco do negócio. Quando algo não funciona, a organização pode ficar exposta. É necessário manter procedimentos e padrões a serem formalizados e seguidos, e minimizar exposição de riscos e situações possivelmente desagradáveis.

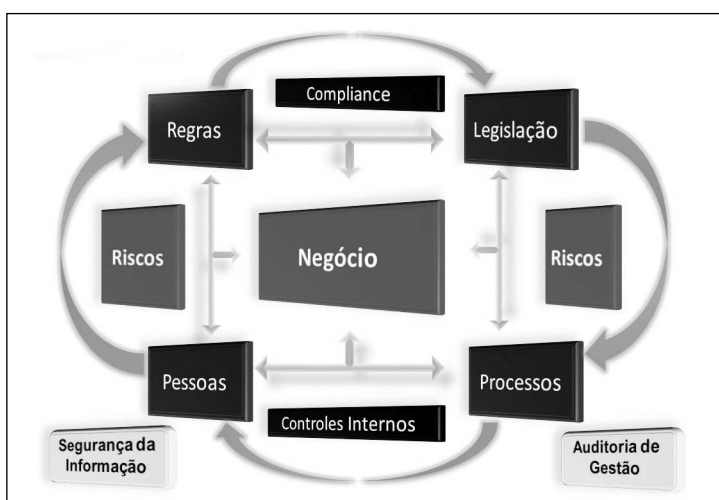


Diagrama de Assi



No âmbito da empresa, a segurança e adequação dos processos e dos controles internos protegem o patrimônio e, de certa forma, promovem a eficiência operacional e naturalmente conduzem à aderência das políticas, regras, regulamentos e leis.

Em outras palavras, face aos diversos elementos correlacionados, há um imenso espaço para que profissionais das diversas áreas e especialidades como, por exemplo, especialista em legislação, especialista em controles internos, especialista em análise de processos, especialista em segurança da informação etc, possam atuar como parte integrante de uma equipe de auditoria tanto na execução quanto no desenvolvimento de soluções e serviços que vão auxiliar as companhias na sua gestão de procedimentos de administração de pessoal.

Importante ressaltar que um caminho sem volta é a utilização da inteligência de negócios (*BI – Business Intelligence*) em qualquer ramo de auditoria, e a auditoria trabalhista obviamente não está fora disto. A auditoria eletrônica traz diferenciais, melhora desempenho e otimiza custos.

No caso da auditoria trabalhista e previdenciária, existe o desenvolvimento constante de ferramentas de inteligência fiscal, nas quais o foco é auditar com segurança os arquivos digitais (fiscais) e verificar se atendem às regras exigidas pelo governo e se há um alinhamento com as informações contábeis e financeiras.

De acordo com o site da empresa IBM, *“A inteligência de negócios (BI) é uma maneira de revelar insights acionáveis em seus dados, descobrir o que aconteceu e, em seguida, explorar porque isso aconteceu. Esses insights podem ser usados para definir ou mudar o caminho de seus negócios. Ao entender o porquê, torna-se simples diferenciar os fatores de seus negócios que são úteis e os que não são. As ferramentas e a tecnologia de BI fornecem o poder de coletar, organizar e analisar rapidamente seus dados. A partir daí, é possível aplicar os insights obtidos aos seus negócios e melhorar drasticamente seus resultados.*

Assim, qualquer ferramenta de auditoria deve ser desenvolvida para coletar e permitir uma análise inteligente de dados. É, sem dúvida, uma boa saída para otimizar a leitura e o cruzamento de informações, para identificar

problemas e inconsistências, e os relatórios e dados gerados por estas ferramentas necessitam de interpretação e atuação humana para a regularização.

Diferentemente da auditoria previdenciária que tem um viés tributário e fiscal, onde encontramos ferramentas e programas capazes de organizar e cruzar inconsistências, no caso da auditoria trabalhista ainda não há uma experiência em larga escala de algum programa que seja capaz de organizar os apontamentos com o uso somente da inteligência artificial e com programas capazes de atender às diversas estruturas organizacionais, mas a expectativa é que isto venha a ocorrer no futuro não muito distante.

Isto ocorre porque os processos e procedimentos de gestão, sistemas informatizados e os controles internos da administração de pessoal de cada organização são variados, havendo também diferenças entre estruturas organizacionais mais enxutas e mais complexas, cabendo ao auditor trabalhista analisar os dados e informações extraídas pelos programas de gestão das próprias companhias como uma espécie de auditoria interna.

Assim, por hora, diremos que, na realidade atual, na auditoria trabalhista ainda há muito espaço para atuação e interpretação humana.

## **1.2. As relações de trabalho**

No dia a dia das companhias existe a necessidade da tomada de decisão sobre a forma de operacionalizar a aplicação da legislação trabalhista, e a interpretação da melhor escolha é influenciada por um sistema complexo de leis e normas trabalhistas e tributárias, cuja adoção traz impactos nos resultados financeiros.

Além de um sistema complexo e detalhista, há constantes criações e atualizações das normas, assim como mutações do entendimento jurisprudencial, que contribuem para a necessidade constante de execução de auditoria trabalhista e previdenciária para que a administração da empresa tenha um conforto técnico de que as suas práticas e controles adotados estão alinhados às melhores práticas jurídicas e fiscais.

A interpretação e acomodação de uma norma trabalhista ou fiscal não é uma tarefa das mais fáceis e cabe ao operador ou usuário percorrer e se ser-

vir de todas as técnicas utilizadas em administração de pessoal ou recursos humanos, alinhada com o direito brasileiro, que começa na interpretação literal e passa por todas as outras maneiras de se chegar a um entendimento.

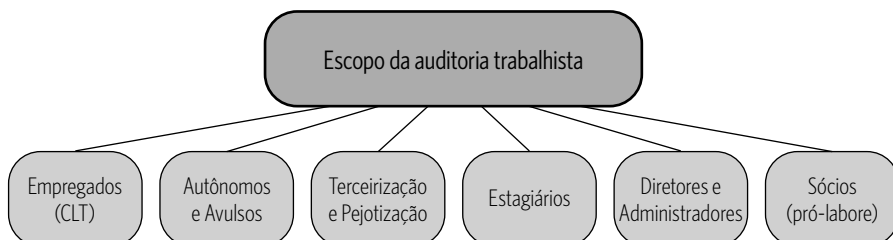
A dificuldade pode existir porque uma lei ou norma não deixa de ser apenas um texto que estabelece uma regra jurídica, sendo um enunciado claro e conciso estabelecido por uma autoridade constituída. A regra necessariamente precisa estar alinhada com todo o sistema de direito positivo. O caminho ou procedimento inadequado pode acarretar o acúmulo de passivos trabalhistas ocultos e riscos de autuações fiscais e/ou reclamações trabalhistas.

Algo extremamente importante a dizer é que o escopo de uma auditoria e consultoria trabalhista não se limita às revisões das questões da tradicional relação de emprego. Aliás, algumas das principais questões debatidas, e até certo ponto polêmicas, estão nas relações não-celetistas.

Não são poucas as vezes em que os riscos mais complexos e interpretativos envolvem mão de obra não celetista, como autônomos, prestadores de serviços, terceirizados e cooperativa de trabalho.

Cabe ao profissional que atua nesta área conhecer os diversos formatos de prestação de serviços, bem como suas características, natureza jurídica, tributação e todos os eventuais riscos e, como um contra senso, as oportunidades de otimização de custos.

A evolução das relações de trabalhos, a busca pela redução e otimização de custos para um melhor resultado financeiro e a criação de novas figuras como pejetização, microempreendedor individual, autônomos, motoristas de aplicativos e todos os modelos de prestação de serviços são analisados pelo auditor trabalhista, e mais adiante falaremos de algumas figuras ou modelos contratuais que certamente precisam de uma análise mais apurada quando o auditor trabalhista se depara com tais situações.



Excetuando-se o contrato de trabalho com vínculo empregatício, todos os demais contratos de prestação de serviços se submetem aos dispositivos do Código Civil, sendo que o art. 594 do Código Civil define desta forma a prestação de serviço: “Art. 594 – *Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição*”.

Sendo o contrato de prestação de serviços um negócio jurídico por meio do qual uma das partes, chamada prestador, se obriga a realizar uma atividade em benefício de outra, denominada tomador, mediante remuneração e sendo um contrato típico e nominado, amplamente utilizado nas relações civis, comerciais, consumeristas e administrativas, cabe ao auditor trabalhista conhecer e dominar as questões legais que podem ter reflexo em questões trabalhistas em cada caso concreto.

Todos estes modelos de contratos tratam de algum tipo de um serviço especializado, com objeto lícito, realizado com liberdade técnica e sem subordinação, com função econômica e o direito a uma retribuição; não custa lembrar que o contrato de prestação de serviços é gênero e as regras gerais de sua regulamentação estão dispostas no Código Civil, mas que comportam especificações em uma série de espécies ou modalidades que estão dentro do escopo de trabalho do auditor trabalhista, como por exemplo:

- Representação comercial autônoma – Lei nº 4.886/1965;
- Administrador de Sociedade Anônima e Sociedade Limitada – Lei nº 6.404/1976 e Código Civil;
- Artistas e técnicos em espetáculos de diversões – Lei nº 6.533/1978;
- Trabalho Portuário – Lei nº 9.719/1998;
- Pejotização – Lei nº 11.196/2005;
- Contratação de motoristas agregados – Lei nº 11.442/2007;
- Estagiário – Lei nº 11.788/2008;
- Mototaxista e Motoboy – Lei nº 12.009/2009
- Cooperativa de Trabalho – Lei nº 12.690/2012;
- Motorista Profissional – Lei nº 12.619/2012;
- Terceirização e temporário – Lei nº 13.429/2017;
- Aeronautas e tripulante – Lei nº 7.183/1984 e Lei nº 13.475/2017
- Pró-Labore – Direito empresarial;

- Contrato de profissionais autônomos de aplicativos – Não regulamentado.

Os exemplos acima não são exaustivos e tem como objetivo lembrar que a gama de assuntos e áreas de conhecimento do auditor trabalhista não se limita aos assuntos específicos da área de administração de pessoal.

Como dissemos, cada relação estabelecida tem suas características, natureza jurídica, riscos, regramento e uma necessidade de gestão e controle; neste ambiente, há a necessidade de conhecimentos de um profissional especializado.

Propositadamente, incluímos na lista acima uma nova modalidade de prestação de serviços ou relação contratual nascida em função do surgimento de aplicativos ou plataforma de celulares para transporte de pessoas ou de objetos. Com o surgimento desta nova relação nasceu a dúvida sobre a existência ou não da relação de emprego neste caso. Óbvio que a interpretação dependerá do caso concreto mas, na decisão de setembro de 2020, no julgamento do recurso 10575-88.2019.5.03.0003 o TST já sinalizou a tendência de que o trabalho é realizado pela plataforma e não para ela e, desta forma, trata-se de uma relação comercial, afastada assim a relação de emprego. Em outro julgamento mais recente (março de 2021), a quarta turma do TST (processo 10555-54.2019.5.03.0179) também negou o vínculo empregatício do motorista com a plataforma Uber. Na decisão, o relator, ministro Ives Gandra Martins Filho, afirmou que *“autonomia ampla do motorista para escolher dia, horário e forma de trabalhar, podendo desligar o aplicativo a qualquer momento e pelo tempo que entender necessário, sem nenhuma vinculação a metas determinadas pela Uber”*. Embora o entendimento não esteja sacramentado, o exemplo serve para que o auditor trabalhista conheça e utilize os precedentes para seguir com suas orientações e interpretações sobre cada tema que precisar enfrentar.

O fato é que o escopo de uma auditoria trabalhista é amplo e abrange a análise de todas as relações de trabalho, seus efeitos jurídicos e os aspectos fiscais e tributários, bem como o controle de seus pagamentos e, com o surgimento de novos tipos de relação, o trabalho do auditor ou consultor trabalhista será sempre importante para as empresas.

O grande ponto das análises é a questão da existência ou não da chamada subordinação, e isto vai depender do caso concreto: o que dificulta

a análise de um auditor trabalhista externo é ter ou não os elementos que evidenciem ou apoiem a sua opinião.

Por exemplo, podemos ter um trabalhador autônomo como médico, advogado e engenheiro que, mesmo prestando serviços habituais como autônomo ao mesmo tomador de serviços e por vários anos, pode não ter a subordinação.

Lembre-se que o art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho, ao definir o conceito de empregado, refere-se à prestação pessoal de serviços a empregador, sob a dependência deste. Do outro lado, o art. 2º do mesmo diploma, quando define empregador, afirma que este dirige a prestação pessoal de serviços do empregado e, da conjunção destas duas características que são a direção do trabalho do empregado pelo empregador e a dependência daquele em relação a este, tanto a doutrina quanto a jurisprudência reconhecem a relação de emprego.

A subordinação jurídica, portanto, é o atributo essencial à configuração do vínculo de emprego. Em outras palavras, o poder de comando do empregador em relação às atividades desenvolvidas pelo empregado no curso da execução das tarefas do contrato de trabalho é requisito imperativo e na simples análise documental, ou através de informações coletadas, muitas vezes resta limitada a convicção do auditor.

Neste exemplo, a saída é que o auditor trabalhista defina por meio de critérios objetivos e técnicos qual a interpretação que entende ser mais adequada. No nosso caso, participamos do entendimento de que, se o autônomo tiver autonomia e responsabilidade civil pela execução dos seus serviços, a subordinação não estará caracterizada.

Assim, o auditor trabalhista deve estabelecer um critério que, no caso em apreço, pode ser o seguinte: os profissionais que possuem profissão regulamentada como, por exemplo, médicos, engenheiros e advogados respondem pelos seus atos por culpa (negligência, imperícia ou imprudência) ou dolo e, neste sentido, dentro de um critério objetivo, não teriam vínculo de emprego mesmo prestando serviços habitualmente, conforme estabelece o art. 442-B da CLT: *“Art. 442-B. A contratação do autônomo, cumpridas por este todas as formalidades legais, com ou sem exclusividade, de forma contínua ou não, afasta a qualidade de empregado prevista no art. 3º desta Consolidação”*.

Não resta dúvida de que o estabelecimento de critérios e alinhamento técnico dão mais segurança ao trabalho do auditor e sua equipe, além de servir como um guia orientador, mas que comporta exceções mediante análise do caso concreto.

### **1.3. Objeto da auditoria trabalhista**

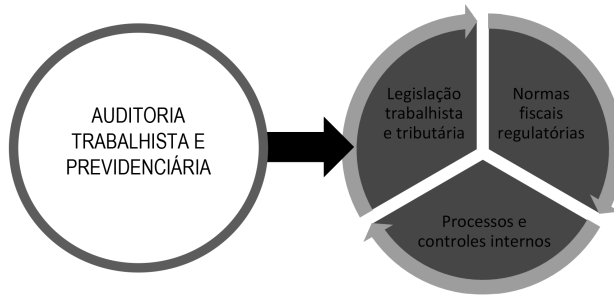
A auditoria trabalhista e previdenciária é classificada como uma auditoria operacional; é o processo de coleta e análise sistemáticas de informações sobre características, processos e resultados de um programa de trabalho, atividade ou organização, com base em critérios e normas de procedimentos, que tem como objetivo aferir o desempenho dos procedimentos e gestão, subsidiar os mecanismos de responsabilização e contribuir para aperfeiçoar as rotinas trabalhistas. Como dissemos, não se limitando somente às relações de emprego, mas sim, englobando toda e qualquer forma de relação de trabalho estabelecida entre um tomador e um prestador de serviços.

Mais adiante veremos que há diversos tipos de trabalho, modos de execução e objetivos perseguidos em cada caso concreto e, diante das inúmeras atividades econômicas existentes, das diferentes formas de atuação das empresas e da complexa e detalhada legislação trabalhista, tributária e fiscal, há um espaço enorme para criação de metodologia e programas de trabalho que atendam de maneira assertiva as oportunidades e demandas das corporações.

O ponto principal é que, diferentemente de uma auditoria externa de balanço, na qual o auditor contábil responsável deve seguir pronunciamentos contábeis e deve atender a uma série de itens normatizados pelos órgãos fiscalizadores, a auditoria trabalhista e previdenciária se mostra muito mais maleável e adaptável.

A adaptação e a customização de projetos diante dos objetivos e anseios do contratante de uma auditoria são fundamentais e, para viabilizá-las, faz-se necessário entender de legislação, normas fiscais e controles internos.

Assim, torna-se amplo o campo de atuação e a quantidade de itens técnicos envolvidos em cada tipo de trabalho; por este motivo, constitui um



grande desafio e traz uma possibilidade de criação de produtos e serviços capazes de atender demandas específicas.

Uma auditoria trabalhista pode ter o viés investigativo ou preventivo, ou pode ter as duas características concomitantemente.

A análise investigativa normalmente é motivada quando há a ocorrência ou a desconfiança da administração sobre algum fato que pode ser um erro ou falha dentro de um procedimento ou até de uma eventual fraude.

A auditoria e consultoria trabalhista, sendo conceituada como um processo de autoconhecimento e gestão de riscos, quando se reveste de caráter preventivo desempenha de fato seu melhor papel.

O ideal, até para minimizar os citados riscos de erros e fraudes, é a realização de uma auditoria trabalhista de cunho preventivo, justamente para aperfeiçoamento das práticas trabalhistas tanto em relação aos controles internos, como também nas questões regulatórias (legislação trabalhista, tributária e fiscal). Ao agir desta forma, a auditoria trabalhista atua na empresa como um departamento para fortalecimento dos controles e apoio à gestão na questão de administração de pessoal ou recursos humanos, através da análise técnica e sistemática realizada por especialistas, e neste ponto se aproxima de um “Gerenciamento de Riscos”.

Os eventuais apontamentos ou as “não conformidades” identificadas na auditoria trabalhista são relatadas e podem indicar:

- **Risco de reclamação trabalhista e riscos de acúmulo de passivos ocultos:** ocorrem quando determinado procedimento de pagamento ou cálculo de verba devida não estiver alinhada com a legislação e orientação jurisprudencial, ou quando determinado direito trabalhista não estiver sendo observado pela companhia;



- **Risco de aplicação de multas administrativas fiscais:** ocorre quando determinado procedimento da empresa viola ou não observa a legislação. Nesta situação pode ou não ser concomitante com riscos de reclamação trabalhista, como no exemplo hipotético de um determinado empregado ter trabalhado mais de 10 horas em um mesmo dia. Eis aqui uma violação do art. 59 da CLT e a multa administrativa está prevista em seu art. 75. Se, neste exemplo, a companhia pagou todas as horas extras com os devidos acréscimos legais ao empregado, este apontamento limita-se a riscos de aplicação de multa administrativa pelo Fisco;
- **Riscos de fragilidade dos controles internos:** ocorre quando o auditor identifica alguma fragilidade ou possibilidade de ocorrência de erro ou fraude nos controles da administração de pessoal. O auditor também pode realizar testes substantivos e encontrar algum apontamento que recomende uma abordagem mais profunda para saber se foi algo pontual ou se realmente há alguma falha no processo que precisa ser melhorado. Pode ser controle de benefícios ou controle de ponto, por exemplo;
- **Riscos de afetar a imagem da empresa:** quando determinado procedimento, se ocorrer, é tão grave que pode influenciar negativamente a imagem da empresa perante a coletividade e a opinião pública. Como exemplo, tome uma empresa que terceiriza determinada atividade, e o seu fornecedor da mão de obra pode ser denunciado por manter empregados em condição análoga à de escravo. Neste caso, cabe uma auditoria trabalhista de fornecedores de serviços ou mão de obra, principalmente quando o trabalho é realizado extramuros (fora do estabelecimento do tomador de serviços);
- **Riscos de perda financeira pela ineficácia da administração de pessoal:** quando a estrutura de pessoas do departamento de administração de pessoal ou recursos humanos é superdimensionado havendo espaço para diminuição dos custos de sua manutenção, mediante melhoria de processos, ferramentas e qualificação (treinamento) das pessoas;
- **Riscos de perda tributária:** quando existe uma oportunidade ou desenho tributário de melhor opção, como por exemplo, a deso-

neração da folha que não foi observado pela companhia. Também há o caso de não investimentos na área de segurança e saúde do trabalhador que podem afetar no índice FAP (Fator Acidentário de Prevenção), aplicado nos recolhimentos do Risco Ambiental do Trabalho da companhia;

Exemplificando:

**Ponto 1: A empresa não recolhe o FGTS dos empregados há 6 meses**

- **Risco de reclamação trabalhista:** os empregados podem ingressar com ações pleiteando o pagamento do FGTS e a rescisão dos contratos na modalidade “rescisão indireta” e, caso sejam acatadas pela justiça, a companhia será obrigada a pagar as indenizações do aviso prévio indenizado e a multa de 40% do FGTS;
- **Risco de perda de negócios:** a companhia poderá ter problemas na emissão da certidão de regularidade do FGTS, com possíveis perdas de contratos de prestação de serviços e até de fornecimento de produtos, ficando impossibilitada de continuidade de prestação de serviços ou de participação em concorrências. Algumas companhias não contratam produtos e serviços de empresas terceirizadas ou fornecedores que apresentem problemas de natureza trabalhista;
- **Riscos de afetar remuneração de dirigentes:** a companhia não poderá pagar ou distribuir pró-labore e ou dividendos a sócios ou acionistas, pois conforme o art. 50 do Decreto nº 99.684/90:

*“O empregador em mora para com o FGTS não poderá, sem prejuízo de outras disposições legais:*

*I – Pagar honorário, gratificação, pró-labore, ou qualquer tipo de retribuição ou retirada a seus diretores, sócios, gerentes ou titulares de firma individual; e*

*II – Distribuir quaisquer lucros, bonificações, dividendos ou interesses a seus sócios, titulares, acionistas, ou membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos”.*

## **Ponto 2: Pagamento de horas extras que não circulam em folha de pagamento**

- **Risco pela ausência de *compliance* legal:** neste exemplo há um sério problema de não conformidade e de não observação do *compliance* trabalhista. Os responsáveis pela administração poderão inclusive enfrentar problemas na esfera criminal pois, de acordo com a legislação, a omissão deliberada dos recolhimentos pode configurar crime de sonegação previdenciária, conforme dispõe o art. 337-A do Código Penal, cuja pena prevista é de 2 a 5 anos de reclusão e multa;
- **Riscos de afetação da imagem da empresa:** existe ainda a possibilidade de ocorrer denúncias de empregados ou terceiros no sindicato ou no Ministério Público do Trabalho sobre o procedimento irregular adotado pela companhia. O Ministério Público do Trabalho atua em situações de desrespeito aos direitos difusos, coletivos e individuais homogêneos de relevante valor social no campo das relações de trabalho;
- **Riscos de reclamações trabalhistas:** chance de condenação de efetuar novo pagamento, em caso de reclamações trabalhistas, caso a Justiça reconheça o direito às horas extras e não aceite os pagamentos “por fora” como prova de quitação das horas extras. Além disto, nas ações trabalhistas pode ser pleiteado entre outras coisas, o FGTS não recolhido sobre as horas extras pagas fora da folha, diferenças de médias de férias, 13º salário e aviso prévio e a integração das horas extras no descanso semanal remunerado;
- **Riscos de aplicação de multas administrativas fiscais:** possibilidade da fiscalização da Receita Federal do Brasil (INSS) levantar débitos contra a companhia e aplicação das sanções correspondentes e possibilidade da fiscalização da Secretaria Especial de Previdência e Trabalho aplicar multas administrativas e exigir os pagamentos de FGTS e demais valores de integração da média de horas extras em verbas trabalhistas;

### **Ponto 3: Lançamento manual das horas extras em folha de pagamento**

- **Risco de fragilidade de controle interno e/ou perda financeira:** os lançamentos manuais podem representar uma fragilidade nos controles internos, principalmente no caso de ausência de revisão dos lançamentos. Os lançamentos manuais podem gerar erro humano ou fraude para benefício próprio ou de terceiro e riscos de perda financeira da empresa;

### **Ponto 4: Ausência de conferência do arquivo de retorno bancário dos pagamentos**

- **Risco de fragilidade de controle interno e/ou perda financeira:** após a elaboração da folha de pagamento, a administração envia o arquivo de remessa bancária para crédito dos valores líquidos dos empregados, relativamente ao pagamento de salários e adiantamentos salariais, e estes arquivos contêm todas as informações necessárias para que o banco registre essas transferências. É bom ter em mente que após a data de pagamento, não há conferência do arquivo de retorno bancário que é enviado pela instituição bancária ao cliente e que fecha a última etapa do ciclo de gestão de pagamentos.

## **1.4. Diferença entre auditoria e perícia**

Os termos “auditoria” e “perícia” não podem ser confundidos e utilizados como se fossem sinônimos. E para elucidar a questão, é bastante oportuno recorrer ao texto didático de Wilson Alberto Zappa – *Diferença da auditoria e perícia contábil* – publicado no site do Conselho Regional de Contabilidade (<https://www.crcpr.org.br>):

*“A perícia é a prova elucidativa dos fatos, já a auditoria é mais revisão, verificação; tende a ser necessidade constante, repetindo-se de tempo em tempo, com menos rigores metodológicos pois utiliza-se da amostragem. A perícia repudia a amostragem como*

*critério, tem caráter de eventualidade e só trabalha com o universo completo, onde a opinião é expressada com rigores de 100% de análise. Para melhor visualização, apresentamos as principais características de auditoria e perícia:*

*A perícia tem em suas entranhas o status de conhecimento notório, tratado na Lei nº 9.457 de 5 de maio de 1997, que alterou a Lei nº 6.404-76 no seu art. 163 § 8, que trata o profissional com o status de conhecimento notório e necessário para apurar fatos. No mesmo ordenamento, § 4, temos a figura contemporânea dos auditores independentes, para esclarecimentos ou apuração de fatos específicos, que acreditamos ser o relatório ou parecer de auditoria submetido à apreciação do conselho fiscal. Por isto, entendemos que a lógica do conhecimento, experiência e carreira ou educação continuada, no sentido holístico, segue a lógica da formação acadêmica de : primeiro contador, segundo auditor e a terceira e maior especialização, perito, pois só é possível ser perito o profissional contador que domina as técnicas de auditorias, de perícia e tem algum domínio do direito tributário, bancário, comercial, financeiro, penal, administrativo, constitucional, previdenciário, ambiental, trabalhista e processual, condição desejada para se navegar no meio jurídico como auxiliar do juízo. Naturalmente que este conhecimento também é bom para o auditor, mas se exige com mais propriedade do perito, por ser este junto com o juiz o provedor do equilíbrio da Justiça. O status do perito, também é elevado para categoria de cientista, por força do CPC art. 145 que trata do perito como sendo um cientista para assistir o juízo em matérias de ciência e tecnologia.*

*A auditoria, também ramo da mesma árvore, contabilidade, tem como seu destaque as revisões de procedimentos relativos às atividades de interesse da CVM, pois a Lei nº 6.385-76, arts. 26 e 27, trata do assunto, enfatizando o registro do profissional na CVM que está normalizando as condições que considera ideais para conceder o registro. Naturalmente é importante frisarmos que este registro da CVM só é obrigatório quando a empresa auditada está*

*entre aquelas relacionadas na lei, ficando fora as auditorias de empresas que não estejam negociando ações na bolsa e que não estejam operando com valores mobiliários, como exemplo uma montadora de veículos automotores, de capital fechado”.*

Importante ressaltar que uma perícia de elucidação de aspectos trabalhistas de cunho contábil ou da folha de pagamento são prerrogativas do profissional contador que possui habilitação e notório conhecimento técnico e assumirá as responsabilidades profissionais e cíveis da sua perícia técnica.

O § 8º do art. 163 da Lei nº 6.404/1976 assim diz: “§ 8º O conselho fiscal poderá, para apurar fato cujo esclarecimento seja necessário ao desempenho de suas funções, formular, com justificativa, questões a serem respondidas por perito e solicitar à diretoria que indique, para esse fim, no prazo máximo de trinta dias, três peritos, que podem ser pessoas físicas ou jurídicas, de notório conhecimento na área em questão, entre os quais o conselho fiscal escolherá um, cujos honorários serão pagos pela companhia.”

De acordo com o website do CRC-SP (<https://crcsp.org.br/portal/fiscalizacao/pericia>), a realização de perícias contábeis (judiciais, arbitrais e extrajudiciais) constitui atribuição privativa dos bacharéis em Ciências Contábeis com registro ativo no CRC na categoria de contador. A função de assistente técnico também é prerrogativa exclusiva de contadores, cabendo à Fiscalização do CRCSP verificar (i) se os contadores estão procedendo regularmente conforme os preceitos das Normas de Perícia na elaboração de seus laudos e pareceres e (ii) coibir a atuação de não habilitados e técnicos em contabilidade neste segmento específico da profissão contábil, tomando as medidas cabíveis quando constatada alguma irregularidade.

Fizemos aqui as citações entre as diferenças dos dois institutos (*auditoria* e *perícia*) apenas para delimitar e pontuar o objeto de nossos apontamentos desta obra, que é a auditoria trabalhista e previdenciária, que se aproxima muito mais de uma consultoria que propriamente de um viés investigativo, como ocorre na perícia. Desta forma, não trataremos da perícia trabalhista e previdenciária que é prerrogativa do profissional contador.

## 1.5. Questão regulatória: auditoria x serviços jurídicos

É muito importante esclarecer que há um limite de atuação profissional e as firmas de auditoria e consultoria contábil não podem ou não devem oferecer ou noticiar serviços jurídicos (ainda que sob a forma de consultoria), sendo vedada a divulgação conjunta de serviços jurídicos com atividades estranhas à advocacia (como a auditoria e consultoria fiscal), a teor do art. 1º, § 3º, do Estatuto da OAB (Lei 8.906/94).

O citado Estatuto da OAB estabelece no art. 1º que são atividades privativas de advocacia (i) a postulação a qualquer órgão do Poder Judiciário e aos juizados especiais e (ii) as atividades de consultoria, assessoria e direção jurídicas e há uma dificuldade em se definir, na prática, quais as atividades de consultoria e assessoria que estariam abrangidas como privativas da advocacia, na dicção do art. 1º do Estatuto, principalmente aqueles previstos no seu inciso II.

Sob este aspecto insta frisar que na conclusão do “14.3.9. Parecer sobre consultoria contábil e fiscal”<sup>1</sup> da Comissão Sociedade de Advogados da OAB-SP, sobre uma consulta da advogada Vanessa Vilela Berbel sobre a possibilidade de registro no órgão de uma sociedade constituída por três advogados e um contador, os quais almejavam realizar consultoria fiscal para pessoas físicas e jurídicas para a prestação de serviços que envolveriam matérias contábeis e jurídicas e o trabalho consistiria na elaboração de pareceres sobre regras contábeis e fiscais, orientação sobre a carga tributária incidente em determinados eventos e o modo de recolhimento dos tributos, planejamento tributário, bem como, na área societária, a elaboração de contrato social e estatuto, orientações sobre o modo de realizar a abertura e encerramento de empresa, dentre outras matérias pertinentes à consultoria e assessoria empresarial. Naquele caso em específico, a resposta da OAB/SP foi negativa, ou seja, não foi permitida a inscrição da referida Sociedade pois o órgão de classe não permite registro de sociedade quando há coexistência de atividades privativas da advocacia com outras atividades.

---

1. Fonte site da OAB-SP <https://www.oabsp.org.br/comissoes2010/sociedades-advogados/doutrina-e-jurisprudencia/jurisprudencia/9.-parecer-sobre-consultoria-contabil-e-fiscal>.

No entanto, o que interessa para nosso assunto é o seguinte trecho da conclusão da decisão: *(i) a atividade de consultoria contábil e fiscal, ainda que importe na análise da legislação pátria vigente, não é atividade privativa da advocacia e pode ser exercida por contadores e outros profissionais que tenham o conhecimento técnico a respeito.*

Com base nesta premissa as firmas de auditoria e consultoria devem tomar o cuidado de não ultrapassar questões regulatórias ou profissionais e ofertar serviços jurídicos de prerrogativa de advogados, tais como patrocínio em processos judiciais e atuação como uma direção jurídica (nota: em apertada síntese, a direção jurídica significa que na empresa existe um departamento próprio para tratar das questões jurídicas atinentes à mesma), podendo os contadores ou outros profissionais não advogados utilizar e analisar a legislação e a jurisprudência como fonte para aplicação nos seus serviços ou programas de trabalho para as conferências e análises de documentos contábeis como folha de pagamento, declarações fiscais e controles internos.

## 1.6. Produtos e serviços

A criação de produtos, soluções e serviços de auditoria e consultoria trabalhista e previdenciária visa atender diversos tipos de contratantes, além de ser um mercado de trabalho extremamente atraente e com grande potencial comercial.

O principal ponto de atenção ao profissional que se dedica à formação e elaboração de programas de trabalho de auditoria trabalhista é que existe a necessidade de seguir regulamentos e normas difundidos, porém **não** formalmente disciplinados por nenhum órgão atuante neste segmento. Também não há regras de amostragem, itens a serem verificados e todos os demais itens existentes, por exemplo, em auditoria externa de demonstrações financeiras que são cercados de pronunciamentos contábeis e de regras da Comissão de Valores Mobiliários.

As demandas nascem das necessidades específicas das administrações das corporações ou pela elaboração de serviços que consigam atender aos



anseios e objetivos perseguidos, cabendo ao auditor trabalhista captar as informações e transformá-las em uma proposta customizada para cada oportunidade.

Não resta dúvida que há produtos ou programas de trabalho padronizados e aplicáveis em qualquer companhia para realização de testes, como os de folha de pagamento, férias, rescisões, encargos sociais etc., pois a legislação trabalhista é a mesma e cabe ao auditor complementar suas análises através do Acordo ou Convenção Coletiva de Trabalho ou Dissídio Coletivo de Trabalho de cada categoria. No entanto, assimilar as necessidades do contratante é muito importante e fundamental para o sucesso na auditoria com o oferecimento de serviços assertivos e alinhados às suas expectativas.



O fato é que quando uma empresa tem como costume a realização periódica de auditoria trabalhista, seja por contratação de firma de auditoria ou por meio de uma equipe de auditoria interna, naturalmente, cria-se um ambiente favorável e propício para que as pessoas sigam as normas e procedimentos e se preocupem com a adequação das práticas e rotinas trabalhistas e previdenciárias. Neste ambiente, as chances de erros e fraudes diminuem pela vontade de acerto e pela vontade ou necessidade de corrigir aquilo que não esteja adequado. O empenho em executar seu trabalho da forma mais adequada e a busca pelo melhor procedimento fazem parte do espírito dos trabalhadores.

Em uma outra oportunidade citamos a frase *a ocasião faz o ladrão*, mas percebemos que ela não é adequada, pois uma desonestidade de forma genérica é atribuída ao ser humano e isso não é regra e, sim, uma exceção. O escritor Machado de Assis (1839-1908) já havia corrigido com brilhantismo esta máxima para “*Não é a ocasião que faz o ladrão, o provérbio está errado. A forma exata deve ser esta: a ocasião faz o furto e o ladrão já nasce feito*”.

Assim, o grande apelo de venda de um serviço de auditoria trabalhista é a proteção de patrimônio e imagem da companhia. O ganho ou economia financeira também faz parte do apelo comercial, mas acima de tudo, o argumento é o cumprimento de compliance trabalhista e dos controles internos, cuja grande vantagem é a possibilidade de criação de produtos e serviços de auditoria e consultoria trabalhista sem a necessidade de rigidez de um regulamento ou regra.

## **1.7. Gestão de horas e precificação na auditoria trabalhista**

Em geral, uma firma de auditoria realiza sua gestão de pessoas e equipes considerando o número de horas vendidas e o número de profissionais disponíveis, mas a conta não é tão simples quanto parece. Em termos comerciais, a precificação de serviços de auditoria, quando esta é realizada por firma externa especializada, está diretamente relacionada à estimativa de horas e ao perfil da equipe necessária para a consecução dos objetivos do plano de auditoria.

O ideal é ter mecanismos de aferição para estimar o tempo que é razoável para a execução das análises e testes mediante aplicação dos *check-lists* e programas de trabalho, mas há muita influência pela experiência de trabalhos já realizados.

Na auditoria dizemos que há serviços que precisam mais de transpiração que de inspiração, ou seja, há serviços que demandam muita mão de obra para realização de testes e verificações relativamente simples, mas em grande quantidade. É o famoso “cara-crachá” e, apesar do apelido pejorativo, se demonstrou muito importante em determinados planos de auditoria, principalmente na época em que não havia um ambiente e recursos tecnológicos de ponta, sendo importante ressaltar que este tipo de exame tem seus dias contados, exatamente por conta da própria evolução da tecnologia onde programas informatizados passam a realizar os confrontos e o reconhecimento de pessoas e documentos de forma digital.

Aliás, a tendência da profissão é manter profissionais experientes em razão da complexibilidade dos itens a serem avaliados e das exigências de

produzir valor agregado. Neste caso o *background* e experiência dos profissionais que executarão a auditoria são fundamentais para o sucesso do trabalho e logicamente a precificação levará em conta, o preço-hora mais qualificado.

Sendo assim, as questões comerciais de uma auditoria trabalhista dependerão do tipo de serviço ofertado e do perfil de sua equipe de auditores e consultores. O modelo tradicional é o da pirâmide, no qual a equipe é formada por sócio, gerente e *staff* de analistas e assistentes, mas há, sem dúvida, uma tendência de achatamento da pirâmide com maior espaço para profissionais qualificados, com uma remuneração mais equilibrada, pouca diferença entre os profissionais e menor espaço para assistentes e profissionais iniciantes.

Os honorários podem ser segregados por categoria e o número estimado de horas que serão dedicadas ao projeto. Vejamos um exemplo:

### **Auditoria dos processos e cálculos da folha de pagamento**

*Período Jan/20 a Dez/20*

#### **Escopo e amostragem – ESTIMATIVA DE TEMPO**

Descrição	Horas para análise do processo	Testes substantivos	Horas para testes	Total de horas
Salários	8 h	20	4 h	12 h
Horas extras	8 h	20	4 h	12 h
Adicional Noturno	4 h	10	2 h	6 h
Férias	8 h	10	4 h	12 h
Rescisões	8 h	10	4 h	12 h
Comissões	8 h	20	4 h	12 h
Adicional de insalubridade	4 h	5	2 h	6 h
Adicional de transferência	4 h	5	2 h	6 h
Descanso semanal remunerado	4 h	5	2 h	6 h
13º salário	4 h	10	2 h	6 h
Participação nos lucros	8 h	10	4 h	12 h
<b>Total</b>	<b>68 h</b>	<b>125</b>	<b>34 h</b>	<b>102 h</b>

## OUTRAS ATIVIDADES DE GESTÃO DO TRABALHO

Fase	Horas
Planejamento	8 h
Reunião de <i>kickoff</i>	4 h
Execução da auditoria	102 h
Reunião de fechamento	8 h
Relatório	8 h
<b>Total de horas de equipe</b>	<b>130 h</b>

## CUSTOS DA EQUIPE

Categoria	Salário Mensal	Benefícios	Encargos Trabalhistas (70%)	Custos adm. (30%)	Total Mensal	Jornada mensal	Total por hora	Impostos (20%)	Margem (40%)
Assistente	4.000,00	1.500,00	2.800,00	2.490,00	10.790,00	160	67,44	84,30	140,49
Sênior	6.000,00	1.700,00	4.200,00	3.570,00	15.470,00	160	96,69	120,86	201,43
Gerente	10.000,00	2.000,00	7.000,00	5.700,00	24.700,00	160	154,38	192,97	321,61

## VALOR DA PROPOSTA

Categoria	Valor hora	Horas estimadas	Total
Assistente	140,00	60 h	8.400,00
Sênior	200,00	42 h	8.400,00
Gerente	320,00	16 h	5.120,00
Sócio	500,00	8 h	4.000,00
<b>Total</b>		<b>126 h</b>	<b>25.920,00</b>

### *Informações adicionais:*

- A taxa média deste exemplo ficou em R\$ 205,71 (R\$25.920,00 : 126h);
- Nos benefícios consideramos custos com refeição, assistência médica, auxílio-transporte, auxílio-educação, seguro de vida etc;
- Nos encargos trabalhistas consideramos:
  - Férias + 1/3;
  - 13º salário;

- Adicionais;
  - Participação nos Lucros e/ou Resultados;
  - FGTS;
  - Contribuição Previdenciária Patronal.
- Para a gestão e programação de serviços, o cálculo médio de disponibilidade de cada profissional é em torno de 160 a 176 horas mensais, considerando uma alocação de 8 horas diárias de trabalho;
  - Como custos administrativos consideramos as ferramentas da auditoria, os equipamentos, energia, aparelhos de telefonia móvel, internet etc., que são variáveis. No exemplo utilizamos 30%;
  - Uma boa rentabilidade ou margem de lucro gira em torno de 30%, sendo que os custos de pessoas e impostos são os principais itens a serem considerados. No exemplo utilizamos 40%.

Esta composição piramidal é exemplificativa, mas há serviços complexos e que requerem muito conhecimento técnico e experiência da equipe, que podem mudar totalmente o perfil de equipe e a precificação dos serviços. Estas mudanças impactam principalmente a quantidade de horas para execução dos trabalhos e o custo da equipe.

## 1.8. Desafios e variáveis

A administração e controle entre as horas vendidas e a capacidade de alocação devem estar em sintonia, pois o descasamento destas variáveis pode representar prejuízos financeiros ou também pode comprometer a capacidade de entrega dos serviços vendidos, sendo um grande desafio para o líder e gestor das equipes.

Dentro de uma firma de auditoria, quando o departamento de auditoria trabalhista e previdenciária apoia o auditor contábil principal nos trabalhos de revisão de balanço e emissão de parecer, há uma maior concentração de trabalhos no primeiro semestre de cada ano por conta do fechamento dos balanços a serem auditados, e há necessidade de um maior número de profissionais especializados para este atendimento.

Ocorre que a auditoria trabalhista e previdenciária deve ter seus próprios serviços e suas próprias receitas e as oportunidades e espaços vão

sendo criados e precisam ser explorados quando surge algum assunto novo. Como exemplo, podemos citar o *boom* de serviços de consultoria e auditoria trabalhista concentrados entre os anos de 2016 a 2020 para apoio na implantação e gestão do eSocial. A obrigação do atendimento às novas regras fiscais de digitalização e padronização das informações trabalhistas e previdenciárias por parte dos contribuintes fomentaram a criação de diversos serviços e soluções como por exemplo:

- Ferramentas de auditoria eletrônica para cruzamento de dados e informações dos arquivos gerados no ambiente ou *layout* do eSocial;
- Programas de trabalho ou *checklist* de auditoria do eSocial para checagem dos fluxos e *interfaces* das informações digitais;
- Avaliação das questões tributárias (previdenciárias) da folha de pagamento, com foco na análise dos critérios e parâmetros de incidências sobre rubricas e alíquotas patronais.

Outra situação que gerou oportunidade de serviços de auditoria e consultoria trabalhista ocorreu em 2020: por conta da Pandemia do COVID-19, uma série de alterações e medidas trabalhistas e tributárias adotadas pelo Governo Federal para o auxílio dos empregadores na manutenção de emprego e renda precisaram ser avaliadas e implantadas de modo adequado para cumprimento do *compliance*, pois além de uma novidade no cenário laboral, também trouxe um desafio na busca pelas melhores alternativas disponíveis para melhoria do desempenho econômico.

Neste período, os auditores e consultores trabalhistas e previdenciários registraram forte demanda de trabalho para analisar as medidas adotadas pelas companhias e orientar as devidas correções para alinhamento com a nova legislação que afetou direitos trabalhistas, questões fiscais e incremento dos trabalhos de *home office*.

A exigência de implantação de protocolos de retorno ao trabalho presencial, a adaptação de regras e os cuidados com a higienização dos ambientes de trabalho com entrega de equipamentos de proteção individual, também resultaram em serviços de auditoria na área de Segurança e Saúde do Trabalhador.

Muito já se falou sobre os impactos do COVID-19 e quando se pensa em auditoria, o modo de atuação ou execução da auditoria trabalhista e previdenciária também será desafiada pelas empresas de auditoria ou pelas

próprias equipes de auditoria interna em função do incremento do trabalho remoto com a necessidade de isolamento social.

A maior parte dos passos de programas de trabalho de auditoria trabalhista não mudam ou não podem ser suprimidos, pois isto pode comprometer o resultado final do trabalho; o que deve ser feito é apenas uma adaptação da aplicação dos passos do programa de trabalho. Até o tradicional treinamento de campo que ocorria dentro da equipe durante a execução do trabalho presencial certamente deverá sofrer alterações, pois o isolamento social e o trabalho remoto tendem a permanecer ou ser incrementados pelas facilidades e benefícios aos trabalhadores e empregadores e pelas tendências de mercado.