A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA EXTERNA PARA A ARRECADAÇÃO DA RECEITA DE CFEM NO ESTADO DE MINAS GERAIS EM 2013

ETIVALDO RODRIGUES DA SILVA¹

LILIAN GONÇALVES²

RESUMO

O objetivo deste artigo é apresentar apontamentos teóricos e metodológicos da pesquisa documental empreendida na Receita da Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM), a natureza jurídica da CFEM evidencia que trata de receita pública patrimonial, decorrente do resultado da exploração econômica dos recursos minerais, vez que esses recursos pertencem à União. O DNPM é o ente estatal responsável por fiscalizar e arrecadar a CFEM. A partir da metodologia de coleta de dados por meio da análise documental da arrecadação da CFEM no DNPM, identificou os elementos que compõem a apuração da receita, como fato gerador incidente nas saídas por vendas dos minérios comercializados, denominado faturamento bruto, as parcelas dedutíveis a título de tributos: IOF (incidente sobre o ouro comercializado como ativo financeiro) ICMS, PIS e COFINS e as despesas: Frete e Seguro (destacadas no preço de venda do minério) a serem descontadas do faturamento bruto, obtendo-se o faturamento líquido que corresponde a base de cálculo da CFEM, as alíquotas de incidência em relação às classes de substâncias minerais, além das modalidades de arrecadação, destacando as emissões de boletos no site do DNPM e as auditorias externas na receita de CFEM. As auditorias representam uma importante fonte de arrecadação. Ao final da análise documental foi quantificada a arrecadação da CFEM no Estado de Minas Gerais em 2013, suplantando a cifra de R\$ 1,2 bilhão. Constatou-se que o orçamento para a realização das auditorias é bem modesto, limitando o alcance desse trabalho. Há necessidade de aumento da força laboral que se mostrou reduzida, além de incremento nos investimentos em tecnologia da informação, tornando mais ágil os procedimentos de auditoria externa na CFEM, inclusive sistêmicos. Os investimentos são importantes para alavancar a arrecadação, ganhando entes federados (União e seus órgãos, Estados e Municípios) e a sociedade brasileira como beneficiária das políticas públicas custeadas por essa receita pública proveniente da arrecadação da CFEM.

Palavras-chave: CFEM; DNPM; Auditoria externa; Fato gerador; Base de cálculo.

¹ Autor: Especialista em Recursos Minerais na área de Auditoria Externa do Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM), Bacharel em Ciências Contábeis (USF/SP) e Graduado em Tecnologia em Gestão Ambiental (UNICESUMAR), Especialista em Ciclos de Política e Estratégia (UNB/ADESG), Especialista em Administração Financeira (FGV) e Especialista em Auditoria e Controladoria (UNICESUMAR).

² Orientadora: Graduada em Ciências Contábeis (UEM), com Pós Graduação em Consultoria Organizacional e Ead e em Tecnologias Educacionais (UNICESUMAR).

1 INTRODUÇÃO

A evolução histórica dos royalties no Brasil nos remete ao período colonial, onde a mineração despontou como um atrativo para as grandes navegações portuguesas, que cruzaram os oceanos a procura por ouro e outros metais nobres. O royalty era visto como uma participação ou renda governamental cobrado do minerador no resultado econômico do aproveitamento do recurso mineral. Essa renda era calculada em relação à produção (quantidades) ou na comercialização (faturamento ou lucro obtido na venda do minério).

Nessa esteira, surgiu a Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM), intitulada de “royalties” da mineração, é uma receita nova, daí explorarmos o tema a partir das experiências no Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM). Por entender que a CFEM é uma importante fonte de renda, foco o presente estudo no tema: A Importância da Auditoria Externa para a Arrecadação da Receita da CFEM no Estado de Minas Gerais em 2013.

O Brasil se situa entre os grandes produtores de minérios, e por ser proprietária dos recursos minerais cabe à União, participação no resultado da exploração econômica, tendo como retribuição a arrecadação da receita patrimonial de CFEM, e por considerar sua relevância priorizei a pesquisa neste tema.

Considerando o grau de importância dos recursos minerais para a economia brasileira e entes federados (União e seus Órgãos, Estados, Distrito Federal e Municípios), entende este pesquisador que o estudo demonstrará a necessidade de melhoria nos controles internos do DNPM, visando o aprimoramento das técnicas e dos procedimentos em auditorias externas nos contribuintes da CFEM, melhorando o desempenho da arrecadação, com conseqüente melhoria da qualidade de vida das populações das regiões onde ocorrem as explorações do recurso mineral.

Para melhor alcance deste artigo, o trabalho foi dividido em seis partes, iniciando com esta Introdução, vindo a seguir o Referencial Teórico com a evolução histórica da auditoria contábil e a auditoria na CFEM e suas peculiaridades. Na parte seguinte é apresentada a Metodologia utilizada nas auditorias da CFEM, e na quarta parte apresenta a Caracterização do DNPM como Órgão arrecadador e fiscalizador da CFEM. Na seqüência, a Análise dos dados e interpretação dos resultados. Na última parte é finalizado o artigo com as Considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O processo histórico da auditoria nos leva a refletir sobre o seu surgimento e quais as necessidades para o controle das atividades de gestão desempenhadas pelo Estado, monitorando empresas e contribuintes. E essa reflexão como aponta Morais (2009) à existência de provas arqueológicas de instalações e verificações de registros na Suméria que datam de 4.500 anos antes de Cristo. A partir desse marco histórico, houve um processo de evolução da auditoria contábil. Na Idade Média, Morais (2009) destaca a existência de organismos semelhantes a associações profissionais em diversos países europeus, tendo como atividades verificações semelhantes aos procedimentos de auditoria atuais. O autor cita os conselhos londrinos, instalados em 1310; o Tribunal de Contas Parisiense, implantado em 1640; a Academia dei Ragionieri, instalada em 1658, na capital do reino de Milão³.

A auditoria contábil moderna tem o seu berço na Inglaterra, devido ao domínio que exercia em Províncias e Colônias, e a manutenção do Império Britânico dependia da geração de riqueza dessas regiões. Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002), a auditoria aplicada ao contexto empresarial tomou corpo a partir da criação da legislação específica, ocorrida neste país na primeira Revolução Industrial, em meados do século XIX. Nesse período começa a influência dos Estados Unidos, que já mantém uma pujante relação comercial com a Inglaterra. Com a expansão das empresas e o início da liderança americana, surgem as grandes corporações que passam a ter atuação global, as auditorias passam a controlar as operações e legislações dos países de origem, ocorrem avanços nas ciências contábeis, surgindo às análises de balanços, a contabilidade gerencial e os controles internos.

No Brasil, os registros da auditoria são recentes, tendo como primeiras iniciativas a criação do Conselho Federal de Contabilidade através do Decreto-Lei nº 9.295/1946; em 1971 foi criado o IBRACON; em 1976 surge a Lei nº 6.404/76 conhecida como a Lei das Sociedades Anônimas e na Lei nº 6385/1976, é criada a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), a quem cabe elaborar normas contábeis e fiscalizar as empresas de capital aberto.

³Importante lembra que a Itália, em seu formato moderno de Estado, só se consolidou com a Unificação, que aconteceu no final do século XIX. Até então, era dividida em vários reinos independentes, com o da Sardenha e Piemonte, o de Veneza, os Ducados de Parma, Modena e Toscana, e outros.

2.1 DEFINIÇÃO DE AUDITORIA

A auditoria consiste em um exame analítico de determinada operação, contas, receitas, despesas, demonstração do resultado ou das demonstrações contábeis como um todo, com o objetivo específico de atestar sua validade e fidedignidade. Segundo Diana e Róbison⁴, a aplicação da auditoria tem por objeto:

O controle do patrimônio das mais variadas formas, seja por registros contábeis, documentos, fichas e arquivos em geral, que comprovem a veracidade dos registros e a legalidade/legitimidade dos atos e fatos administrativos. Modernamente, tem sido utilizada também para a avaliação da qualidade do processo gerencial de organizações públicas e privadas. Nos procedimentos aplicados, devem ser consideradas todas as informações internas e externas que mereçam credibilidade.

A auditoria segundo a sua forma de intervenção, se divide em auditoria interna e auditoria externa ou independente. Neste artigo será abordada mais detalhadamente esta última.

2.1.1 Auditoria Interna

A auditoria interna é caracterizada como o trabalho realizado por funcionários da própria empresa, organizado em uma unidade independente da organização. Segundo Diana e Róbison (2009) se a auditoria for realizada por funcionário da empresa, será interna e os procedimentos estão dispostos na Resolução nº 986/2003, que aprovou a NBC T12 – Da Auditoria Interna.

2.1.2 Auditoria Externa ou independente

A auditoria externa ou independente compreende os procedimentos de auditoria realizados por profissionais que não integram quadros próprios da entidade pública ou privada auditada. A Resolução CFC nº 820/1997, e alterações posteriores aprovou a NBC T11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis definindo a auditoria das demonstrações contábeis como:

⁴ LIMA, Diana Vaz de. CASTRO, Róbison Gonçalves de. Fundamentos da Auditoria Governamental e Empresarial. 2ª ed. Atlas, 2009.

Um conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante Princípios de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que pertinente, à legislação específica.

Colaboram com a definição de auditoria das demonstrações contábeis, consoante NBC T11, Diana e Róbison⁵, ao afirmarem que:

A resolução estabelece que o parecer do auditor independente tem por limite o próprio objeto da auditoria das demonstrações contábeis e não representa, pois, garantia de viabilidade futura da entidade ou de algum tipo de atestado de eficácia da administração na gestão de negócios.

A auditoria externa segundo Franco e Marra⁶, atendendo ao fim que se destina a auditoria, o auditor independente poderá realiza-la com seus próprios métodos e conveniências, desde que simplesmente obedeçam às normas usuais de auditoria e obtenha os elementos de convicção com os quais possa dar parecer sobre matéria examinada. Segundo Ferreira⁷, a classificação de um procedimento científico pode se dar de diversas formas, com relação aos critérios para se fazer a classificação. Quanto mais critérios forem empregados, mais tipos de auditoria podem ser identificados, como a auditoria geral ou de balanços, também chamado de auditoria sintética de balanço ou financeira, é mais usada e leva em conta os componentes do patrimônio e se concentram nos exames dos balanços e de suas conexões. Os balanços são elaborados a partir dos livros contábeis e estes têm conexões com outros documentos, como escrita fiscal e estoques, as auditorias visam emitir opiniões sobre o alcance de objetivos delineados para as organizações.

2.1.2.1 Auditoria Externa na Receita de CFEM

A auditoria externa na CFEM objeto deste artigo, por ser recente, visto que a receita de CFEM foi instituída através da Lei nº 7.990/1989, a partir da previsão do § 1º do art. 20 da atual Carta Magna. Logo após a instituição da CFEM, a Lei nº 8.001/1990 definiu no art. 2º as alíquotas de incidência sobre o faturamento líquido

⁵ LIMA, Diana Vaz de. CASTRO, Róbison Gonçalves de. Fundamentos da Auditoria Governamental e Empresarial. 2ª ed. Atlas, 2009.

⁶ FRANCO, Hilário. MARRA, Ernesto. Auditoria Contábil: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

⁷ FERREIRA, Jorge Leandro Delconte. Auditoria Empresarial. Maringá, PR, 2014.

dos contribuintes e os percentuais de distribuição da CFEM aos entes federados. Com a base legal definida, restava à regulamentação do pagamento da CFEM, o que ocorreu com o Decreto nº 01/1991. Assim, criaram-se as condições para arrecadar e cobrar a CFEM, contudo, dada as sucessivas reformas administrativas por que passou a Administração Pública Federal nas décadas de 80 e 90, criando e extinguindo órgãos, estava por vir o órgão responsável por cobrar a CFEM. E isso ocorreu no ano de 1994 com a instituição do DNPM através da Lei nº 8.876/1994, criando as condições de arrecadação e cobrança da CFEM, cabendo ao DNPM com fulcro no inciso IX do art. 3º, baixar as normas e exercer a fiscalização, sendo baixada a Instrução Normativa nº 06, de 09/06/2000, que normatizou nos arts. 1º, 2º e 3º, os procedimentos de apuração da base de cálculo da CFEM.

A auditoria na CFEM não dispõe de rico material de estudo, daí explorarmos o tema a partir das experiências no DNPM. A auditoria da CFEM é realizada nos contribuintes, sujeitos passivos: qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, a quem foi outorgado título autorizativo para lavrar substância mineral, que seja titular ou explore na condição de arrendatário, mediante contrato de arrendamento averbado pelo DNPM, bem como primeiro adquirente de lavra garimpeira. São exemplos de títulos de lavra: Registro de Licença; Portaria de Lavra; Permissão de Lavra Garimpeira; Grupamento Mineiro e autorização em Guia de Utilização. Feitos esses esclarecimentos, compete asseverar que a auditoria externa na CFEM, visa adequar esforços no sentido de intensificar mecanismos de controle da arrecadação da receita pública originária (patrimonial) da CFEM, essas atividades levam em conta todo o arcabouço legal e jurídico pertinente às normas que balizam esses procedimentos no setor público. Os trabalhos de auditoria são executados pelos servidores públicos integrantes das carreiras do DNPM criadas a partir da Lei nº 11.046/2004, que por se tratar de receita pública arrecadada pela União, os controles de fiscalização perante o DNPM são exercidos pela Controladoria-Geral da União (CGU), como Órgão de controle interno do Poder Executivo Federal e as contas da direção submetidas ao julgamento do Tribunal de Contas da União (TCU).

Os aspectos legais que balizam a auditoria na CFEM pelo DNPM visam investigar a observância dos princípios constitucionais do art. 37 da CF/1988, em relação aos atos praticados pelos gestores. Nesse contexto são examinados os aspectos pertinentes à Legalidade, Tempestividade e Integralidade dos recolhimentos da CFEM pelos contribuintes, com premissa no resultado da

exploração das atividades de extração e comercialização de minérios para fins de aproveitamento econômico, sendo que os recursos arrecadados serão distribuídos aos entes federados nos termos do art. 8º da Lei nº 7.990/1989 alterada pela Lei nº 8.001/1990, que aplicarão esses recursos em benefício da sociedade brasileira. No DNPM a característica da auditoria na CFEM pode ser entendida e sintetizada da seguinte forma:

Agente: Servidores das carreiras do DNPM criadas pela Lei nº 11.046/2004, sob a supervisão de um auditor externo;

Programa de Trabalho: Gestão Estratégica da Geologia, Mineração e Transformação Mineral;

Ação: Fiscalização da Atividade Mineraria;

Atividade: Fiscalização da CFEM;

Execução dos trabalhos: Aferir a legalidade, tempestividade e integralidade no recolhimento da CFEM;

Grau de independência: Plena, trabalho realizado por servidores públicos federal;

Áreas cobertas pelo exame: Faturamento bruto, parcelas dedutíveis e base de cálculo;

Destino dos trabalhos: DNPM, entes federados e sociedade.

Doravante foco a tipologia da receita de CFEM. A receita decorrente da atividade exploratória das jazidas de minérios resulta para os contribuintes na obrigação de efetuar o pagamento da CFEM, a título de participação da União no resultado dessa atividade, tal como previsto no § 1º do art. 20 da CF/1988. Segundo Freire (2005) a CFEM tem natureza jurídica de:

A CFEM tem natureza de receita originária (patrimonial), para a União, e de receita transferida para os Estados, Municípios e órgãos da administração pública direta. Para a União, a CFEM decorre da exploração mineral que essa consente ao particular; para os Estados, Municípios e órgãos da administração pública direta é receita cuja transferência tem previsão constitucional (2005, p. 62).

A CFEM está prevista no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, 5ª edição, sob o Código 1721.22.20 – Cota-parte da CFEM (receita arrecadada que será partilhada entre os entes públicos). O rol de substâncias minerais é amplo, contudo, o foco será o que consta nos incisos I ao IV do § 1º do

art. 13 do Decreto nº 01/1991, onde foi definido que os percentuais de incidência sobre as classes de substâncias será:

Inciso I - minério de alumínio, manganês, sal-gema e potássio: 3% (três por cento);
Inciso II - ferro, fertilizante, carvão e demais substâncias minerais: 2% (dois por cento), ressalvado o disposto no inciso IV deste artigo;
Inciso III - pedras preciosas, pedras coradas lapidáveis, carbonados e metais nobres: 0,2% (dois décimos por cento);
Inciso IV - ouro: 1% (um por cento), quando extraído por empresas mineradoras, isentos os garimpeiros.

Os fatos geradores da CFEM são: 1) As Saídas por Venda da Substância ou produto mineral beneficiado, sem que ocorra transformação industrial; 2) O Consumo, Transformação ou Utilização. Considerando as limitações deste artigo, será abordado o primeiro (Saídas por venda).

De acordo com a exposição de dados, observa-se que a CFEM tem natureza jurídica de receita pública originária patrimonial, arrecadada na ocorrência do fato gerador incidente sobre as saídas por venda, na exploração econômica dos minérios extraídos pelos titulares requerentes ou equiparados a estes, a quem o poder público outorgou títulos de lavra mineral. Para eficiência na arrecadação desta receita, necessário se faz planejar auditorias externas que vislumbrem uma metodologia consistente e uniforme na apuração da base de cálculo da CFEM.

2.2 CONTROLES INTERNOS

Por se tratar de estudo de tema pertinente a receita pública de CFEM, e considerando a definição de controle interno na área pública, trago a baila a definição adotada por Castro⁸, definindo controle interno na área pública de forma resumida como:

O controle interno compreende o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para salvaguardar os atos praticados pelo gestor e o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes.

O objetivo do controle interno é de assegurar ao administrador público os mecanismos de auxílio e instrumentos eficazes de proteção e defesa dos direitos

⁸ CASTRO, Domingos Poubel de. Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público. 3ª ed. Atlas, 2010.

dos administrados, ou seja, de proteção dos cidadãos. O controle propicia que os objetivos e as metas da administração pública sejam alcançados. Segundo Castro (2010), as formas e métodos de controle dependem das necessidades e peculiaridades de cada órgão estatal, mas, para serem efetivos, devem atender a alguns critérios básicos: Controle certo, no lugar e no tempo certo; Controle exercido junto ao ato praticado e proporcional aos riscos envolvidos; Controle funcionando de forma consistente e permanente; Controle com custos adequados, sem exceder os benefícios dele provenientes; Controle como instrumento auxiliar do dirigente, para a tomada de decisão; e Controle com métodos eficientes de prevenção, para evitar apontar fatos consumados e geralmente irremediados financeira, administrativamente e politicamente.

Nesse contexto, convém asseverar que além das regras estipuladas pela Constituição e os princípios da administração, o art. 75 da Lei nº 4.320/1964 estabeleceu regras próprias para a União, os Estados e os Municípios em matéria orçamentária, definindo que:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá: I – a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; II – a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos; III – o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Por outro lado, os controles internos segundo Crepaldi (2004), os tipos de controle podem ser contábeis e administrativos.

Os controles contábeis compreendem o plano da organização e todos os métodos e procedimentos utilizados para salvaguardar o patrimônio e a propriedade dos itens que o compõem.

Os controles administrativos compreendem o plano da organização e todos os métodos e procedimentos utilizados para proporcionar eficiência às operações, dar ênfase à política de negócios, bem como seus registros financeiros.

Nesse diapasão, concluo que os controles internos são essenciais para que ocorra confiabilidade, credibilidade, segurança e transparência na condução dos atos de gestão em todos os níveis da organização, propiciando responsabilidade fiscal a todos os agentes públicos que direta ou indiretamente sejam responsáveis por bens e valores públicos. Assegurando que as rendas públicas sejam

arrecadadas e canalizadas no atendimento das demandas requeridas pela sociedade.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A Metodologia utilizada neste artigo consiste em aprofundar os conhecimentos técnicos e científicos pertinentes às atividades de auditoria externa ou independente focada na arrecadação da receita patrimonial de CFEM.

Com relação aos objetivos deu ênfase na pesquisa descritiva, onde segundo Marconi e Lakatos (2000, p.77), os estudos descritivos têm como objetivo conhecer a natureza do fenômeno estudado, a forma como ele se constitui, as características e processos que dele fazem parte. Nas pesquisas descritivas, o pesquisador procura conhecer e interpretar a realidade, sem nela interferir para poder modificá-la.

O procedimento de coleta de dados tem ênfase na análise documental, enfatizando de forma generalista os documentos fiscais, contábeis, administrativos e operacionais das empresas contribuintes da CFEM. May (2004) diz que os documentos não existem isoladamente, mas precisam ser situados em uma estrutura teórica para que o seu conteúdo seja entendido. Igualmente foram utilizadas pesquisas bibliográficas em literaturas de áreas correlatas propiciando a obtenção de dados que pudessem contribuir para o enriquecimento do tema.

A fonte de informação é a documental, por se tratar de informações estáticas materializadas em livros e documentos.

A natureza dos dados se refere à pesquisa quantitativa, que segundo Godoy (1995, p.58) a evidencia como a que considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir, em número, opiniões e informações para classificá-las e analisá-las. Requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. Assim, foram priorizados os levantamentos dos dados da apuração do faturamento bruto; das parcelas dedutíveis para obtenção da base de cálculo da receita de CFEM; os percentuais das alíquotas de incidência sobre as classes de substâncias minerais e a demonstração do montante da arrecadação da receita de CFEM no Estado de Minas Gerais no ano de 2013, além das projeções de distribuição desses recursos aos entes federados capitulados nas Leis nº 7.990/1989 e 8.001/1990.

Os dados da amostragem utilizados na pesquisa, como a arrecadação da receita de CFEM no ano de 2013, foram coletados no Sistema de Arrecadação da

CFEM no DNPM, disponível na intranet, com data de coleta em 13/05/2014, além de relatórios produzidos e divulgados pela Ouvidoria do DNPM.

4 CARACTERIZAÇÃO DA AUTARQUIA FEDERAL / DNPM

O Departamento Nacional de Produção Mineral é uma Autarquia Federal, dotada de personalidade jurídica de direito público, vinculada ao Ministério de Minas e Energia, que tem como finalidade promover o planejamento e o fomento da exploração e do aproveitamento dos recursos minerais, bem como, baixar normas e exercer a fiscalização sobre a Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais – CFEM. É importante destacar os seguintes dados que foram coletados No DNPM:

Missão: Gerir o patrimônio mineral brasileiro de forma sustentável utilizando instrumentos de regulação em benefício da sociedade.

Valores: Fundamentados na Ética; Continuidade Administrativa; Imparcialidade; Criatividade; Iniciativa; Conhecimento como base para a Decisão; Lealdade à Função de Estado que exerce; Eficácia e Eficiência; Excelência naquilo que faz; Transparência; Responsabilidade Social; Compromisso Social; Credibilidade e Valorização do Servidor.

Superintendências Regionais: O DNPM possui 25 Superintendências nos Estados, sendo que a Superintendência de Goiás abrange o Distrito Federal e a de Rondônia abrange o Estado do Acre.

Maiores Arrecadadores de CFEM em Minas Gerais em 2013. Lista com as cinco empresas que efetuaram os maiores recolhimentos:

- Vale S/A;
- Minerações Brasileiras Reunidas S/A;
- Companhia Siderúrgica Nacional;
- Baovale Mineração S/A;
- Samarco Mineração S/A.

De acordo com os dados coletados no DNPM, sua abrangência é nacional, sendo responsável pela fiscalização e arrecadação da CFEM, entre outras atribuições e finalidades estatuídas na Lei nº 8.876/1994. A CFEM cobrada e arrecadada dos contribuintes (mineradores) é distribuída e transferida aos entes

federados dos três níveis de governo, Municípios, Estados e o Distrito Federal e a União e seus Órgãos (Ministério de Minas e Energia que repassa integralmente a sua cota ao DNPM, além de IBAMA e FNDCT).

5 ANÁLISES DOS DADOS E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

A partir dos dados da pesquisa observou-se que a auditoria externa na CFEM é realizada periodicamente pelo DNPM, motivado por cronograma próprio da área responsável ou em atendimento a solicitações das Superintendências nos Estados; Prefeituras; e a requerimento do Ministério Público Federal. Sendo claro que os créditos orçamentários disponíveis no Plano de Trabalho: Gestão Estratégica da Geologia, Mineração e Transformação – Ação: Fiscalização das Atividades Mineraria – Atividade: Fiscalização da CFEM, são insuficientes para o atendimento a totalidade das demandas de auditorias externas. Assim, o DNPM tem priorizado as auditorias externas “in loco” nos grandes contribuintes da CFEM. Estima-se que o número de contribuintes da CFEM esteja próximo de 30.000 (trinta mil) Títulos Minerários passíveis de auditorias, esses títulos estão localizados nos 26 Estados e Distrito Federal, tendo abrangência nacional. Os créditos orçamentários para realizar as atividades de fiscalização da receita de CFEM são reduzidos, no ano de 2013, o montante disponibilizado foi inferior a R\$ 1,2 milhão a nível nacional, para o Estado de Minas Gerais a cifra orçada não atingiu R\$ 100 mil, ou seja, o minúsculo montante de recursos destinados às atividades de fiscalização da CFEM inibe a ampliação das auditorias externas nos mineradores. Para a realização das auditorias é necessário o deslocamento de servidores de outros Estados, dada à carência de servidores nos locais onde são realizadas as auditorias, incorrendo em gastos nas Naturezas de Despesas: 3390.14.00 – Diárias – Pessoal Civil; 3390.30.00 – Material de Consumo; 3390.33.00 – Passagens e Despesas com Locomoção; 3390.39.00 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica. Essas despesas são suportadas pelo Orçamento do DNPM que integra o Orçamento Geral da União – OGU.

Os controles internos na CFEM tem se esbarrado no diminuto orçamento do DNPM, ou seja, é ainda precário, necessitando de incremento tanto de créditos orçamentários e recursos financeiros, quanto em termos qualitativos de tratamento das informações. É importante melhorar o fluxo de informações que os mineradores declaram anualmente ao DNPM através do Relatório Anual de Lavra – RAL, este

documento é obrigatório nos termos dos arts. 47 e 50 do Decreto-Lei nº 227/1967 (Código de Minas), no RAL os mineradores apresentam informações da quantidade extraída de minérios, custos, fatos geradores, valores da comercialização do minério, valores recolhidos de CFEM, entre outras informações. Contudo, necessita de aprimoramento, uma vez, que não trazem informações sobre as parcelas dedutíveis a título de tributos pagos, como o PIS e COFINS, exceto quanto ao ICMS, embora nem sempre os valores declarados de ICMS sejam os valores a recolher, que representam a parcela a deduzir deste tributo. As Despesas de Transporte e Seguro não dispõe de campo apropriado no RAL, nem permite anexar Declarações prestadas aos fiscos Estadual e Federal, além das Demonstrações Contábeis, caso fossem disponibilizadas essas informações o procedimento de fiscalização seria mais transparente e dinâmico. Essas últimas informações teriam o condão de facilitar os exames e permitiriam aos técnicos responsáveis atestarem a fidedignidade com os RAL's entregues. Foi identificada a necessidade de investimentos em sistemas (software e hardware) de tecnologia da informação, visto que ainda não há mecanismos que permita iniciar os procedimentos de auditorias externas na CFEM, a partir dos sistemas informatizados que pudessem notificar os contribuintes a prestarem informações sobre recolhimentos de CFEM, como fazem outras autarquias, a exemplo da Receita Federal, nos tributos e contribuições administrados sob a sua competência. Em razão da pequena soma de recursos, prioriza as auditorias nos grandes contribuintes e em demandas específicas.

A CFEM tem natureza jurídica de receita pública originária (patrimonial), para a União, e de receita transferida para os Estados, Distrito Federal, Municípios e Órgãos da administração pública direta. A arrecadação da CFEM se dá através dos recolhimentos diretos efetuados pelos contribuintes, que acessam o site da Autarquia no endereço www.dnpm.gov.br e utilizam o link CFEM – Emissão de Boleto preenchem os dados sucessivos que se apresentam nas telas, tais como: Processo Minerário DNPM/Ano; Tipo de Substância; Município/UF; Período de apuração (mês); Quantidade; Valor de operação (comercialização ou consumo, transformação ou utilização); Parcelas dedutíveis (tributos: IOF, ICMS, PIS e COFINS e despesas de Transporte e Seguro). Concluído o preenchimento das informações é gerado o Boleto/Guia de recolhimento da CFEM que será pago pelos contribuintes (mineradores) junto à rede bancária. As auditorias externas ainda que em número reduzido, representam uma importante fonte de arrecadação da CFEM,

uma vez que essas abrangem, via de regra, períodos longos (normalmente), gerando a lavratura de Notificações de valores relevantes. As notificações geram autuações de processos de cobranças que são discutidos em primeira e segunda instância recursal administrativa, caso não ocorram os pagamentos ou parcelamentos dos débitos, os processos de cobranças são enviados à Procuradoria Federal em exercício no DNPM, a quem compete inscrever em Dívida Ativa e CADIN e ajuizar ações de recuperações dos créditos até que ocorra a solução do litígio.

No ano de 2013 a arrecadação de CFEM no Estado de Minas Gerais totalizou a cifra de R\$ 1.204.735.884,99 (um bilhão, duzentos e quatro milhões, setecentos e trinta e cinco mil, oitocentos e oitenta e quatro reais e noventa e nove centavos), representando 50,71% de toda a arrecadação nacional que no mesmo período totalizou R\$ 2.375.660.264,08 (dois bilhões, trezentos e setenta e cinco milhões, seiscentos e sessenta mil, duzentos e sessenta e quatro reais e oito centavos), estes dados foram obtidos no Sistema de Arrecadação da CFEM na intranet do DNPM, com data de corte em 13/05/2014, além de serem disponibilizados na Planilha de Evolução da Arrecadação da Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais – CFEM (Em R\$ Milhões), elaborada mensalmente pela Ouvidoria do DNPM.

No ano de 2013 a CFEM foi arrecadada em 447 Municípios do Estado de Minas Gerais, contudo, os 10 (dez) maiores arrecadadores respondem por 86% do total arrecadado no Estado, o que demonstra que as grandes jazidas estão centralizadas no Quadrilátero Ferrífero do Estado. Veja desempenho:

Nome: Quadro 1.1 – Municípios com maior arrecadação de CFEM em Minas Gerais

Nº de ordem	Municípios	Arrecadação CFEM (valores em Reais)
1	Nova Lima	234.071.947,23
2	Itabira	195.406.046,75
3	Mariana	140.013.921,74
4	São Gonçalo do Rio Abaixo	125.561.166,48
5	Itabirito	110.812.194,06
6	Brumadinho	77.779.333,16
7	Congonhas	67.979.957,64
8	Ouro Preto	41.277.768,61
9	Barão de Cocais	24.714.429,31
10	Santa Bárbara	19.525.893,29
Soma		1.037.142.658,27

Fone: Dados extraídos do Relatório de Arrecadação da CFEM no Ano de 2013 – DIPAR – DNPM.

A CFEM depois de arrecadada é distribuída através de transferências aos entes federados na seguinte proporção: Municípios (65%), Estados (23%) e União e seus Órgãos (12%). De acordo com a arrecadação do Estado de Minas Gerais no ano de 2013, a distribuição das cotas partes tem a seguinte destinação:

Nome: Quadro 1.2 – Projeção da Distribuição da CFEM em Minas Gerais em 2013

Distribuição da CFEM entre os entes federados, arrecadação no Estado de Minas Gerais no ano de 2013 R\$ 1.204.735.884,99.				
Distribuição da CFEM – Em Reais				
Municípios de Minas Gerais	Estado de Minas Gerais	União		
		MME/DNPM	IBAMA	FNDCT
783.078.325 (65%)	277.089.253 (23%)	118.064.116 (9,8%)	2.409.471 (0,2%)	24.094.717 (2%)

Fonte: Adaptado com os dados do Relatório de Arrecadação da CFEM – DIPAR – DNPM.

Nesta pesquisa constatou-se que a CFEM incide sobre dois fatos geradores, quais sejam: 1) Nas saídas por venda da substância mineral in natura e produto mineral beneficiado (sem transformação industrial, ou seja, não há incidência de IPI); 2) O Consumo, Transformação ou Utilização. Este estudo só tratará do primeiro.

Doravante será detalhada a metodologia de apuração de débito em um procedimento de auditoria externa na CFEM, dividindo-a em quatro etapas, na primeira etapa é identificado o Faturamento Bruto; na segunda etapa são identificadas as parcelas dedutíveis; na terceira etapa são consolidadas as informações das etapas anteriores, apurando-se o Faturamento Líquido ou Base de Cálculo da CFEM, na quarta e última etapa é calculada a CFEM a recolher. O procedimento de apuração da receita de CFEM é mensal, que corresponde ao mês de ocorrência do fato gerador. Veja o procedimento de apuração passo a passo:

Na primeira etapa apura-se o Faturamento Bruto que corresponde ao fato gerador identificado nas “Saídas por venda da substância mineral in natura ou do produto mineral beneficiado”. O produto mineral aqui referendado sofreu beneficiamento na linha de produção da auditada, contudo, não ocorreu a transformação industrial da substância mineral, ou seja, o produto ainda que beneficiado não incida o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, constante da Tabela TIPI aprovada pelo Decreto nº 6.006/2006. Os documentos a serem examinados, podem ser sintetizados da seguinte forma:

- Livros e documentos fiscais: Livros de Registro de Apuração do ICMS, Registro de Entradas e Registro de Saídas, além das Notas Fiscais de

Saídas – Efetuar os levantamentos dos valores registrados nos Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP's) referentes às saídas por vendas (CFOP's: 5.101, 5.116, 5.401, 6.101, 6.116, 6.401, 7.101, etc.), excluindo-se as devoluções de vendas (CFOP's: 1.201, 1.410, 2.201, 2.410, 3.201, etc.), obtendo-se o Faturamento Bruto (fato gerador da CFEM). Previsão legal art. 15 do Decreto nº 01/1991. No início dos trabalhos os técnicos devem solicitar confirmação da auditada sobre os CFOP's utilizados nas operações de escrituração fiscal de livros e notas fiscais dos minérios comercializados;

- Livros e documentos contábeis: Diários, Razões, Balancetes, DRE e Balanço Patrimonial – Confirmação dos registros contábeis referentes às saídas por venda e às devoluções de vendas, visando atestar a fidedignidade da escrituração contábil e fiscal da auditada;
- Documentos administrativos e operacionais: CPF, CNPJ, Contrato ou Estatuto Social; Relatório Anual de Lavra – RAL e o Plano de Aproveitamento Econômico – PAE (os primeiros são atos constitutivos dos mineradores e os dois últimos são exigências do Decreto-Lei nº 227/1967) – Confirmar se os documentos apresentados se referem ao mesmo Titular Requerente ou Arrendatário do Título Autorizativo de Lavra. Essa constatação é importante para atender ao princípio da Entidade na imputação do débito de CFEM.

A experiência adquirida nos trabalhos de auditoria externa da CFEM recomenda a utilização do Livro de Registro de Apuração do ICMS (livro fiscal). Neste caso, os livros e documentos contábeis seriam utilizados para atestarem a fidedignidade da escrituração contábil e fiscal da auditada.

Na segunda etapa são examinadas as parcelas dedutíveis para obtenção do Faturamento Líquido ou Base de Cálculo da CFEM. Essas parcelas dedutíveis são as seguintes: Tributos (IOF, ICMS, PIS e COFINS), recolhidos pelas auditadas, exclusivamente em relação à substância mineral in natura ou do produto mineral comercializado, ou seja, não poderá deduzir parcelas de tributos originários de outras rendas da empresa; Despesas (Transporte e Seguro) as que tenham sido destacadas no preço de venda do minério. Essas despesas devem estar somadas no Valor Total da Nota Fiscal de Venda, incidindo apenas nas Saídas por Venda. Os

exames devem confirmar os tributos e as despesas a deduzir, de acordo com a exposição a seguir:

- Tributos: ICMS, IOF, PIS e COFINS. Nos exames do ICMS a recolher utiliza-se o Livro Registro de Apuração do ICMS; as Guias de Recolhimentos do ICMS e a Declaração prestada ao Fisco Estadual – Identificando o valor de ICMS a recolher no mês de ocorrência do fato gerador da CFEM. Este valor é obtido no confronto dos débitos fiscais (-) os créditos fiscais. Só se admite a dedução quando há valor a recolher do ICMS. Caso apresente saldo credor não há dedução no mês. Previsão legal: Inciso II do art. 1º da Instrução Normativa nº 06/2000. Nos exames dos tributos federais IOF, PIS e COFINS, são utilizados a DCTF, DACON, DIPJ, SIMPLES (no caso de optantes deste regime) e Documento de Arrecadação Federal – DARF – Confirmação dos valores recolhidos ou a recolher no mês de ocorrência do fato gerador da CFEM, em relação aos minérios comercializados. Previsão legal: Incisos I e III do art. 1º da Instrução Normativa nº 06/2000;
- Despesas: Transporte e Seguro. Nos exames dessas despesas utilizam-se as Notas Fiscais de Saídas – Confirmando se as despesas de Transporte e Seguro estão somadas no valor total das notas fiscais. Previsão legal: Incisos IV e V do art. 1º da Instrução Normativa nº 06/2000.

Em casos excepcionais, desde que autorizados pelo DNPM, nos termos do Parágrafo Único da citada Instrução Normativa, poderão ser deduzidas as Despesas de Transporte e Seguro.

Na terceira etapa são consolidadas as informações apuradas nas etapas anteriores, ou seja, o Faturamento Bruto (-) as Parcelas Dedutíveis de tributos (IOF, ICMS, PIS e COFINS) e as Despesas (Transporte e Seguro), obtendo-se o Faturamento Líquido ou Base de Cálculo da CFEM conforme previsto no art. 15º do Decreto nº 01/1991 (Fato Gerador), deduzindo as Parcelas Dedutíveis previstas nos Incisos I a V do art. 1º da IN nº 06/2000.

Na quarta e última etapa são calculados os valores da receita de CFEM a recolher de acordo com os Incisos I ao IV do § 1º do art. 13 do Decreto nº 01/1991.

Considerando uma base de cálculo da CFEM da ordem de R\$ 8.635.000,00, os recolhimentos em relação às classes de substâncias minerais seriam os seguintes:

- Inciso I – minério de alumínio, manganês, sal-gema e potássio R\$ 259.050,00 (3%);
- Inciso II – ferro, fertilizante, carvão e demais substâncias R\$ 172.700,00 (2%);
- Inciso III – pedras preciosas, pedras coradas lapidáveis, carbonados e metais nobres R\$ 17.270,00 (0,2%);
- Inciso IV – ouro R\$ 86.350,00 (1%), desde que extraído por empresas mineradoras, isentos os garimpeiros.

O desempenho na arrecadação da CFEM, apesar das limitações das auditorias externas na CFEM tem apresentado crescimento vigoroso, ou seja, acima dos índices inflacionários. Com a ampliação das auditorias na receita originária patrimonial de CFEM haverá incremento substancial na arrecadação.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No decorrer deste artigo foi identificado o mecanismo da arrecadação da receita patrimonial da CFEM, conhecendo o fato gerador nas saídas por vendas, proveniente da comercialização dos minérios explorados, as parcelas dedutíveis a serem consideradas na apuração da base de cálculo e as alíquotas de incidência em relação às classes de substâncias minerais. Assim como os métodos de arrecadação da receita de CFEM, que se baseiam, principalmente, nos recolhimentos diretos efetuados pelos mineradores que emitem os boletos de CFEM a partir do site do DNPM, e em apurações de débitos através dos procedimentos de auditoria externa na CFEM.

Neste contexto, por se tratar de tema relevante e de limitações do escopo deste artigo, foi dado tratamento apenas em relação ao fato gerador oriundo das saídas por vendas dos minérios. No decorrer do trabalho foi identificado que o DNPM dispõe de força laboral reduzida, necessitando promover ações que possibilite aumentar os quadros que compõem as suas carreiras, além de envidar esforços no sentido de incrementar investimentos em tecnologia da informação, buscando mecanismos de aperfeiçoamento e de ampliação dos procedimentos de auditoria externa na CFEM.

Logo se nota que o pesquisador atingiu o objetivo geral deste estudo, analisando e discorrendo sobre os procedimentos e as técnicas que contribuíssem para evidenciar as questões suscitadas no problema da pesquisa.

Concluo o artigo enfatizando que o tema aqui explorado trouxe elementos essenciais para que os leitores que busquem conhecimento em relação à CFEM, obtenham evidências que possam contribuir para minimizar suas dúvidas quanto à natureza jurídica e os procedimentos técnicos de apuração e de arrecadação da receita patrimonial de CFEM.

REFERÊNCIAS

BOYNTON, William C. JOHNSON, Raymond N. KELL, Walter G. **Auditoria**. Trad.: José Evaristo dos Santos. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

Casa Civil da Presidência da República. **Legislação Ordinária**. Leis nºs 4.320/1964; 6.385/1976; 6.404/1976; 7.990/1989, 8.001/1990 e 8.876/1994. Disponível em: <http://www4.planalto.gov.br/legislacao>. Acesso em: 22 set. 2014.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. 3ª ed. São Paulo. Atlas, 2010.

Conselho Federal de Contabilidade. **Legislação**. Resolução CFC nº 820/1997 e Decreto-Lei nº 9.295, de 27/05/1946. Disponível em: www.cfc.org.br/. Acesso em 22 set. 2014.

DNPM. **CFEM**. Emissão de Boletim. Disponível em: <http://www.dnpm.gov.br/conteudo.asp?IDSecao=60&IDPagina=52>. Acesso: 22 set. 2014.

DNPM. Diretoria de Procedimentos Arrecadatórios. **Arrecadação. CFEM**. Disponível em: <https://sistemas.dnpm.gov.br/ARRECADACAO/INTRA/Cfem/Relatorios/arrecadacaoNovo.aspx>. Acesso em: 13 maio 2014.

DNPM. **Manual CFEM**. Portaria nº 389, de 23/11/2010, DOU de 24/11/2010.

FERREIRA, Jorge Leandro Delconte. **Auditoria Empresarial**. Maringá, PR, 2014.

FRANCO, Hilário. MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil: normas de auditoria, proc. e papéis de trabalho, programas de auditoria**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FREIRE, William. **Natureza Jurídica do Consentimento Para Pesquisa Mineral, Do Consentimento para Lavra e do Manifesto de Mina no Direito Brasileiro**. Editora Mineira. Belo Horizonte, MG, 2005.

LIMA, Diana Vaz de. CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Fundamentos da Auditoria Governamental e Empresarial**. 2ª ed. Atlas, 2009.

Ministério da Fazenda. STN. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP**. Portaria STN nº 437/2012. 5ª ed. Brasília, 2012.

MORAIS, Henrique Hermes Gomes de. **APÓSTILA: Normas e Técnicas de Auditoria**. Belo Horizonte: AUGE-MG, 2009.

PINTO, Uile Reginaldo. **Consolidação da Legislação Mineral e Ambiental**. Instrução Normativa nº 06/2000. Decreto nº 01/1991. Decreto-Lei nº 227/1967. 11ª ed. LGE Editora Ltda. Brasília – DF, 2008.

Senado Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 2013.