



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUÍ (UFPI)
Núcleo de Referência em Ciências Ambientais do Trópico Ecotonal do Nordeste (TROPEN)
Programa Regional de Pós-Graduação em Desenvolvimento e Meio Ambiente (PRODEMA)
Mestrado em Desenvolvimento e Meio Ambiente (MDMA)

**CONTABILIDADE AMBIENTAL: CONTABILIZAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO NOS
BALANÇOS PATRIMONIAIS DOS IMPACTOS AMBIENTAIS E MEDIDAS
MITIGADORAS APRESENTADOS EM RELATÓRIOS AMBIENTAIS POR
SOCIEDADES ANÔNIMAS – O CASO DAS EMPRESAS DO PIAUÍ**

GARDÊNIA MARIA BRAGA DE CARVALHO

**TERESINA-PI
2006**

GARDÊNIA MARIA BRAGA DE CARVALHO

**CONTABILIDADE AMBIENTAL: CONTABILIZAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO NOS
BALANÇOS PATRIMONIAIS DOS IMPACTOS AMBIENTAIS E MEDIDAS
MITIGADORAS APRESENTADOS EM RELATÓRIOS AMBIENTAIS POR
SOCIEDADES ANÔNIMAS – O CASO DAS EMPRESAS DO PIAUÍ**

Dissertação apresentada ao Programa Regional de Pós-Graduação em Desenvolvimento e Meio Ambiente da Universidade Federal do Piauí (PRODEMA/UFPI/TROPEN), como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Desenvolvimento e Meio Ambiente. Área de Concentração: Desenvolvimento do Trópico Ecotonal do Nordeste. Linha de Pesquisa: Políticas de Desenvolvimento e Meio Ambiente.

Orientadora: Prof^ª Dr^ª Cristina Arzabe

**TERESINA-PI
2006**

C331

Carvalho, Gardênia Maria Braga de

Contabilidade ambiental: contabilização e evidência nos balanços patrimoniais dos impactos ambientais e medidas mitigadoras apresentados em relatórios ambientais por sociedades anônimas – o caso das empresas do Piauí / Gardênia Maria Braga de Carvalho. Teresina, 2006.

160 f. il.

Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento e meio ambiente) – Universidade Federal do Piauí.

Orientadora: Prof^a Dr^a Cristina Arzabe.

1. Contabilidade ambiental. 2. Balanços patrimoniais. Relatórios ambientais. I. Título.

**CDD 657
657.3**

Gardênia Maria Braga de Carvalho

**CONTABILIDADE AMBIENTAL: CONTABILIZAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO NOS
BALANÇOS PATRIMONIAIS DOS IMPACTOS AMBIENTAIS E MEDIDAS
MITIGADORAS APRESENTADOS EM RELATÓRIOS AMBIENTAIS POR SOCIEDADES
ANÔNIMAS – O CASO DAS EMPRESAS DO PIAUÍ**

Dissertação aprovada pelo Programa Regional de Pós-Graduação em Desenvolvimento e Meio Ambiente da Universidade Federal do Piauí (PRODEMA/UFPI/TROPEN) como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Desenvolvimento e Meio Ambiente.

Área de concentração: Desenvolvimento do Trópico Ecotonal do Nordeste. Linha de Pesquisa: Políticas de Desenvolvimento e Meio Ambiente.

Aprovada em ____ de _____ de 2006

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Cristina Arzabe
Universidade Federal do Piauí (PRODEMA/UFPI)

Profa. Dra. Márcia Martins Mendes De Luca
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Profa. Dra. Maria do Socorro Lira Monteiro
Universidade Federal do Piauí (PRODEMA/UFPI)

Ao Neto, minha estrela guia.

*Aos nossos filhos, Raissa, Mateus e Davi,
razão da minha vida.*

*Aos meus pais, Gonzaga e Luzia, pelo
que sou.*

AGRADECIMENTOS

É com muita felicidade que vejo a grande quantidade de pessoas a quem devo agradecer pelo resultado deste trabalho.

A Deus, pela direção e luz em todos os momentos.

Ao Neto, meu esposo, pelas orientações recebidas na parte contábil, fundamentais para qualidade deste trabalho e, principalmente, pelo incentivo desde o início.

Aos meus filhos, Raissa, Mateus e Davi, que, mesmo sendo crianças, acompanharam quase que diariamente a posição do trabalho, se longe ou perto do final, sempre com uma palavra de incentivo.

Aos meus pais, Luiz Gonzaga e Maria Luzia, que me motivam pelo orgulho com minhas realizações.

A minha orientadora, Profa. Dra. Cristina Arzabe, pela fertilidade de suas idéias, pela orientação tão próxima e eficaz, e, acima de tudo, por saber orientar com amizade.

A Profa. Dra. Márcia De Luca, por aceitar compor minha banca examinadora mesmo com tantos compromissos.

A todos os professores do PRODEMA-PI pela dedicação ao Mestrado, em especial à Socorro Lira, Jaira Alcobaça, José Luis, Francisco Veloso, Gerson, Dione, Jesuíta, João Batista, Washington Bonfim, Wilsa, e, novamente, à professora Cristina Arzabe.

Aos servidores do TROPEN, pelo zelo e apoio, em especial à Marildete e ao Batista.

Ao professor e amigo de todas as horas, Marcelino Leal, pelo apoio neste e em outros desafios acadêmicos.

Ao professor Newton Clark, por acreditar, mesmo sem me conhecer tão bem, que seria possível.

À minha amiga Cléia Fernandes, por sua preocupação com o andamento meu trabalho, pelo compartilhamento de informações, orientações e materiais, fundamentais para o sucesso desta pesquisa.

Aos demais colegas do Mestrado, em especial à Geni Moura, Felipe Mendes e Cláudia Belchior pela amizade.

À minha amiga Francyslene Abreu, pelo interesse em encontrar material didático para esta pesquisa.

Aos colegas que contribuíram nos diversos órgãos visitados em decorrência do trabalho, e que, certamente pela importância que dão ao desenvolvimento da ciência, tornaram possível a captação de dados e elementos para a pesquisa, com destaque para:

- José Eduardo Pereira Filho e Cleópatra Piauiense Nogueira, na Junta Comercial do Estado do Piauí.*
- Sérgio Landin, na Secretaria do Meio Ambiente e dos Recursos Hídricos.*
- José Ivan dos Santos Cruz, no I.B.A.M.A.*

Ao professor Clóvis Cavalcanti e a Dra. Marcelle Colares, pelas orientações recebidas sobre o conteúdo e referências bibliográficas.

Aos amigos José Martonio Alves Coelho, ex-presidente do Conselho Federal de Contabilidade, e Maria Clara Cavalcante Bulgarim, presidenta do Conselho Federal de Contabilidade, pela prontidão em colaborar com assuntos relacionados à evolução das ciências contábeis.

À minha cunhada, Maria Santana, por sua disponibilidade em colaborar nos assuntos pedagógicos da família.

Aos meus irmãos, Luzia do Socorro e Luis Gonzaga Filho, por acreditarem no que faço.

À minha irmã Teresa Cristina (in memoriam), por me ensinar que, mais que aprendizados teóricos, precisamos estar atualizados com os ensinamentos do espírito.

Aos meus alunos do curso de graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Piauí, por representarem um dos motivos de minha busca incansável pelo conhecimento.

RESUMO

As Ciências Contábeis são responsáveis pelo estudo do patrimônio das entidades e atualmente possuem um papel fundamental como ferramenta de inovação das empresas, mediante a informação das interações empresa *versus* meio ambiente. A transparência dessas relações, além de facilitar a comprovação de suas atividades perante os órgãos de controle ambiental, oferece também uma imagem de destaque no mercado, em virtude da assunção de uma postura de responsabilidade e ética ambiental comprovada através dos registros contábeis. Deste modo, os problemas-alvo desta pesquisa consistiram em esclarecer se os impactos ambientais e as medidas mitigadoras apresentados em relatórios ambientais por sociedades anônimas instaladas no Estado do Piauí estão contabilizados e evidenciados em seus demonstrativos contábeis; e, em caso negativo, como contabilizar e evidenciar estes impactos e medidas mitigadoras. Para tanto, foram investigados os EIA/RIMAs de cinco sociedades anônimas (S/A) instaladas no Estado do Piauí, tendo sido relacionados os impactos ambientais e as medidas mitigadoras; e, em um segundo momento, foi analisado se estes haviam sido contabilizados e evidenciados nos demonstrativos contábeis dessas empresas. Posteriormente, foi elaborado um modelo de Plano de Contas Ambientais, uma proposta de lançamentos para os principais fatos contábeis ambientais e minuta de Resolução, orientando o registro desses fatos. Foi observado que a maior quantidade de medidas mitigadoras observadas nos EIA/RIMAs analisados são destinadas à flora (manutenção de florestas nativas ou reflorestamento de áreas degradadas), seguidas de medidas relacionadas a programas de controle e monitoramento dos recursos hídricos, assim como a construção de obras de drenagem superficial. Embora tenham sido registrados entre seis e 22 impactos ambientais e entre nove e trinta medidas mitigadoras em cada um dos diferentes EIA/RIMAs, não foi observada, em nenhum dos Balanços Patrimoniais ou Demonstrações do Resultado do Exercício, a evidenciação desses eventos ambientais, permitindo concluir que: a) ou as empresas não estão respondendo às suas obrigações de fazer constantes nos EIA/RIMAs, colocando-se em uma posição de vulnerabilidade perante o ordenamento jurídico vigente (passíveis de embargos, multas e outros) ou b) as empresas estão respondendo suas obrigações de fazer mas não estão contabilizando esses fatos, ferindo os Princípios Contábeis, além de perder a oportunidade de manter uma boa imagem perante clientes e investidores. A não contabilização desses fatos também impede que a empresa possa concorrer a possíveis incentivos fiscais oferecidos às empresas com responsabilidade ambiental.

Palavras-chaves: Contabilidade. Fatos ambientais. Evidenciação.

ABSTRACT

Accountability is responsible for the study of organizations' patrimony and nowadays, it plays a basic role as an innovation tool of any company, through interactions information between company *versus* environment. The transparency of these relations, besides facilitating the evidence of its activities toward to the agencies of environmental control, it also offers an image of prominence in the market, due to the assumption of a responsibility and ethical commitment position proved by accounting registers. Thus, the target-problems of this research had consisted of clarifying if the environmental impacts and the compensatory measures presented in environmental reports by anonymous societies installed in the State of Piauí are entered and evidenced in its accountable demonstratives and, in the negative case, how to enter and to evidence these impacts and compensatory measures. In order to achieve these goals, we investigated EIA/RIMAs made by five anonymous societies (S/A) installed in the State of the Piauí, having been related the environmental impacts and compensatory measures and in a second moment, it was analyzed if such impacts had been entered and evidenced in the accountable demonstratives of these companies. Later, a model of Environmental Accounts Plan was elaborated, along with a proposal of launchings for the main environmental accountable facts and a Resolution minute guiding the register of these facts. It was observed that the biggest amount of compensatory measures in the EIA/RIMAs analyzed is destined to the flora (maintenance of native forests or reforestation of damaged areas), followed by measures related to programs of control and monitoring of hydric resources, as well as building of superficial draining systems. Although it has been registered between six and twenty-two environmental impacts and between nine and thirty compensatory measures in each EIA/RIMAs, the evidenciation of these environmental events was not observed in any of its Patrimonial Balances, allowing us to conclude that: a) or the companies are not answering to its obligations of registering in the EIA/RIMAs, placing themselves in a vulnerability position toward to the juridical system (susceptible of embargoes, fines and others) or b) the companies are answering its obligations of making but they are not entering these facts, wounding the Accountable Tenets, besides losing the chance of keeping a good image in front of its customers and investors. The lack of accounting these facts also does not hinder that the company cannot concur to the potential tax incentives for the companies with environmental responsibility.

Keywords: Accounting. Environmental facts. Evidenciation.

LISTA DE ABREVIATURAS

ACV	→ Análise do Ciclo de Vida
BP	→ Balanço Patrimonial
BS	→ Balanço Social
CFC	→ Conselho Federal de Contabilidade
CONAMA	→ Conselho Nacional do Meio Ambiente
CPI	→ Comissão Parlamentar de Inquérito
DINSA	→ Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental
DLPA	→ Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados
DMPL	→ Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DRE	→ Demonstração do Resultado do Exercício
DVA	→ Demonstração do Valor Adicionado
EIA	→ Estudo Prévio de Impacto Ambiental
EMAS	→ Eco – Mangement and Audit Scheme
GRI	→ Global Reporting Initiative
IAPC	→ International Auditing Practices Committee/Comitê Internacional de Práticas de Auditoria
IBRACON	→ Instituto Brasileiro de Contabilidade
IBAMA	→ Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis
IGC - USP	→ Departamento de Geografia Sedimentar e Ambiental do Instituto de Geociências da Universidade de São Paulo
ISAR	→ United Nations Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting/ Grupo de Trabalho Intergovernamental das Nações Unidas de Especialistas em Padrões Internacionais de Contabilidade

e Relatórios

JUCEPI	→ Junta Comercial do Estado do Piauí
LCA	→ Life Cycle Analysis
LI	→ Licença de Instalação
LO	→ Licença de Operação ou de Funcionamento
MCI	→ Método do Custo de Viagem Individual
NBC – T	→ Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnica
NF	→ Nota Fiscal
NFS	→ Nota Fiscal de Serviço
NPA	→ Normas e Procedimentos de Auditoria
ONG	→ Organizações Não-Governamentais
ONU	→ Organizações das Nações Unidas
P+L	→ Produção mais Limpa
PIB	→ Produto Interno Bruto
RIMA	→ Relatório de Impacto Ambiental
SA	→ Sociedade Anônima
SEMAR	→ Secretaria do Meio Ambiente e dos Recursos Hídricos
SGA	→ Sistema de Gestão Ambiental
UNSO	→ United Nations Statistical Office

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	→	Parâmetros que envolvem a Ética Empresarial	41
Figura 2	→	Modelo Sistêmico de funcionamento da natureza	66
Figura 3	→	Modelo de funcionamento das entidades que realizam atividades impactantes ao meio ambiente	67
Figura 4	→	Dimensões envolvidas na valoração do meio ambiente	69
Figura 5	→	Relação entre o custo de poluição e o custo de doenças	74
Figura 6	→	Agentes que têm levado empresas a evidenciarem na contabilidade informações ambientais	95
Figura 7	→	Teoria das funções sistemáticas	103
Figura 8	→	Contas ambientais envolvidas na relação entre empresa e meio ambiente considerando a nova postura ambiental e a postura tradicional	105

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	→	Ambientes impactados negativamente por cinco sociedades anônimas instaladas no Estado do Piauí conforme seus EIA/RIMAs (elaborados entre 1984 e 2004)	123
Gráfico 2	→	Contas a serem evidenciadas no Balanço Patrimonial relacionadas com os impactos negativos apresentadas nos EIA/RIMAs de cinco sociedades anônimas instaladas no Estado Piauí (elaborados entre 1984 a 2004).....	124
Gráfico 3	→	Ambientes que receberiam medidas mitigadoras conforme EIA/RIMAs de cinco sociedades anônimas instaladas no Estado Piauí (elaborados entre 1984 a 2004).....	125

Gráfico 4 → Contas a serem evidenciadas no Balanço Patrimonial relacionadas com medidas mitigadoras apresentadas nos EIA/RIMAs de cinco sociedades anônimas instaladas no Estado Piauí (elaborados entre 1984 a 2004).....

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	→ Comparativo entre as informações constantes nos demonstrativos ambientais (EIA/RIMA) e nos demonstrativos contábeis (BP/DRE) da empresa BUNGUE ALIMENTOS S/A no período de 2002 a 2004	129
Quadro 2	→ Comparativo entre as informações constantes nos demonstrativos ambientais (EIA/RIMA) e nos demonstrativos contábeis (BP/DRE) da empresa CONSTRUTORA SUCESSO S/A no período de 1995 a 2003 ..	132
Quadro 3	→ Comparativo entre as informações constantes nos demonstrativos ambientais (EIA/RIMA) e nos demonstrativos contábeis (BP/DRE) da empresa POTY SHOPPING S/A no período de 1996 a 2003	135
Quadro 4	→ Comparativo entre as informações constantes nos demonstrativos ambientais (EIA/RIMA) e nos demonstrativos contábeis (BP/DRE) da empresa ITAPISSUMA S/A no período de 1999 a 2003	138
Quadro 5	→ Comparativo entre as informações constantes nos demonstrativos ambientais (EIA/RIMA) e nos demonstrativos contábeis (BP/DRE) da empresa FRUTAN S/A no período de 1996 a 2003	142
Quadro 6	→ Proposta de Plano de Contas Ambientais.....	145
Quadro 7	→ Proposta de lançamento para ativo circulante/estoque ambiental.....	150
Quadro 8	→ Proposta de lançamento para ativo permanente/investimento ambiental.....	151
Quadro 9	→ Proposta de lançamento para ativo permanente/investimento ambiental.....	151
Quadro 10	→ Proposta de lançamento para ativo permanente/investimento ambiental.....	151
Quadro 11	→ Proposta de lançamento para ativo permanente/imobilizado ambiental.....	152
Quadro 12	→ Proposta de lançamento para ativo permanente/ imobilizado ambiental.....	152
Quadro 13	→ Proposta de lançamento para ativo permanente/ imobilizado ambiental.....	152
Quadro 14	→ Proposta de lançamento para ativo permanente/ imobilizado ambiental.....	153
Quadro 15	→ Proposta de lançamento para ativo permanente/ diferido ambiental.....	153
Quadro 16	→ Proposta de lançamento para ativo permanente/ diferido ambiental.....	154
Quadro 17	→ Proposta de lançamento para ativo permanente/ diferido ambiental.....	154
Quadro 18	→ Proposta de lançamento para ativo permanente/ depreciação acumulada ambiental.....	155
Quadro 19	→ Proposta de lançamento para ativo permanente/ amortização acumulada ambiental.....	155

Quadro 20	→ Proposta de lançamento para ativo permanente/ exaustão acumulada ambiental.....	
Quadro 21	→ Proposta de lançamento para passivo circulante/ fornecedores de bens ambientais.....	156
Quadro 22	→ Proposta de lançamento para passivo circulante/ provisão ambiental.....	157
Quadro 23	→ Proposta de lançamento para passivo circulante/ provisão ambiental.....	157
Quadro 24	→ Proposta de lançamento para passivo circulante/ provisão ambiental.....	157
Quadro 25	→ Proposta de lançamento para passivo circulante/ degradação ambiental.....	158
Quadro 26	→ Proposta de lançamento para passivo circulante/ degradação ambiental.....	158
Quadro 27	→ Proposta de lançamento para passivo circulante/ degradação ambiental.....	159
Quadro 28	→ Proposta de lançamento para passivo circulante/ degradação ambiental.....	159
Quadro 29	→ Proposta de lançamento para passivo circulante/ degradação ambiental.....	160
Quadro 30	→ Proposta de lançamento para passivo circulante/ degradação ambiental.....	160
Quadro 31	→ Proposta de lançamento para passivo circulante/ degradação ambiental.....	161
Quadro 32	→ Proposta de lançamento para passivo circulante/ degradação ambiental.....	161
Quadro 33	→ Proposta de lançamento para passivo circulante/ obrigações fiscais ambientais a pagar.....	162
Quadro 34	→ Proposta de lançamento para passivo circulante/ indenizações ambientais a pagar.....	162
Quadro 35	→ Proposta de lançamento para passivo circulante/ indenizações ambientais a pagar.....	162
Quadro 36	→ Proposta de lançamento para passivo circulante/ indenizações ambientais a pagar.....	163
Quadro 37	→ Proposta de lançamento para passivo circulante/ indenizações ambientais a pagar.....	163
Quadro 38	→ Proposta de lançamento para passivo circulante/ contingências ambientais	164
Quadro 39	→ Proposta de lançamento para patrimônio líquido/ reserva para contingências ambientais.....	164
Quadro 40	→ Proposta de lançamento para custos ambientais.....	165
Quadro 41	→ Proposta de lançamento para custos ambientais.....	165
Quadro 42	→ Proposta de lançamento para despesas ambientais.....	166
Quadro 43	→ Proposta de lançamento para despesas ambientais.....	166
Quadro 44	→ Proposta de lançamento para despesas ambientais.....	166
Quadro 45	→ Proposta de lançamento para despesas ambientais.....	167
Quadro 46	→ Proposta de lançamento para despesas ambientais.....	167

Quadro 47	→	Proposta de lançamento para despesas ambientais.....	167
Quadro 48	→	Proposta de lançamento para despesas ambientais.....	167
Quadro 49	→	Proposta de lançamento para despesas ambientais.....	168

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	18
OBJETIVOS GERAL E ESPECÍFICOS	22
MATERIAIS E MÉTODOS	23
CAPÍTULO I – QUESTÕES AMBIENTAIS LIGADAS À SUSTENTABILIDADE	27
1.1 Princípios ambientais	27
1.1.1 Princípio da precaução	28
1.1.2 Princípio do desenvolvimento sustentável	30
1.1.3 Princípio do poluidor-pagador	33
1.1.4 Princípio da informação	35
1.2 Dano versus impacto ambiental negativo	35
1.2.1 Conceito de dano ou impacto ambiental negativo	37
1.2.2 Classificação quanto à reparabilidade e ao interesse envolvido no dano ambiental	38
1.3 Ética e responsabilidade ambiental	39
1.3.1 Ética ambiental	40
1.3.2 Responsabilidade ambiental	44
1.4 Considerações sobre o assunto	48
CAPÍTULO II – EIA/RIMA: PRINCIPAIS ASPECTOS	50
2.1 Estudo prévio de impacto ambiental – EIA	52
2.2 Relatório de impacto ambiental – RIMA	56
2.3 Responsabilidade pela elaboração do EIA/RIMA	58
2.4 Participação do público	59
2.5 Protocolo verde, uma vitória	60
2.6 Considerações sobre o assunto	61

CAPÍTULO III – VALORAÇÃO AMBIENTAL	62
3.1 Natureza em funcionamento	65
3.2 Momento da valoração ambiental no funcionamento das entidades	66
3.3 As dimensões envolvidas no valor da natureza	68
3.4 A difícil tarefa de se mensurar o “intangível”	70
3.5 Métodos de valoração ambiental	72
3.5.1 Métodos de valoração direta	72
3.5.2 Métodos de valoração indireta	76
3.6 Considerações sobre o assunto	83
CAPÍTULO IV – CONTABILIDADE AMBIENTAL E O NEOPATRIMONIALISMO	85
4.1 Histórico da contabilidade ambiental	88
4.2 O que é a contabilidade ambiental	93
4.3 O porquê da não evidenciação de fatos contábeis pelas entidades	94
4.4 O que tem levado empresas a demonstrar fatos contábeis ambientais	95
4.5 Meios de evidenciação dos fatos contábeis da área ambiental	96
4.6 Princípios contábeis	98
4.6.1 Princípio da continuidade	98
4.6.2 Princípio da competência	99
4.6.3 Princípio da oportunidade	100
4.7 Neopatrimonialismo, a doutrina contábil do século XXI	101
4.8 Considerações sobre o assunto	103
CAPÍTULO V – CONTAS AMBIENTAIS	105
5.1 Ativos ambientais	107
5.2 Passivos ambientais	110
5.3 Patrimônio líquido	114
5.4 Custos ambientais	116
5.5 Despesas ambientais	117
5.6 Perdas ambientais	118
5.7 Receitas ambientais	119
5.8 Goodwill	119
5.9 Momento do reconhecimento e registro dos fatos ambientais	120
5.10 Considerações sobre o assunto.....	120

CAPÍTULO VI – ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE EIA/RIMAS E DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS, PROPOSTA DE PLANO DE CONTAS, LANÇAMENTOS CONTÁBEIS E RESOLUÇÃO SOBRE ESCRITURAÇÃO DE FATOS AMBIENTAIS	122
6.1 Relatórios de impacto ambiental versus demonstrativos contábeis	123
6.2 Modelo de plano de contas ambiental	144
6.3 Lançamento para os principais fatos contábeis ambientais	149
6.3.1 Ativos.....	149
6.3.2 Passivos.....	156
6.3.3 Patrimônio Líquido.....	164
6.3.4 Custos ambientais.....	164
6.3.5 Despesas ambientais.....	165
6.3.6 Receitas ambientais.....	168
6.4 Resolução sobre registro de fatos contábeis ambientais	168
6.5 Considerações sobre o assunto.....	170
CONCLUSÕES	172
REFERÊNCIAS	175
ANEXO ÚNICO.....	181

INTRODUÇÃO

Se por um lado as empresas são consideradas sinônimo de expansão do mercado de trabalho local, são também, muitas vezes, responsáveis por diversos desastres ambientais, em virtude da toxicidade das matérias-primas que usam para fabricar produtos (chumbo, níquel, cádmio, petróleo, amianto...) da exploração/devastação que seus processos produtivos causam ao meio ambiente, dos dejetos produzidos e jogados nos mananciais, no solo ou no ar, produzindo diversos tipos de poluição e, eventualmente, das conseqüências que estes produtos, após utilizados e descartados, causam à natureza.

As empresas possuem um poderoso instrumento de comunicação entre si, seus fornecedores, clientes, investidores, o fisco, o governo, os concorrentes e a sociedade. Este instrumento, obrigatório para todas as empresas, é a contabilidade,¹ que, por meio de registros e demonstrativos, deve apresentar a posição de seu patrimônio, incluindo bens, direitos, obrigações e resultado de seu funcionamento durante um determinado tempo.

Algumas empresas desenvolvem atividades que são consideradas pela legislação em vigor como impactantes ao meio ambiente, obrigando-lhes a obter licença ambiental para sua instalação. Estas empresas, além de suas relações econômicas e sociais, realizam também uma interação declarada com o meio ambiente, através dos relatórios ambientais. Efetivamente todas as empresas interagem com o meio ambiente, mas ainda não existe um nível de conscientização tal que as faça perceber e capitalizar positivamente em cima desta relação.

Atualmente as empresas obrigadas a elaborarem os relatórios ambientais pela legislação brasileira para sua devida instalação podem tomar dois caminhos distintos: o primeiro é o da indiferença, no sentido de imaginar que os que se relacionam com ela estão

¹ Deixa-se aqui o esclarecimento sobre os termos “contabilidade”, “contabilidade ambiental”, entre outras vertentes, que, ao longo do texto, poderão aparecer em maiúsculas, quando estiverem sendo tratados como Ciência ou quando houver necessidade de destaque na frase. Contudo, de modo geral, aparecem escritas em minúsculas.

alheios a esta interação assumida, através dos relatórios ambientais, colocando-as em uma situação de vulnerabilidade jurídica frente aos órgãos ambientais e ao fisco. Com relação ao mercado, por sua vez, essa posição é de miopia, considerando que todos, nos dias atuais, percebem as questões ambientais, e sua omissão neste setor coloca-a em desvantagem perante clientes e investidores conscientes e informados.

O segundo caminho seria, portanto, o de inovação, assumindo sua relação ambiental e se colocando positivamente frente a esta situação. Para tanto, o primeiro passo é o da evidenciação de sua interação com o meio ambiente por meio da contabilidade. A partir daí, sua relação com os órgãos ambientais seria de segurança, podendo, inclusive, evoluir para o alcance de incentivos fiscais. No que se refere ao mercado, seria de pioneirismo no respeito ao meio ambiente e, conseqüentemente, com uma imagem positiva resguardada, o que na área dos negócios vale muito e repercute na opção dos clientes e investidores.

Em um futuro próximo, as políticas vão ocorrer no sentido de incentivar empresas com responsabilidade ambiental, deixando para trás os ultrapassados subsídios às atividades que agridem ou deterioram a natureza. Sob este aspecto, Hawken et al (1999, p. 12-13) expõem que:

[...] certos governos continuam criando e administrando leis, políticas, tributos e subsídios que surtem o efeito contrário. Centenas de bilhões de dólares do dinheiro dos contribuintes são desviados anualmente para promover o uso ineficiente e improdutivo de material e energia. Aqui se incluem os subsídios às indústrias da mineração, do petróleo, do carvão, da pesca e florestais, assim como a práticas agrícolas que deterioram a fertilidade do solo e impõem o uso de quantidades devastadoras de água e produtos químicos. Muitos desses subsídios são arcaicos, alguns chegam a datar do século XVIII, época em que as potências européias ofereciam incentivos para que os empresários descobrissem e explorassem os recursos coloniais [...].

O relatório ambiental, de apresentação obrigatória para as atividades que interagem com o meio ambiente e que constam na Resolução CONAMA nº 01/86, é o Estudo Prévio de Impacto Ambiental (EIA); documento formal que compõe o Licenciamento Ambiental e tem como objetivo a apresentação de um estudo a ser realizado antes da implantação de novo empreendimento que, teoricamente, possa causar impactos ambientais, e que visa mostrar os resultados positivos² e negativos³ decorrentes do mesmo, bem como

² Os resultados positivos estariam relacionados com a geração de empregos e renda, com o desenvolvimento de determinada região ou com a minimização de problemas estruturais locais, regionais ou nacionais, tendo, como exemplo, a construção de hidroelétricas para redução dos riscos de colapso energético.

³ Os resultados negativos estariam relacionados com a degradação ambiental e com impactos negativos sobre os valores de um determinado povo (de ordem psicológica, social, ambiental, institucional e cultural). Cita-se, como

proporcionar respaldo técnico para elaboração de outro instrumento, este de mais fácil entendimento pelo público em geral e denominado Relatório de Impacto Ambiental, aqui tratado como RIMA. Estes dois documentos, EIA e RIMA, têm como objetivo maior fornecer subsídios para que os gestores públicos tomem decisões acerca da viabilidade ambiental ou não, de determinado empreendimento.

O EIA e o RIMA representam a materialização das declarações dos empreendedores referentes aos impactos e às mitigações que os mesmos realizarão em decorrência de suas atividades. Essa materialização é o requisito da Convenção Contábil da Objetividade,⁴ quando, diante de opções igualmente válidas, irá preferir a mais objetiva para embasar o registro contábil (documentos, contratos, notas fiscais, relatórios e outros).

A partir do momento em que a empresa elabora os relatórios EIA e RIMA como requisito para instalar-se, ela está declarando, através desses relatórios, vários fatos contábeis relacionados com impactos ambientais negativos e medidas mitigadoras que ocorrerão durante o funcionamento da empresa, caso ela se instale. Os Princípios Contábeis e a Corrente Científica do Neopatrimonialismo determinam que sejam registrados todos os fatos que alterem o patrimônio da empresa, então não há porque estes, caso a empresa se instale e venha a funcionar, também não sejam registrados quando da sua ocorrência.

Desta forma, pode-se dizer que os relatórios EIA e RIMA não são por si sós, contábeis, e também não são bases para registros, porém eles informam fatos que ocorrerão com a empresa e que, no momento de sua ocorrência, estarão provocando alterações em seu patrimônio. Logo, deverão ser registrados oportunamente e evidenciados, não especificamente os EIAs e RIMAs, mas os fatos (impactos ambientais negativos e medidas mitigadoras) neles declarados.

Convém assinalar que, para a construção do presente trabalho, os problemas de pesquisa foram os seguintes: 1) Os impactos ambientais e as medidas mitigadoras, ambos apresentados em relatórios ambientais por sociedades anônimas instaladas no Estado do Piauí, estão contabilizados e evidenciados em seus demonstrativos contábeis Balanço Patrimonial e

exemplo, mais uma vez, a construção de uma hidroelétrica cuja implementação dependesse da retirada de toda uma comunidade ribeirinha (perdendo-se igrejas, casas, vizinhos, costumes, mitos...) para uma nova cidade construída para este fim, considerada como um lugar vazio pelos novos moradores. Outro resultado negativo seria a perda da atividade econômica de pesca, em decorrência da mudança de localização da comunidade.

⁴ A Convenção da Objetividade – Enunciado: “Para procedimentos igualmente relevantes, resultantes da aplicação dos Princípios, preferir-se-ão, em ordem decrescente: a) os que puderem ser comprovados por documentos e critérios objetivos; b) os que puderem ser corroborados por consenso de pessoas qualificadas da profissão, reunidas em comitês de pesquisa ou em entidades que têm autoridades sobre princípios contábeis [...]” (IUDÍCIBUS, MARTINS E GELBCKE, 2000, p. 60).

Demonstração do Resultado do Exercício? 2) Como contabilizar e evidenciar os impactos ambientais e as medidas mitigadoras apresentados nos relatórios ambientais pelas sociedades anônimas em seus demonstrativos contábeis Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício?

Os seguintes pressupostos foram considerados: 1) os impactos ambientais e as medidas mitigadoras alteram o patrimônio das empresas, sendo, portanto, fatos contábeis passíveis de registros e evidenciações; 2) os eventos ambientais representam fatos contábeis, devendo ser registrados através de lançamentos, por meio de contas específicas; 3) se os registros dos fatos contábeis ambientais ocorrerem em contas específicas, os demonstrativos de que dispõe a ciência são bastantes e suficientes para mostrar, com transparência, a relação entre a empresa e o meio ambiente; e 4) os relatórios contábeis publicados pelas sociedades anônimas que desenvolvem atividades impactantes ao meio ambiente no Piauí não refletem a totalidade de suas relações ambientais.

OBJETIVOS GERAL E ESPECÍFICOS

O objetivo geral da pesquisa consistiu em investigar os eventos ambientais relacionados com impactos negativos e medidas mitigadoras de sociedades anônimas obrigadas a apresentação de demonstrativos de impacto ambiental e sua repercussão na contabilidade.

Foram considerados como objetivos específicos:

1) analisar o conteúdo dos demonstrativos EIAs/RIMAs das atividades impactantes ao ambiente apresentados pelas sociedades anônimas instaladas no estado do Piauí aos órgãos oficiais;

2) analisar a evidenciação nos relatórios contábeis Balanço Patrimonial (BP) e Demonstrativo do Resultado do Exercício (DRE) das sociedades instaladas no estado do Piauí, de informações sobre fatos contábeis relacionados com ações que impactaram o ambiente ou ações mitigadoras;

3) analisar a relação entre os demonstrativos de impacto ambiental e os relatórios contábeis das sociedades anônimas instaladas no estado do Piauí;

4) elaborar modelo ambiental de plano de contas, proposta de lançamentos para os principais fatos contábeis ambientais e minuta de Norma Técnica tratando do registro desses fatos.

MATERIAIS E MÉTODOS

Quanto aos Materiais e Métodos, foram identificadas as empresas instaladas no Estado do Piauí, constituídas sob a forma jurídica de sociedade anônima (S/A) em um período de vinte anos, entre 1984 a 2004. O motivo da escolha dessa forma jurídica deu-se em virtude de estas, em sendo de capital aberto,⁵ estarem obrigadas a publicar seus demonstrativos; e, em sendo de capital fechado, apresentar maior probabilidade de publicação de suas informações contábeis.

Foram identificadas 92 empresas que apresentaram ao mesmo tempo as características de terem sua constituição jurídica sob a forma de S/A e desenvolverem atividades impactantes ao meio ambiente, nos termos definidos pela Resolução CONAMA n° 001/86, em diversas áreas de atuação no Estado do Piauí.

Foi enviado Ofício protocolado à Secretaria do Meio Ambiente e dos Recursos Hídricos do Estado do Piauí (SEMAR), em 13 de setembro de 2004, solicitando cópias dos EIA e RIMA apresentados pelas empresas instaladas no Piauí sob a forma jurídica de S/A e com atividades que impactassem o meio ambiente, de acordo com a Resolução CONAMA n° 001/86. Considerando o não recebimento da resposta, foi enviado outro ofício, este constando relação das empresas em anexo a fim de facilitar a identificação dos documentos por parte daquele Órgão. Do total solicitado (noventa e duas empresas), somente foram encontrados nos arquivos do Órgão (SEMAR), os EIA/RIMA de dez empreendimentos.

⁵ O art. 4° da Lei 6.404/76 define Companhia Aberta e Fechada como: “Para os efeitos desta lei, a companhia é aberta ou fechada conforme, os valores mobiliários de sua emissão estejam ou não admitidos à negociação em bolsa ou no mercado de balcão.”

Para a análise proposta pela pesquisa, faziam-se necessários os EIA/RIMA e os Demonstrativos Contábeis; e, como os primeiros já haviam sido localizados na SEMAR, foi realizada a visita a outro órgão oficial, neste caso à Junta Comercial do Estado do Piauí (JUCEPI) para a localização dos segundos. Dos dez empreendimentos, pôde-se constatar que cinco não possuíam seus demonstrativos arquivados na JUCEPI. Assim, foram analisados os dados de apenas cinco empresas com demonstrativos contábeis arquivados na JUCEPI, cujas atividades, constituídas sob a forma jurídica de S/A, apresentassem efeitos impactantes ao meio ambiente do Estado do Piauí no período pesquisado.

No que diz respeito à Pesquisa Documental realizada, esta procurou abranger os dispositivos jurídicos relacionados com o tema Meio Ambiente e Contabilidade, incluindo desde legislações internacionais, protocolos, a Constituição da República Federativa do Brasil, leis e resoluções emitidas por diferentes órgãos, tais como Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA), Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Instituto Brasileiro de Contabilidade (IBRACON).

Também foram pesquisados os demonstrativos de impacto ambiental (EIA/RIMA) apresentados pelas Sociedades Anônimas instaladas no Estado do Piauí aos órgãos oficiais de controle do meio ambiente como: Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA) e Secretaria do Meio Ambiente e dos Recursos Hídricos do Piauí (SEMAR).

Destaque-se que os demonstrativos contábeis das empresas foram adquiridos junto à JUCEPI. Alguns desses demonstrativos também foram coletados em jornais oficiais e em jornais de grande circulação no Estado do Piauí.

A pesquisa foi do tipo exploratória e com relação à Pesquisa Bibliográfica, foi realizada uma revisão na literatura sobre as áreas contábil e ambiental, envolvendo livros, revistas científicas, publicações avulsas, imprensa escrita, periódicos, anais e trabalhos científicos, todos constando nas referências deste trabalho.

Na área ambiental, foram considerados principalmente artigos que tratavam de princípios, impactos e obrigatoriedade das empresas que desenvolvem atividades consideradas pela legislação em vigor, como impactantes ao meio ambiente, além de artigos sobre licenciamento ambiental, com a finalidade de revisar o Estudo Prévio de Impacto Ambiental (EIA) e o Relatório de Impacto Ambiental (RIMA).

Foi realizado estudo na teoria contábil no tocante à doutrina do Neopatrimonialismo que subsidia teoricamente a inserção de fatos contábeis ambientais nos demonstrativos das empresas, além de uma revisão sobre a evolução da contabilidade ambiental, dos princípios contábeis mais ligados à temática ambiental e uma revisão sobre as contas necessárias à implementação de uma contabilidade ambiental em entidades que se relacionem com o meio ambiente.

Para o Tratamento e Análise dos Dados, foram elencadas todas as informações sobre os impactos ambientais, medidas mitigadoras e compensações ambientais prestadas nos EIA/RIMA pelas empresas. Posteriormente, foram avaliadas que repercussões essas informações deveriam ter na contabilidade, no que tange a registros e demonstrativos contábeis.

Em um segundo momento, foram analisados os demonstrativos contábeis das empresas como também verificadas as evidenciações relacionadas com as informações ambientais prestadas no RIMA, que efetivamente existiam demonstradas em contas e/ou notas explicativas.

Afinal, esses dados foram comparados e analisados, e serviram como base para a avaliação das hipóteses levantadas anteriormente, bem como para respaldar as conclusões apresentadas sobre a pesquisa.

Pelo que foi pesquisado, pode-se afirmar que o tema é bastante atual, pois a multidisciplinaridade insere a Contabilidade no circuito da sustentabilidade e busca sua contribuição para o meio ambiente. As discussões levantadas neste trabalho giram, portanto, em torno dessas duas temáticas, Contabilidade e Meio Ambiente, e apresentam-se detalhadas em seis capítulos.

O CAPÍTULO I discorreu sobre temas ambientais, que abrangem desde os princípios ambientais mais pertinentes ao assunto, o tratamento dado pela literatura sobre dano e impacto ambiental até uma análise de como a ética e a responsabilidade ambiental devem permear as questões empresariais.

O CAPÍTULO II discutiu aspectos gerais relacionados com o EIA e RIMA na legislação brasileira, abrangendo conteúdo e publicidade, responsáveis pela elaboração e a forma de participação popular, discutindo também a contribuição dos bancos oficiais para a questão ambiental através do Protocolo Verde.

O CAPÍTULO III tratou dos métodos de valoração existentes na doutrina ambiental.

O CAPÍTULO IV questionou a fundamentação teórica da inserção da contabilidade ambiental como instrumento de sustentabilidade através de seus princípios e da doutrina do Neopatrimonialismo.

O CAPÍTULO V discorreu sobre as contas ambientais, suas funções e funcionamento.

O CAPÍTULO VI apresentou os resultados e as contribuições da pesquisa realizada, analisando de forma comparativa os demonstrativos contábeis e os demonstrativos ambientais, propondo modelo de plano de contas, incluindo contas específicas para o meio ambiente, modelos de lançamentos dos principais fatos contábeis ambientais e um modelo de Resolução que orienta sobre os registros contábeis ambientais.

Por fim, apresentaram-se as principais CONCLUSÕES resultantes da pesquisa, juntamente com as REFERÊNCIAS, que constituíram o suporte teórico fundamental para que o estudo pudesse atingir os objetivos propostos.

CAPÍTULO I – QUESTÕES AMBIENTAIS LIGADAS À SUSTENTABILIDADE

Neste capítulo, procura-se descrever e analisar questões relacionadas à sustentabilidade ambiental de empresas; dentre elas, os princípios, a ética e a responsabilidade ambiental, a fim de oferecer embasamento teórico sobre temas análogos ao assunto principal desta dissertação, que é a contabilidade ambiental.

Os princípios, em qualquer ordenamento jurídico, são normas que orientam as condutas. Dentre os diversos princípios existentes, são mostrados alguns que, embora sejam considerados como ambientais, podem ser utilizados também para orientar a gestão e contabilidade das empresas.

Como na análise dos EIA/RIMAS, além das medidas mitigadoras, são apresentados também os impactos ambientais negativos, faz-se neste capítulo um paralelo entre dano e impacto ambiental negativo, discorrendo-se sobre esses dois termos bastante utilizados na literatura ambiental.

São tratados, também, os temas ética e responsabilidade ambiental. A ética ambiental é apresentada de maneira geral, além de aspectos relacionados com a ética empresarial. No que se refere à responsabilidade, são discutidos aspectos ligados à responsabilidade civil por danos ambientais e, de forma mais breve, sobre a responsabilidade social na Contabilidade.

1.1 Princípios ambientais

Para cumprir a Política Nacional do Meio Ambiente, estabelecida na Lei nº 6.938/81, que tem como objetivo a preservação, melhoria e recuperação da qualidade

ambiental propícia à vida, foram estabelecidos, no artigo 2º da referida Lei, dez princípios:

- I – Ação governamental na manutenção do equilíbrio ecológico, considerando o meio ambiente como um patrimônio público a ser necessariamente assegurado e protegido, tendo em vista o uso coletivo;
- II – Racionalização do uso do solo, do subsolo, da água e do ar;
- III- Planejamento e fiscalização do uso dos recursos ambientais;
- IV - Proteção dos ecossistemas, com a preservação de áreas representativas;
- V- Controle e zoneamento das atividades potencial ou efetivamente poluidoras;
- VI – Incentivos ao estudo e à pesquisa de tecnologias orientadas para o uso racional e a proteção dos recursos ambientais;
- VII- Acompanhamento do estado da qualidade ambiental;
- VIII- Recuperação de áreas degradadas;
- IX – Proteção de áreas ameaçadas de degradação;
- X – Educação ambiental a todos os níveis do ensino, inclusive a educação da comunidade, objetivando capacitá-la para participação ativa na defesa do meio ambiente.

Os dez princípios foram abrangentes a todas as necessidades de proteção e controle que as atividades relacionadas com o meio ambiente carecem. A amplitude desses princípios vai desde a educação ambiental, proteção, recuperação, incentivos ao meio ambiente, até a ação governamental, que, dentre todos, deve ser o mais efetivo para o sucesso dos demais. Ressalte-se que a Lei nº 6.938/81 foi recepcionada pela Constituição Federal, promulgada em 05 de outubro de 1988.

Embora alguns autores tratem todos esses princípios e até outros mais, estão destacados neste trabalho os mais diretamente associados à orientação para empresas ambientalmente responsáveis:

1.1.1 Princípio da precaução

O Princípio da precaução encontra-se destacado nos seguintes dispositivos legais:

“[...] V – Controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente” (art. 225, § 1º, inciso V, da Constituição da República Federativa do Brasil).

“Art. 2º – A Política Nacional do Meio Ambiente tem por objetivo a preservação, melhoria e recuperação da qualidade ambiental propícia à vida, visando assegurar, no País, condições ao desenvolvimento socioeconômico, aos interesses da segurança nacional e à proteção da dignidade da vida humana, atendidas os seguintes princípios:

I – Ação governamental na manutenção do equilíbrio ecológico, considerando o meio ambiente como um patrimônio público a ser necessariamente assegurado e protegido, tendo em vista o uso coletivo” (inciso I, art. 2º da Lei nº 6.938/81).

“Art. 54 – Causar poluição de qualquer natureza em níveis tais que resultem ou possam resultar em danos à saúde humana, ou que provoquem a mortalidade de animais ou da destruição significativa da flora:

Pena – reclusão de um a quatro anos, e multa.

[...].

§ 3º Incorre nas mesmas penas previstas no parágrafo anterior quem deixar de adotar, quando assim o exigir a autoridade competente, medidas de precaução em caso de risco de dano ambiental grave ou irreversível” (§ 3º, art. 54, da Lei 9.605/98).

Segundo Leite (2003, p. 46), o aspecto da precaução ligado a este princípio consiste em:

[...] sempre que houver perigo da ocorrência de um dano grave ou irreversível, a ausência de certeza científica absoluta não deverá ser utilizada como razão para se adiar a adoção de medidas eficazes, a fim de impedir a degradação ambiental.

Em termos contábeis, este princípio está ligado à análise das medidas a serem tomadas e valores a serem aplicados em ativos (equipamentos e investimentos), bem como à constituição de reservas (Reserva para Contingências) para previsão de possíveis danos. Como exemplo, cita-se a aquisição de um sistema de tratamento de esgotos (equipamentos ambientais) visando a não contaminação de um rio, ou a constituição de uma reserva para contingência (Patrimônio Líquido) com o objetivo de reter lucros presentes para não comprometer resultados futuros da empresa. No segundo caso, a entidade deveria realizar ações que visassem orientar possíveis mudanças de tecnologia de produção, por considerar que a tecnologia usada pela empresa pode causar algum dano ao ambiente.

Leite (2003, p. 50) estabelece que o princípio da precaução está associado ao da atuação preventiva, e cita como exemplo deste último a apresentação do Estudo de Impacto Ambiental (EIA):

[...] Um exemplo típico da atuação preventiva é o instrumento do Estudo Prévio do Impacto Ambiental, que tem como objetivo evitar a implementação de projetos de desenvolvimento tecnicamente inviável do ponto de vista ecológico. Desta forma, a prevenção, necessariamente, implica um mecanismo antecipatório do modo de desenvolvimento da atividade econômica, mitigando e avaliando os aspectos ambientais negativos.

Desta forma, este princípio ressalta a importância de empresas estarem preparadas para enfrentar eventuais danos, mesmo que estes ainda não tenham ocorrido, considerando que a reparação é mais incerta e mais custosa que a prevenção.

1.1.2 Princípio do desenvolvimento sustentável

Este princípio tem como idéia central harmonizar a coexistência entre meio ambiente e atividade econômica. Porém, embora estejam associados a responsabilidades de competência do governo e das empresas, os indivíduos também devem assumir sua responsabilidade neste contexto, principalmente relacionada ao consumismo exagerado e à economia de energia e água.

Neste princípio, destacam-se os seguintes dispositivos legais:

Art. 225 – Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado [...], impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. (ART. 225, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL).

Para se alcançar um desenvolvimento sustentável, a proteção ambiental deve constituir parte integrante do processo de desenvolvimento e não pode ser considerada separadamente” (PRINCÍPIO 4 DA DECLARAÇÃO DO RIO SOBRE AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO)⁶.

Para se alcançar um desenvolvimento sustentável e uma qualidade de vida mais elevada para todos os povos, os Estados deverão reduzir e eliminar padrões insustentáveis de produção e de consumo e promover políticas demográficas apropriadas. (PRINCÍPIO 8 DA DECLARAÇÃO DO RIO SOBRE AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO).

O desenvolvimento sustentável está associado, no caso das empresas, à prevenção e reciclagem. A prevenção, no sentido de investimentos feitos pela empresa, visa eliminar, reduzir ou minimizar os efeitos negativos da atividade sobre o meio ambiente; e a reciclagem diz respeito ao aumento do ciclo de vida dos produtos. O objetivo é reduzir os dejetos e, conseqüentemente, os problemas relacionados ao seu depósito, bem como à emissão de poluentes.

Hawken et al (1999, p. 73) destacam a importância das qualidades do bom material e do bom trabalho continuarem passando para outros usuários e outros usos através do conserto, de reutilização, do aperfeiçoamento, da refabricação e da reciclagem, fazendo com que os produtos renasçam:

⁶ Disponível em: <http://www.bio2000.hpg.ig.com.br/declaracao_do_rio.htm>. Acesso em: 25 nov. 2004.

São grandes os benefícios, tanto para os consumidores quanto para os fabricantes quando os produtos renascem. As câmeras “descartáveis” tornaram-se acessíveis porque a Fuji e a Kodak as recuperam, junto aos reveladores de fotografia, refabricam-nas, recarregam os filmes e as vendem novamente. A IBM refabrica computadores; em 1997, seu Centro de Recuperação de Ativos de 3 mil metros quadrados, em Edicott, Nova York, estava recuperando 16 milhões de quilos de computadores e peças de computador por ano. Em 1993, a firma italiana Bibo, que fabricava pratos descartáveis de plástico, passou a cobrar pelo seu uso e a reciclá-los, tornando-os novos. As operações mundiais de remanufatura da Xerox aumentaram os ganhos em cerca de 700 milhões em toda a sua história; espera-se que sua mais nova fotocopiadora, com todas as partes reutilizáveis ou recicláveis, venha a economizar um bilhão de dólares mediante a refabricação a longo prazo. A faculdade de Administração da Universidade da Carolina do Norte já contratou um professor de “logística inversa”: a “redistribuição” dos produtos dos consumidores para a remanufatura.

O Princípio do desenvolvimento sustentável começou a ser formatado quando a Organização das Nações Unidas (ONU) convocou, em dezembro de 1983, a Comissão *Brundtland*, Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, presidida pela ex-primeira ministra da Noruega *Gro Harlem Brundtland*, daí o nome da Comissão. A Comissão tinha como objetivo apresentar uma agenda global de capacitação da humanidade, que deveria enfrentar os principais problemas ambientais do Planeta, e, dessa forma, garantir o progresso da humanidade sem comprometer os recursos para as gerações futuras.

Foi denunciada, no Relatório, a exaustão dos recursos ambientais (apud ALMEIDA, 2002, p. 56):

Muitos dos atuais esforços para manter o progresso humano, para atender às necessidades humanas e para realizar as ambições humanas são simplesmente insustentáveis – tanto nas nações ricas quanto nas pobres. Elas retiram demais, e a um ritmo acelerado demais, de uma conta de recursos ambientais já a descoberto, e no futuro não poderão esperar outra coisa que não a insolvência dessa conta. Podem apresentar lucro nos balancetes da geração atual, mas nossos filhos herdarão os prejuízos. Tomamos um capital ambiental emprestado às gerações futuras, sem qualquer intenção ou perspectiva de devolvê-lo.

A orientação final da Comissão foi a convocação para a II Conferência Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, a qual foi marcada para junho de 1992, no Rio de Janeiro, Brasil; e, a partir de então, efetivamente, a definição de *desenvolvimento sustentável* entra em circulação como sendo: “o desenvolvimento que satisfaz as necessidades do presente sem comprometer as habilidades das futuras gerações de satisfazerem suas necessidades”.

Desta forma, a implementação do desenvolvimento sustentável ocorre baseado na eficácia (produção de resultado), porém sem perder de foco a geração de bem-estar do indivíduo e o respeito a sua cultura. A partir do momento em que o centro das atenções torna-se a pessoa e não o lucro, acredita-se que os primeiros passos estão sendo dados rumo à sustentabilidade.

As Nações Unidas (apud FERREIRA, 2003, p. 78) definem negócio sustentável como sendo: “aquele que não deixa o meio ambiente pior, no fim de um período contábil, do que ele era no início do mesmo período.”

Dentro da filosofia do Princípio do Desenvolvimento Sustentável, as empresas têm procurado investir em Sistemas de Gestão Ambiental (SGA)⁷ que objetivem reduzir impactos negativos, melhorar a administração dos riscos como também a imagem interna e externa da empresa. A adesão a um sistema de certificação, a exemplo da série de normas ISO 14000⁸, formulada pela *International Standardization Organization*⁹, é voluntária e contribui para o desenvolvimento das ações de sustentabilidade na empresa. Destaque-se que já foi incluída outra técnica para a avaliação de impactos negativos na atividade produtiva, chamada Análise do Ciclo de Vida (ACV) ou *Life Cycle Analysis* (LCA), que Almeida (2002, p. 115) descreve como:

A análise do ciclo de vida (ACV) é uma técnica para avaliação dos impactos ambientais de um produto, do “berço ao túmulo”. Isto é, desde o projeto (design) do produto até a disposição final do que restou do produto consumido – passando pela obtenção das matérias-primas e insumos na natureza, a fabricação, a embalagem, o transporte, a utilização, a reutilização e a reciclagem/recuperação.

É válido ressaltar que a certificação pela série ISO 14000 não é garantia de que a empresa não polui o meio ambiente, porém é um forte indicativo de que ela se preocupa e conhece as limitações da natureza.

A técnica chamada Produção mais Limpa (P+L) propõe reduzir ou eliminar a poluição no decorrer do processo produtivo, sem esperar que os dejetos sejam produzidos ao seu final. Almeida (2002, p. 117) observa que geralmente a visão tradicional enfoca somente o cumprimento dos limites permitidos pela legislação para descarga de poluentes, sem,

⁷ Almeida (2002) descreve as etapas a serem percorridas rumo à implantação de um SGA.

⁸ A série ISO 14000 é destinada a certificar a qualidade da gestão ambiental, que se constitui em um processo estruturado, visando à melhoria contínua do desempenho nas empresas.

⁹ Organização não-governamental com sede em Genebra, na Suíça, criada em 1947, com o objetivo de instituir normas internacionais sobre padrão de qualidade.

contudo, incorporar a idéia de melhoria continua. “[...] Considera apenas o aspecto ambiental da questão, não incorpora a idéia de melhoria contínua e age apenas sobre a ponta final do processo de produção [...]”.

Essas alternativas estão inseridas dentro de um *gerenciamento ambiental*, que constitui um conjunto de rotinas e procedimentos a serem adotados pela organização, visando administrar com maior eficiência e eficácia as relações decorrentes de sua atividade bem como a interação desta com o meio ambiente em que está inserida. É verdade que, muitas vezes, a implantação de um Sistema de Gestão Ambiental fica comprometida quando os custos econômicos decorrentes de sua implementação oneram muito o custo final do produto. A ausência de uma educação ambiental consolidada também compromete a implantação dessa gestão ambiental, pois a sociedade ainda não está educada para exigir produtos ou serviços “mais limpos” das empresas, nem para pagar mais por eles, em decorrência da internalização dos custos ambientais pela empresa.

O gerenciamento ambiental visa, antes de tudo, superar, reduzir ou anular os impactos ambientais negativos decorrentes da atividade da empresa. O objetivo é uma redução dos custos ambientais para entidade e em um meio ambiente de melhor qualidade para a sociedade, através da implantação de uma política interna de atividades de planejamento, atribuição de responsabilidades, estabelecimento de procedimentos e acompanhamento de ações. Neste sentido, a mudança de postura diante da nova realidade ambiental do mundo e uma inovação de idéias e atitudes empresariais são as propostas do gerenciamento ambiental.

Ferreira (2003, p. 86), em relato sobre a pesquisa realizada pela Organização das Nações Unidas (ONU) com seis companhias suecas, com o objetivo de verificar o grau de integração existente entre os relatórios de desempenho financeiro e de desempenho ambiental, concluiu que não há uma experiência prática da integração entre a gestão ambiental e a contabilidade; ou seja, embora teoricamente haja orientação nesse sentido, as empresas efetivamente não evidenciam suas informações ambientais nos demonstrativos contábeis.

1.1.3 Princípio do poluidor-pagador

Este princípio estabelece que a internalização dos custos externos relacionados aos danos ambientais é de responsabilidade do poluidor. Porém, o princípio não está ligado somente à questão da compensação do dano por parte do poluidor. Em outras palavras, a ele são acrescidos os custos relacionados à prevenção, à precaução e à reparação dano ambiental.

Outro aspecto a ressaltar é que, antes da reparação, o que o princípio objetiva realmente é evitar que o prejuízo ambiental venha a ocorrer.

Com relação a este princípio, destacam-se os seguintes dispositivos legais:

§ 3º As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados. (artigo 225, § 3º da Constituição Federal).

VII - À imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização dos recursos ambientais com fins econômicos. (inciso VII, art. 4º da Lei 6.938/81).

Logo, como exposto no artigo 225, § 3º da Constituição Federal anteriormente citado, além da obrigação de reparação do dano ambiental, o poluidor também estará sujeito às sanções penais e administrativas, por meio do regime jurídico da responsabilidade civil aos danos ambientais.

Neste sentido, Leite (2003, p. 56-57) destaca que, “de fato, durante o processo produtivo são verificadas externalidades negativas, sendo o objetivo maior fazer com que os custos sociais das medidas de proteção ambiental sejam impostos a quem inicialmente provocou a poluição. [...]”

Tietenberg (1994, p. 95) compara o Princípio do Poluidor Pagador com o Princípio do Custo Integral,¹⁰ porém este último é mais abrangente, devendo ser aplicado a todos os emitentes, desde os proprietários de imóveis até os de automóveis. Segundo o referido autor, a implementação do princípio do custo integral chamaria a atenção para o fato de que os recursos ambientais são escassos e preciosos, e isto tornaria os produtos fabricados por processos de transformação ambientalmente destrutivos relativamente mais caros; e, por outro lado, os que fossem feitos através de processos de produção menos agressivos seriam relativamente mais baratos.

É válido destacar que o princípio do poluidor pagador visa corrigir as falhas estabelecidas pelo processo produtivo como também pelo mercado que utiliza incorretamente os recursos naturais, sem considerar que o mesmo é um bem de uso comum do povo, amparado pelo direito ou interesse coletivo e difuso do ambiente. Um ponto a considerar é que o pagamento realizado pelo poluidor, em decorrência dos danos que ele causou ao meio ambiente, não lhe dá o direito de poluir.

¹⁰ Segundo o Princípio do custo integral (*full coast*), todos os usuários de recursos ambientais deveriam pagar seu custo inteiro (TIETENBERG, 1994, p. 95).

1.1.4 Princípio da informação

A acessibilidade e publicidade das informações previstas nos dispositivos legais, a seguir, estão relacionadas ao princípio da informação, o qual extrapola o nível de informações para sociedade, chegando ao nível de troca de informações entre as nações, ressaltando-se os diversos acordos celebrados, visando a troca de informações ambientais entre estas.

IV - Exigir, na forma da lei para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação ao meio ambiente estudo de impacto ambiental, a que se dará publicidade. (INCISO IV, ARTIGO 225 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL).

Art. 11. Respeitado o sigilo industrial, assim solicitado e demonstrado pelo interessado o RIMA será acessível ao público. Suas cópias permanecerão à disposição dos interessados, nos centros de documentação ou bibliotecas do IBAMA e do órgão estadual de controle ambiental correspondente, inclusive o período de análise técnica. (ART. 11, RESOLUÇÃO CONAMA Nº 01/86).

Princípio 10. No nível nacional cada indivíduo deve ter acesso adequado a informações relativas ao meio ambiente de que disponham as autoridades públicas, inclusive informações sobre materiais e atividades perigosas em suas comunidades. (DECLARAÇÃO DO RIO DE JANEIRO/92, PRINCÍPIO 10).

Com relação à divulgação das informações ambientais, as empresas têm se preocupado, porquanto as mesmas podem demonstrar tanto aspectos positivos como negativos. Aspectos positivos estariam relacionados com medidas mitigadoras ou com ações de implantação de tecnologia limpa, que proporcionariam uma boa imagem da empresa perante a sociedade e demais usuários de suas informações. Aspectos negativos, como poluição sonora, atmosférica, ausência de tratamento de efluentes, causando diversas ordens de prejuízos ao ambiente, além de mancharem a imagem da empresa, podem levar a multas ou indenizações. Daí as entidades terem tanta preocupação em omitir as informações ambientais negativas.

1.2 Dano *versus* impacto ambiental negativo

A sociedade já há muito tem uma forma de organização e de evolução incompatível com a sadia qualidade de vida. As incompatibilidades estão relacionadas às condições tecnológicas, formas de organização da atividade produtiva, às concepções de vida voltadas para o consumismo, que foram sendo agravadas com o decorrer do tempo nos

sistemas produtivos, quer sejam capitalistas, socialistas, quer sejam comunistas, refletindo no esgotamento dos modelos de desenvolvimento econômico e industrial até então implantados.

Nesse sentido, Condesso (apud LEITE, 2003, p. 22-23) também destaca o antagonismo entre o ambiente e a economia, bem como o consumismo como propulsores de efeitos ecologicamente depredadores:

O ambiente e a economia têm vivido em tensão e até mesmo em antagonismo. Com efeito, com o apoio dos poderes políticos, o mundo, confundindo a qualidade de vida, o bem-estar, com o consumismo, com a abundância de bens industriais e o desperdício, desde há mais de um século, *que tem vivido uma civilização industrial*, geradora de efeitos ecologicamente depredadores, socialmente injustos e economicamente inviáveis e insustentáveis. [Id. *ibid.*].

O acúmulo de riquezas é que direciona as ações na área de crescimento econômico nos modelos econômicos clássicos, em contradição com o respeito e a preservação ambiental. A ausência de registros contábeis dos fatos relacionados com o meio ambiente, tanto na contabilidade nacional como na contabilidade das empresas, demonstra como o meio ambiente não é considerado fornecedor de matéria-prima nem receptor de degradação ambiental decorrente da atividade econômica.

As diversas convenções, acordos, protocolos e ajustes nacionais e internacionais, destacando-se o Protocolo de Kioto, são considerados avanços na área ambiental. Em nível nacional, pode-se destacar a inserção do artigo 225 da Constituição da República Federativa do Brasil, que estabelece a preservação do meio ambiente saudável para as gerações presentes e futuras. Esses avanços seguem rumo ao Estado de Direito Ambiental que, embora difícil de ser alcançado, é o horizonte vislumbrado e que, para ser concretizado, requer muito mais que mudança de legislações, conforme mostra Leite (2003, p. 33):

De fato, a concretização do Estado de Direito Ambiental converge obrigatoriamente para mudanças radicais nas estruturas existentes da sociedade organizada. E não há como negar que a conscientização global da crise ambiental exige uma cidadania participativa, que compreende uma ação conjunta do Estado e da coletividade na proteção ambiental. [...] Trata-se de um pensamento equivocado dizer que os custos da degradação ambiental devem ser repartidos por todos, em uma escala global que ninguém sabe calcular. Esta visão é distorcida e leva ao esgotamento total dos recursos ambientais e a previsões catastróficas. Portanto, somente com a mudança para a responsabilização solidária e participativa dos Estados e dos cidadãos com os ideais de preservação ecológica é que se achará uma luz no fim do túnel.

A Lei 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente define meio ambiente como sendo: “I – meio ambiente: o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas.”

Meio ambiente está, dessa forma, sendo definido como um termo amplo que representa mais que um bem em si, estando associado a uma relação de troca entre os diversos seres que compõem a natureza, sendo o ser humano um destes. Incluem-se aí, também, a água, o ar e o solo, bem como os patrimônios cultural e paisagístico.

O antropocentrismo como corrente que coloca o ser humano na condição de dominador da natureza, a qual é explorada ilimitadamente, perdeu o sentido de ser. A inclusão de alguns valores ao antropocentrismo “clássico”, decorrentes de direitos e da ética ligados ao meio ambiente, fez admitir uma proteção dantes não vista ao meio ambiente.

Leite (2003, p. 75) admite um antropocentrismo alargado no qual a responsabilidade social pelo meio ambiente é também do Estado e da coletividade como um todo, e tem amparo legal no direito brasileiro, principalmente, no art. 225, *caput*, Constituição Federal, 1988, Lei 6.938/81. Algumas ciências, como a Contabilidade, por exemplo, tem seu foco de estudo baseado no antropocentrismo alargado.

1.2.1 Conceito de dano ou impacto ambiental negativo

Embora os termos dano ambiental e impacto ambiental negativo tenham o mesmo sentido, a doutrina refere-se com mais incidência ao dano enquanto a legislação trata o termo mais como impacto ambiental.

O termo Impacto Ambiental está definido no artigo 1º da Resolução CONAMA nº 01/86, como:

Art. 1º - Para efeito desta Resolução, considera-se impacto ambiental qualquer alteração das propriedades físicas, químicas e biológicas do meio ambiente, causada por qualquer forma de matéria ou energia resultante das atividades humanas que, direta ou indiretamente, afetam:

I – a saúde, a segurança e o bem-estar da população;

II – as atividades sociais e econômicas;

III – a biota;

IV – as condições estéticas e sanitárias do meio ambiente;

V- a qualidade dos recursos ambientais.

Pode-se afirmar que, de acordo com a Resolução n ° 01/86, o termo impacto ambiental é bastante amplo e completo, abrangendo “qualquer alteração das propriedades físicas, químicas e biológicas do meio ambiente causada pela ação humana”.

Na opinião de Sá (2001, p.110):

Um impacto ambiental é sempre consequência de uma ação. Porém, nem todas as consequências de uma ação do homem merecem ser consideradas como impactos ambientais. Os fatores que levam a qualificar um efeito ambiental como significativos são subjetivos, envolvendo escolhas de natureza técnica, política e social. Mais uma vez, a noção de meio ambiente é fundamental para o entendimento e a aplicação do conceito de impacto ambiental.

Dano ambiental de uma maneira geral também pode ser definido como qualquer ato que lesione o meio ambiente, resultando em uma ofensa ou diminuição de patrimônio. Embora a expressão dano ambiental não encontre definição expressa na legislação ambiental brasileira, Leite (2003, p. 94) define-a como uma expressão ambivalente, que designa tanto alterações nocivas ao conjunto de elementos que compõem o meio ambiente como à saúde das pessoas e aos seus interesses. Como exemplo de alterações nocivas, cita-se a poluição atmosférica, poluição sonora, desmatamento ou queimadas.

1.2.2 Classificação quanto à reparabilidade e ao interesse envolvido no dano ambiental

O dano ambiental é classificado pelos doutrinadores sob vários aspectos, interessando para este trabalho a classificação quanto à *reparabilidade* e ao *interesse envolvido*. Para Leite (2003, p. 96-97), esta classificação é feita da seguinte forma:

1 Dano ambiental de reparabilidade direta, quando diz respeito a interesses próprios individuais e individuais homogêneos e apenas reflexos com o meio ambiente e atinentes ao microbem ambiental. O interessado que sofreu lesão será diretamente indenizado.

2 Dano ambiental de reparabilidade indireta, quando diz respeito a interesses difusos, coletivos e eventualmente individuais de dimensão coletiva, concernentes à proteção do macrobem ambiental e relativos à proteção do meio ambiente de interesse coletivo e não objetivando ressarcir interesses próprios e pessoais. [...].

Com relação ao ressarcimento do dano ambiental, a legislação brasileira ainda não estabelece a dimensão do dano que pode ser considerado lesivo e nem como avaliar o valor da reparação. Entretanto, avança ao estabelecer que a responsabilidade civil no caso do dano ambiental deve ser imputada ao responsável por prejuízos potenciais que podem advir no futuro, admitindo, assim, a presunção.

A questão passa então a ser tratada pela doutrina que estabelece como pressuposto para reparação a gravidade do dano ambiental relacionado com a quebra do equilíbrio da qualidade ambiental sob o aspecto dos ecossistemas ou da capacidade de aproveitamento pelo ser humano.

O dano está ligado a anormalidade nas propriedades físicas e químicas dos elementos da natureza, perdidas em decorrência do ato lesivo, podendo ocorrer de um único ato ou de atos contínuos. Venosa (2005, p. 206) exemplifica como dano decorrente de um único ato o rompimento do tanque de um navio petroleiro, que, por causa do desastre, derrama petróleo no mar. Pode-se citar como exemplo de dano de atos contínuos a emissão de gases poluentes de forma contínua das chaminés de uma fábrica ou o despejo de dejetos em uma nascente.

Os danos ambientais decorrentes de uma atividade produtiva são geralmente de atos contínuos, como, por exemplo, uma fábrica de cimento que utiliza como matéria-prima a argila, devido à extração continuada do insumo. O dano de um único ato pode ocorrer tanto com as atividades que já tenham previsão de causar impactos ambientais quanto com qualquer outra atividade que não tenha esta previsão, tendo, por exemplo, o vazamento de gás em um restaurante.

O dano não está ligado à idéia de anterioridade da atividade no sentido de que, somente pelo fato de uma atividade lesiva ao ambiente ter se instalado em um determinado local antes de seus vizinhos, isto lhe ofereça garantias para agir além dos limites estabelecidos como normais.

Tal fato destaca questões relacionadas com responsabilidade, posto que, para Destefenni (2005, p. 84), “o dano também é um requisito essencial para que exista responsabilidade”. Isto é, antes de se falar em responsabilidade, faz-se necessário ter ocorrido o dano ambiental.

1.3 Ética e responsabilidade ambiental

O comportamento da sociedade e a forma de as entidades lidarem com a natureza têm sofrido alterações ao longo das últimas décadas, principalmente em decorrência da mudança de valores, de conhecimentos e crenças sobre o assunto.

Desde a década de 1970, essencialmente após a I Conferência Internacional sobre Meio Ambiente Humano, em Estocolmo, ocorrida em 1972, às pessoas vêm percebendo mais

efetivamente que às alterações no Planeta, relacionadas com clima, vegetação, poluição, efeito estufa e outros, não são meros blefes dos ambientalistas.

As legislações sobre responsabilidade ambiental têm tratado com maior rigor as questões ambientais, as quais, juntamente com as descobertas dos estudiosos da temática, estão levando a uma nova dimensão da ética e da responsabilidade das empresas frente às questões ambientais.

1.3.1 Ética ambiental

A ética é internacional no campo ambiental, também conhecida como a *ética da sobrevivência*, que Venosa (2005) coloca como uma ética ainda sem contornos claros.

Para Milaré (1996, p. 41), a ética está relacionada aos direitos dados e inalienáveis e quase sempre fundamentais nas relações naturais:

O mesmo processo se passa com a Ética. Direito Natural e Ética, em suas origens, por vezes se confundem porque ambos estão próximos da matriz originária, a Natureza. Por Ética, entendemos, aqui, a ciência ou tratado dos costumes que, por seu caráter eminentemente operativo e prático, pode assumir a fisionomia de arte ou exercício dos bons hábitos e comportamentos morais, quer na vida individual quer na social.

A investigação em análise alicerça-se na ética empresarial em relação ao meio ambiente, que se deverá configurar envolta em parâmetros biocêntricos e sociais, conforme demonstrado na Figura 1.

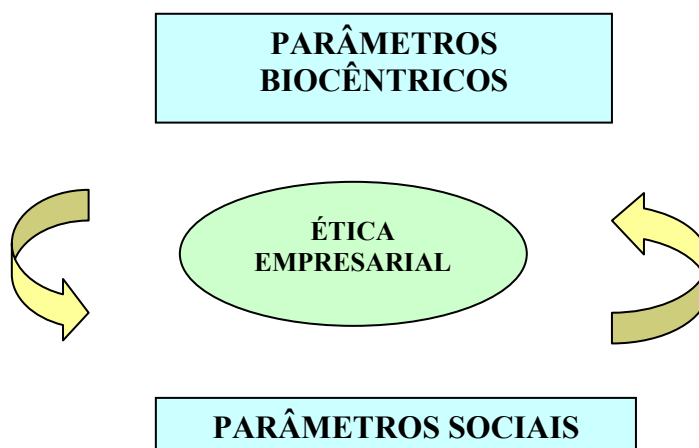


Figura 1 – Parâmetros que envolvem a Ética Empresarial.

Fonte: Modificado de Venosa (2005)

A lógica do parâmetro biocêntrico está relacionada com questões de vida ou morte ligada à idéia de limitação dos recursos naturais. É válido lembrar que muitas outras formas de vida já existiam no Planeta Terra antes da presença humana. Esta informação era do conhecimento de nossos ancestrais há mais de 15.000 anos, e está contida na Bíblia, um dos livros mais antigos da Humanidade. Segundo a Bíblia, Deus fez as plantas (no terceiro dia); os animais (no quinto dia); e, finalmente, o ser humano (no sexto dia) (GÊNESIS, 1 : 31):

E disse Deus: Produza a terra erva verde, erva que dê semente, árvore frutífera que dê fruto segundo sua espécie, cuja semente está nela sobre a terra; e assim foi.

E a terra produziu erva, erva dando semente conforme a sua espécie, e a árvore frutífera, cuja semente está nela conforme a sua espécie; e viu Deus que era bom.

E foi a tarde e a manhã, **o dia terceiro**.

E disse Deus: Produzam as águas abundantemente répteis de alma vivente; e voem as aves sobre a face da expansão dos céus.

E Deus criou as grandes baleias, e todo o réptil de alma vivente que as águas abundantemente produziram conforme as suas espécies; e toda a ave de asas conforme a sua espécie; e viu Deus que era bom.

E Deus os abençoou, dizendo: Frutificai e multiplicai-vos, e enchei as águas nos mares; e as aves se multipliquem na terra.

E foi a tarde e a manhã, **o dia quinto**.

E disse Deus: Façamos o homem à nossa imagem, conforme a nossa semelhança; e domine sobre os peixes do mar, e sobre as aves dos céus, e sobre o gado, e sobre toda a terra, e sobre todo o réptil que se move sobre a terra.

E viu Deus tudo quanto tinha feito, e eis que era muito bom; e foi a tarde e a manhã, **o dia sexto**. (grifo nosso).

A ciência estima que o tempo de vida do Planeta Terra é de cerca de 4,6 bilhões de anos, e suas teorias, evidenciadas por registros fósseis, corroboram a existência da espécie humana como sendo posterior a muitas outras formas de vida. Joel Barbujianni Sigolo,

professor doutor do Departamento de Geologia Sedimentar e Ambiental do Instituto de Geociências da Universidade de São Paulo (IGC – USP), desenvolveu um método para mostrar de uma forma diferente a escala geológica, usando, em vez de um calendário convencional, uma fita métrica de 4,6 metros. A medida equivale aos estimados 4,6 bilhões de anos de formação da Terra. Segundo o professor, o ser humano aparece nos últimos milímetros da fita (ESTADÃO, 2005).

O modelo de crescimento econômico ilimitado, apresentado bem antes do mundo globalizado e difundido mais ainda após este, é um equívoco, que poderá levar todos a um colapso. A capacidade de suporte ou resiliência da natureza propõe a mudança para o paradigma da sustentabilidade. Nesse sentido, faz-se mister definir a capacidade de suporte da natureza; ou seja, as empresas devem estudar e estabelecer a capacidade de utilização que o meio ambiente é capaz de suportar e se recompor para continuar o ciclo da vida. Esta é uma questão de ética e respeito para com a natureza e as gerações futuras. Identificado esse parâmetro, a empresa passará, então, a identificar os meios para atingir com maior eficácia este ótimo pré-estabelecido. Dessa forma, a idéia da sustentabilidade perpassa os valores de um empreendimento.

O outro parâmetro a ser considerado é o social. Neste aspecto, questões de políticas públicas ambientais devem ser consideradas. A Lei nº 6.938/81, Lei de Política Nacional do Meio Ambiente dispõe em seu art. 2º, inc. II, que “o Meio Ambiente é patrimônio público a ser necessariamente assegurado e protegido, tendo em vista o uso coletivo.” Logo, o meio ambiente é considerado patrimônio público ou da coletividade. O questionamento é: – até que ponto as empresas podem utilizar indevidamente esse patrimônio que é de todos? Onde ficam os direitos das gerações futuras previstos desde o Relatório da Comissão *Brundtland* com a definição de “Desenvolvimento Sustentável”?

Almeida (2002, p. 78) coloca o dilema das empresas frente aos desafios apresentados pela natureza e pela sociedade, ou seja, “como agir de maneira a garantir sua sobrevivência a longo prazo – ou seja, sua perenidade – diante dos desafios impostos pela natureza e pela sociedade é a questão que se apresenta a empresas de todos os portes. [...]”.

Por outro lado, a empresa tem sua lógica, geralmente baseada na maximização dos lucros, na consideração do meio ambiente como um apêndice ou fornecedor (gratuito) dos insumos. E a sociedade também tem sua lógica, esta geralmente baseada no consumismo exagerado.

Um ponto a considerar nos debates sobre ética é que o meio ambiente não é patrimônio de todos nem patrimônio particular de alguns, para ser utilizado em prol do crescimento econômico. Na opinião de Milaré (1996, p. 43), existe uma tendência originária de instintos primitivos de se pensar que somos donos das coisas:

[...] É como se tudo fosse de ninguém, de tal modo que *res nullius fiunt primi occupantis*, em outras palavras: ‘eu ocupo, logo é meu; e em sendo meu faço o que bem entendo ... não importando que eu não entenda *o que e como* deva ser moralmente entendido de minha parte’.

As empresas têm adotado cada dia mais a utilização de seus próprios Códigos de Ética, embora o tema meio ambiente ainda não apareça com tanto destaque. Fala-se em uma nova forma de cidadania que clama por um meio ambiente ecologicamente equilibrado, com base, principalmente, no valor fundamental da igualdade entre todos.

São as alterações que se vêm processando na natureza, que têm forçado uma mudança de paradigmas nas diversas ciências inter-relacionadas com a ecologia, como no caso da Contabilidade, a fim de que se possam adaptar e inserir as questões relacionadas à devastação e preservação do meio ambiente no seio de suas discussões.

Nos últimos séculos, o ser humano vem interferindo no funcionamento sistêmico da natureza com a quebra constante da cadeia trófica (circulação de matéria e energia em que os seres se alimentam uns dos outros, quer seja presa quer seja predador, através de fluxo que vem desde a fotossíntese). Isto se dá pela inserção de espécies exóticas, construção de hidroelétricas, pontes, prédios, extração mineral, vegetal e tantas outras atividades, ditas econômicas.

Com relação à Contabilidade, a ética está ligada à noção de verdade relacionada com seu objetivo de informar de maneira imparcial e completa todos os fatos que têm relação com seu patrimônio. Os usuários¹¹ têm requerido informações diferenciadas que possam pautar suas decisões com o maior grau de certeza possível. Para tanto, é preciso que ocorram adaptações e princípios voltados para dimensão ambiental desta ciência, para que as discussões não fiquem somente na teoria.

Logo, a ética impõe uma revisão dos valores atuais, desde o nível da sociedade, passando pelas empresas até chegar ao nível das grandes potências, pois o mundo é um só,

¹¹ São todas as pessoas, quer sejam físicas quer sejam jurídicas, que, de alguma forma, se utilizam das diversas informações emitidas pela entidade. Os usuários podem ser internos, como: funcionários, gerentes, diretores, sindicatos e outros; ou externos, como: investidores, instituições financeiras, fornecedores, clientes, pesquisadores e outros.

embora os efeitos da falta de ética ambiental sejam mais perceptíveis em alguns níveis. A educação ambiental também deve ser trabalhada em paralelo com todas as alternativas de revisão dos paradigmas ambientais para que os resultados sejam efetivos.

1.3.2 Responsabilidade ambiental

Pode-se dizer que qualquer atividade que acarrete prejuízos ao meio ambiente gera, em consequência, a responsabilidade ou dever de indenizar, pela autonomia e independência entre os três sistemas de responsabilidades existentes: civil, administrativa e penal. O degradador estará sujeito a responder pelos danos causados nas três esferas existentes nos termos do artigo 225, §3º, da Constituição Federal. A Lei nº 6.938/81 estabelece em seu artigo 14, § 1º, a possibilidade de independência e cumulação entre a responsabilidade civil e administrativa.

De acordo com Leite (2003, p. 63), a responsabilidade civil deve estar integrada aos instrumentos jurídico-administrativos e à responsabilidade penal:

O instituto da responsabilidade civil por danos ao meio ambiente, associado aos instrumentos jurídico-administrativos e à responsabilidade penal ambiental, assim, têm importante missão no cenário do princípio da responsabilização. Esta tríplice responsabilização deve ser articulada conjunta, coerente e sistematicamente, em verdadeiro sistema múltiplo de imputação ao degradador ambiental.

Para Sendim (apud Leite, 2003, p. 63), a responsabilidade civil pode contribuir para evitar o dano ambiental, fazendo com que o poluidor ciente que será responsabilizado economicamente opte por prevenir ou evitar o dano:

Ao discutir as potencialidades do sistema da responsabilidade civil no que tange ao dano ambiental, Sendim destaca que os eventuais poluidores, cientes de que serão responsáveis economicamente pelos danos ambientais, têm forte motivo para evitar e prevenir a ocorrência destes danos. Assim, além de contribuir para a compensação dos custos sociais do dano ambiental, a responsabilidade civil pode fazer com que o poluidor atue *ex ante* da degradação ambiental e, como consequência, diminua os riscos ambientais.

A responsabilidade civil pelos danos ambientais está ligada ao princípio da prevenção, além de funcionar também sob o aspecto educativo, mesmo que às avessas. Esse instituto, por outro lado, somente deve ser acionado quando outros mecanismos jurídicos não tiverem efeito e o risco ao meio ambiente for iminente, visto que aquele que vive socialmente e por algum motivo pratica um dano deve suportar as consequências legais desse fato.

Com relação à responsabilidade ambiental, destaca-se como aceita a *teoria da responsabilidade por risco*, segundo a qual o empreendedor deve responder pelos ônus (custos) e pelos bônus (lucros) decorrentes da atividade. Esta teoria tem como avanço a ausência da necessidade de prova de culpa do poluidor, o que também facilita na responsabilização. A adoção desta teoria tem sido considerada um grande avanço na área ambiental, pois, pela sistemática de responsabilização tradicional, a reparação do dano apresentaria maiores dificuldades.

A tendência doutrinária e jurisprudencial em relação a excludentes de responsabilidade é a de não aceitar o caso fortuito¹² e de força maior¹³ como aplicáveis aos direitos difusos¹⁴ e ao meio ambiente. Uma das principais alegações é a de que, se brechas forem aceitas, o meio ambiente estaria correndo sérios riscos, em razão dos agentes econômicos envolvidos no caso. Considerando que os interesses defendidos são difusos, somente interessa: o dano e a reparação do mesmo. Se o dano for provocado por força maior (imprevisível), sem a ação do agente, então se diz que ocorre a exclusão do nexo causal, como, por exemplo, quando a queda de um raio provoca incêndio em uma reserva florestal. Por outro lado, se o agente contribuiu para ocorrência do dano, como, por exemplo, a queda do raio sobre o paiol, a ocorrência de caso fortuito ou força maior não exclui o nexo causal, considerando que o empreendedor sabia das potencialidades dos riscos de diversas ordens na manutenção do paiol.

Para que exista a responsabilidade civil, é condição a existência do dano, considerando que a responsabilidade civil tem como objetivo o retorno à situação anterior ao dano, ou seja, sua recomposição, conforme previsto no *caput* do artigo 927 do Novo Código Civil que estabelece: “Aquele que, por ato ilícito, causar dano a outrem fica obrigado a repará-lo.” A definição do responsável pelo ato ilícito está prevista nos artigos 186 e 187 do mesmo Código Civil. Esta reparação decorrente da responsabilidade civil é de ordem patrimonial e moral ou extrapatrimonial. No caso do dano ambiental, pode ser percebido um avanço que modifica o princípio tradicional da responsabilidade civil, quando estabelece a coibição de atividades que possam vir a causar dano ambiental futuro.

¹² *Caso fortuito* está relacionado com obra do acaso (act of God, ato de Deus), imprevisível, decorrente de fato da natureza ou humano. Ex.: Queda de um raio.

¹³ *Força maior* é algo natural ou humano, assim como o caso fortuito, irresistível, porém, possível de ser previsto. Ex.: Ocorrência de um ciclone.

¹⁴ *Direitos difusos* são aqueles em que a proteção se estende difusamente sobre toda a sociedade, bem como a cada um de seus indivíduos separadamente.

O parágrafo único do já citado artigo 927 do Novo Código Civil estabelece expressamente a obrigação de reparar o dano independente da existência de culpa, consagrando duas regras básicas na área ambiental que são a *reparação integral do prejuízo e a responsabilidade objetiva do degradador*: “Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, riscos para os direitos de outrem”. Ainda com relação à responsabilidade objetiva, também a Lei nº 6.938/81, em seu artigo 14, parágrafo 1º estabelece: “Sem obstar a aplicação das penalidades previstas neste artigo, é o poluidor obrigado, independentemente de existência de culpa, a indenizar ou reparar os danos causados ao meio ambiente e a terceiros, afetados por sua atividade. [...]”.

A reparação integral do prejuízo está relacionada com a inexistência de tetos (limites máximos) para as indenizações e reparações ambientais. É a regra jurídica vigente na legislação brasileira, que, na ótica de Mirra (1996, p.64), combina responsabilidade sem culpa e indenização ilimitada: “[...] no direito brasileiro vigora a combinação: responsabilidade sem culpa, indenização ilimitada”.

Adamek (apud FREITAS, 2003, p.117) contesta a inexistência do nexo causal em relação à responsabilidade objetiva. “Ressalte-se, todavia, que o fato de a responsabilidade ser objetiva não implica que se possa prescindir da existência do nexo causal entre a ação (ou omissão) do suposto poluidor e o dano causado, cuja prova deveria ficar a cargo do demandante.”

Isto comprova que o tema é polêmico, que as opiniões são divergentes, mas que prevalece na doutrina a posição da inexistência do nexo causal no caso da responsabilidade ambiental.

A área ambiental apresenta uma complexidade tal que a responsabilidade civil subjetiva, baseada na culpa, não pode ser aplicada por ser insuficiente para proteger o meio ambiente. Por isso dizemos que não interessa *a priori* se a atividade do poluidor é lícita ou ilícita, interessando, sim, a reparação do dano, a recomposição e reconstituição do meio ambiente. A indenização por si só não é suficiente, representa somente um remédio que não garante a cura.

A responsabilidade civil na área ambiental tem como base o risco e não a culpa. Por isto, com base nos princípios da justiça e da equidade, o agente deve suportar um dano

que originalmente o beneficiou economicamente, mesmo que esse dano tenha acontecido em decorrência de uma atividade que tenha tido autorização administrativa prévia para funcionamento. É o caso de uma atividade que haja recebido autorização administrativa prévia de funcionamento, através do procedimento de licenciamento ambiental, e que tenha causado um dano ao meio ambiente; logo, a existência desta autorização prévia não exime o agente da responsabilidade civil de reparação integral do dano.

Com relação ao tema Adamek (apud FREITAS, 2003, p. 120) assevera:

Por isso, a jurisprudência pátria tem entendido, de modo interativo, que a licitude da atividade não se presta para afastar o dever de reparar o dano. Do mesmo modo, eventual decisão tomada na esfera administrativa não isenta o poluidor da responsabilidade civil.

São inquestionáveis as mudanças verificadas ultimamente no mundo dos negócios, nesse contexto, Tachizawa (2004, p. 73) destaca como deve ser a postura dos gestores frente a um novo ambiente empresarial. Segundo este autor, essa postura se relaciona ao tratamento justo a ser dispensado aos membros do corpo funcional, bem como a atenção ao conceito de efetividade, no sentido de atendimento à satisfação da sociedade, ao atendimento de seus requisitos sociais, econômicos e culturais:

A responsabilidade social e ambiental pode ser resumida no conceito de 'efetividade', como o alcance de objetivos do desenvolvimento econômico-social. Portanto, uma organização é efetiva quando mantém uma postura socialmente responsável.

Veloso (2006, p.6) ratifica a posição de que os gestores e as organizações deverão assumir uma postura diferente frente às questões sociais e também ambientais, deixando de priorizar lucros para vislumbrar horizontes mais compartilhados: "As organizações terão de aprender a equacionar a necessidade de obter lucros, obedecer às leis, ter um comportamento ético e envolver-se em alguma filantropia para com as comunidades em que se inserem. [...]".

Quanto à responsabilidade, não se pode deixar de citar, em termos contábeis, a existência do Balanço Social,¹⁵ demonstrativo que apresenta as ações de interação da entidade com a área social, abrangendo desde as questões relacionadas com o pessoal, cidadania, valor agregado à economia e até mesmo meio ambiente. Essas ações tanto podem ser internas quanto podem ser ações desenvolvidas pela empresa que beneficiam áreas do entorno da

¹⁵ Segundo Ribeiro (2005, p. 9-10), o Balanço Social teve início na França, em 1977 e no Brasil, a partir da década de 1960.

mesma. Como exemplo, tem-se a manutenção por parte da empresa de creche, para mães não somente da entidade como da comunidade, onde a mesma está instalada ou a manutenção de escola de formação de adultos que também possa servir à comunidade.

Balanço Social fez surgir uma nova dimensão que Glautier e Underdown (apud RIBEIRO, 2005, p. 26) chamaram de contabilidade de responsabilidade social, existente desde os anos de 1960, está relacionada com as mudanças de valores e expectativas sociais que levaram às discussões sobre o papel da empresa na sociedade.

A Organização das Nações Unidas (ONU) tem se preocupado com a questão da responsabilidade na contabilidade, tanto que em sua 7ª Reunião sobre as normas contábeis tratou-se acerca do conceito de responsabilidade social nos diversos países do mundo. Foram destacadas as crescentes exigências sobre informações relacionadas com os gastos para controle ambiental e a resistência apresentada pelo meio empresarial em reconhecer para a sociedade sua responsabilidade ambiental, visto que isto iria onerá-lo em diversos aspectos.

1.4 Considerações sobre o assunto

O conceito de impacto ambiental tem ligação direta com a exigência de apresentação do Estudo Prévio de Impacto Ambiental (EIA), nos termos do inciso IV, art. 225, da Constituição Federal e do respectivo Relatório de Impacto Ambiental (RIMA).

Pela Constituição Federal, a alteração ambiental para ser considerada “impacto ambiental” deve ter como consequência uma degradação *significativa* do ambiente. Dessa forma, a responsabilidade da definição do que vem a ser significativa, por ser imprecisa,¹⁶ recai sobre o órgão público ambiental, quando da recepção de um projeto de atividade potencialmente causadora de degradação ambiental e, portanto, sujeita ao licenciamento. É válido ressaltar que consta no artigo 2º, da Resolução CONAMA nº 001/86, o rol de atividades e empreendimentos que devem ser submetidos ao EIA, antes do licenciamento, facilitando, dessa forma, a definição por parte do órgão ambiental.

No que se refere à previsão da responsabilidade objetiva na legislação em vigor, embora tenha sido um avanço na área do Direito ambiental, ela, por si só, não resolve o problema da degradação dos ecossistemas, devendo, assim, compor junto com outros

¹⁶ De acordo com Grau (apud MIRRA, 2002, p. 28), conceitos indeterminados são aqueles: “[...] cujos termos são ambíguos ou imprecisos – especialmente imprecisos – razão pela qual necessitam ser completados por quem os aplica.”

instrumentos jurídicos, econômicos e administrativos um sistema visando à proteção e preservação ambiental.

A legislação mais rigorosa, principalmente no tocante à responsabilidade ambiental, juntamente com a ética e mercados que se abrem para empresas ambientalmente corretas, como o mercado de carbono, decorrente do Protocolo de Kioto,¹⁷ deve fazer com que em breve as empresas avancem no sentido de adotar políticas internas de sustentabilidade.

Alguns organismos internacionais como a *Global Reporting Initiative (GRI)*¹⁸ têm se preocupado com o desenvolvimento e a disseminação de metodologias de elaboração de relatórios e indicadores para empresas que pretendam ser sustentáveis, tendo como base os aspectos econômicos, ambientais e sociais.

Os indicadores sintéticos de desempenho ambientais focalizam principalmente: energia, matérias-primas, água, emissões de efluentes e resíduos, biodiversidade, fornecedores, produtos e serviços, transporte e conformidade. O fato é que as pressões relacionadas com a evidenciação das informações ambientais, às vezes, têm vindo de fora para dentro.

O despertar das empresas no sentido de copiar o funcionamento da natureza, embora ainda não tenha obtido o êxito pleno, que seria completar o ciclo produtivo à semelhança do meio ambiente, talvez seja uma das iniciativas mais concretas rumo à sustentabilidade.

¹⁷ O Protocolo de Kioto abriu a possibilidade de existência de um novo mercado decorrente das metas estabelecidas para as nações desenvolvidas. As partes terão duas opções: ou reduzirão suas emissões em nível doméstico ou aproveitarão os mecanismos flexíveis (comércio de emissões, os mecanismos de desenvolvimento limpo e a implementação conjunta).

¹⁸ Disponível em: <http://www.globalreporting.org/>.

CAPÍTULO II – EIA/RIMA: PRINCIPAIS ASPECTOS

A avaliação prévia de impactos ambientais é considerada por alguns autores como princípio ambiental, tal é sua importância como norteadora de procedimentos na área ambiental, com previsão na Constituição Federal,¹⁹ artigo 225, § 1º, inciso IV, na Lei nº 6.938/81,²⁰ artigo 9º, inciso III, e na Declaração do Rio sobre Desenvolvimento e Meio Ambiente,²¹ no princípio 17.

Para que os empreendimentos com atividades impactantes ao meio ambiente possam se estabelecer, faz-se necessário o Licenciamento Ambiental, que a Resolução CONAMA nº 237/97, artigo 1º, define como:

I - Licenciamento Ambiental: procedimento administrativo pelo qual o órgão ambiental competente licencia a localização, instalação, ampliação e a operação de empreendimentos e atividades utilizadoras de recursos ambientais, consideradas efetiva ou potencialmente poluidoras ou aquelas que, sob qualquer forma, possam causar degradação ambiental, considerando as disposições legais e regulamentares e as normas técnicas aplicáveis ao caso.

Fiorillo (2004, p. 72) define Licenciamento Ambiental como “o complexo de etapas que compõem o procedimento administrativo, o qual objetiva a concessão de licença ambiental. Dessa forma, não é possível identificar isoladamente a licença ambiental, porquanto esta é uma das fases do procedimento”.

¹⁹ “IV – exigir na forma da lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade” (inciso IV, § 1º, art. 225 da Constituição Federal).

²⁰ “Art.9º – São instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente:

[...].

III – A avaliação de impactos ambientais” (inciso III, art. 9º da Lei nº 6.938/81).

²¹ Princípio 17 [...]. A avaliação do impacto ambiental, como instrumento nacional, será efetuada para as atividades planejadas que possam vir a ter um impacto adverso significativo sobre o meio ambiente e estejam sujeitas à decisão de uma autoridade nacional competente.

A política ambiental no Brasil baseia-se no atendimento dos anseios de pólos antagônicos; de um lado, a busca do equilíbrio ecológico; e, do outro, o crescimento da atividade econômica. De acordo com Fink, Alonso Jr. e Dawalibi (2000, p. 1), o Estado aparece como mediador desse conflito através do licenciamento ambiental:

E, dentre os pilares da implementação da Política de Proteção Ambiental pelo Estado, está o licenciamento ambiental.

Inútil para alguns, moroso, porém necessário, para outros, o licenciamento de atividades degradantes que consomem recursos naturais ainda é o instrumento mais capaz de compor o conflito que se convencionou denominar *desenvolvimento sustentável*.

O Licenciamento está dividido em três fases distintas: licença prévia, licença de instalação e licença de funcionamento. Esse é um procedimento considerado discricionário, pois o EIA, que subsidiará o RIMA, oferece informações amplas e subjetivas acerca do empreendimento, incluindo aspectos positivos e negativos sobre o mesmo, que servirão como base nas decisões acerca da concessão ou não. Como o EIA carece de informações objetivas, o ato final do representante do órgão concedente torna-se discricionário.

A *Licença Prévia (LP)*, prevista no inciso I, artigo 8º, da Resolução CONAMA nº 237/97, é como diz o próprio nome, concedida na fase preliminar ou de planejamento do empreendimento, aprovando: localização, concepção, viabilidade ambiental e estabelecendo os requisitos básicos e condicionantes a serem atendidos na próxima fase. O prazo de validade para LP, estabelecido na Resolução, é de até cinco anos.

A *Licença de Instalação (LI)*, que é precedida pela Licença Prévia, tem amparo legal no inciso II, do já citado artigo 8º da Resolução CONAMA nº 237/97. Esta licença autoriza o início da construção ou a instalação do empreendimento com base nas especificações previstas nos planos, programas e projetos aprovados, nos quais estão incluídas as medidas de controle ambiental e demais condicionantes. O prazo de validade para LI encontra-se na mesma Resolução e é de até seis anos.

A *Licença de Operação ou de Funcionamento (LO)*, precedida por outras Licenças, é requerida após o término da construção, e depois de verificada a eficiência das medidas de controle ambiental e mitigação dos impactos negativos. Tem como objetivo a concessão de autorização para início de operação da atividade ou empreendimento, condicionada ao cumprimento das exigências constantes nas licenças anteriores. O prazo de validade para LO é de, no mínimo, quatro anos e, no máximo, dez anos.

O Estudo de Impacto Ambiental (EIA) e o Relatório de Impacto Ambiental (RIMA) podem ser exigidos em qualquer uma das etapas do Licenciamento Ambiental.

A Resolução CONAMA n° 237/97 estabelece, em seu artigo 7°, que os empreendimentos e atividades serão licenciados em um único nível de competência, ou seja, federal, estadual ou municipal. Essa regra contraria a anteriormente estabelecida, através da Resolução CONAMA n° 01/86, que atribuía aos órgãos estaduais e, supletivamente, ao IBAMA esta competência, deixando abertura para que os órgãos municipais de controle ambiental fizessem também essa exigência caso fosse necessário.

O Licenciamento Ambiental de empreendimentos de repercussão nacional ou mesmo estadual por vezes é acompanhado de embates entre os diversos interessados²² em seu resultado, conforme pôde ser constatado recentemente no estado do Piauí, no caso bastante divulgado na imprensa estadual, envolvendo a instalação da Empresa Bungue S.A. na região dos cerrados piauienses. As lides estiveram relacionadas com as questões ética, ambiental, social e financeira, envolvendo benefícios e perdas sofridas por diferentes interessados.

Este capítulo discorre sobre os aspectos mais relevantes do EIA e RIMA, relacionados com conceitos, requisitos e conteúdo, necessários à compreensão da pesquisa, visto que os dados desses relatórios serão confrontados com as informações constantes nos relatórios contábeis.

São apresentados também os responsáveis pela elaboração do EIA e RIMA e a forma como o público pode participar neste processo. O capítulo termina com algumas informações sobre o Protocolo Verde, que representou um avanço na participação da sociedade na questão ambiental através do estabelecimento de condições para concessão de créditos e incentivos financeiros.

2.1 Estudo prévio de impacto ambiental - EIA

O EIA é um instrumento que, além de subsidiar ações de precaução, serve de base para o planejamento de ações na área ambiental por avaliar o meio ambiente antes da realização das atividades impactantes e inferir os danos que o empreendimento pode causar,

²² Os interessados são os industriais, o governo, o Ministério Público, os ambientalistas, as organizações de defesa do meio ambiente e a comunidade local.

fornecendo assim instrumentos para que os gestores avaliem e decidam sobre a viabilidade total, parcial ou inviabilidade deste no local escolhido para sua implementação.

O EIA tem ligação com o princípio da precaução, estabelecido na Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, realizada no Rio de Janeiro, em 1992. Em sua Declaração de Princípios, ficou estabelecido que, sempre quando houver perigo de ocorrência de um dano grave ou irreversível, a falta de certeza científica absoluta não deverá ser utilizada como razão para se adiar a adoção de medidas eficazes para impedir a degradação do meio ambiente. Devem ser considerados principalmente os custos envolvidos nessas medidas; ou seja, se houver dúvidas, mesmo que na esfera científica, sobre os danos de determinada atividade, a mesma deverá ser evitada ou rigorosamente controlada.

O artigo 23, inciso VI, da mesma Lei Maior diz que é competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas. Em outras palavras, atribui responsabilidade a todos os entes federados para legislar sobre o assunto. Sob este aspecto, o avanço está na previsão que a Carta Magna faz de que as legislações estaduais estabeleçam, no mínimo, o que já está constitucionalmente garantido.

Assinale-se que a Constituição Federal deu um destaque especial ao tema impacto ambiental no inciso IV, do artigo 225: “...exigir, na forma da lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, *estudo prévio de impacto ambiental*, a que se dará publicidade.” (Grifo nosso). Machado (2001, p. 194) ressalta que “é a primeira Constituição no mundo que prevê o Estudo de Impacto Ambiental, o que é uma conquista, pois o legislador ordinário e, via de consequência, o Poder Executivo e o Poder Judiciário não poderão abrandar as exigências constitucionais”.

Nesse contexto, alguns pontos do inciso IV, do art. 225 da Constituição Federal com relação ao EIA merecem destaque:

→ *Exigir, na forma da lei* [...] – estabelece que, para cumprir o previsto nas respectivas legislações, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão exigir, e não somente solicitar, o estudo prévio de impacto ambiental.

→ [...] *para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente* [...] – nesse ponto do inciso está estabelecido que a elaboração do EIA deve anteceder o início da instalação do empreendimento e que nem todas as atividades estão subordinadas a esta regra,

somente aquelas que causarem significativa degradação ao meio ambiente. Para tanto, a Resolução CONAMA nº 01/86 elenca, em seu artigo 2º, as atividades modificadoras do meio ambiente. Faz-se também uma distinção entre instalação de obra e instalação de novas atividades de um empreendimento já em funcionamento que possam causar degradação ambiental. Assim, um mesmo empreendimento pode apresentar tantos EIAs e RIMAs quantos forem as diferentes atividades empreendidas pelo negócio que causem dano ao ambiente.

→ [...] *estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade* – o inciso estabelece que o estudo de impacto ambiental é um instrumento público e portanto, deve ser divulgado à sociedade e a quem interessar.

Para Machado (2001, p.195):

Dar publicidade do estudo transcende o conceito de tornar acessível o estudo ao público, pois passa a ser dever do Poder Público levar o teor do estudo ao conhecimento público. Deixar o estudo à disposição do público não é cumprir o preceito constitucional, pois, salvo melhor juízo, o sentido da expressão “dará publicidade” é publicar – ainda que em resumo – o Estudo de Impacto em órgão de comunicação adequado. Aceitar o contrário levaria ao entendimento de que se dá publicidade a uma lei simplesmente com seu depósito na biblioteca do Congresso Nacional.

Essa publicidade também está estabelecida no art. 11, da Resolução CONAMA nº 01/86, quando se relaciona ao RIMA: “Respeitado o sigilo industrial, assim solicitado e demonstrado pelo interessado o RIMA será acessível ao público [...]”. A legislação não definiu o que vem a ser sigilo industrial ou comercial, porém, o mesmo pode ser definido como fórmulas de produtos, métodos ou metodologias de trabalho, técnicas ou controle relacionados com o funcionamento da atividade, que, se divulgados, poderá haver comprometimento dos resultados futuro do negócio.

Deste modo, a divulgação do estudo que o impacto ambiental de uma atividade poderá causar ao ambiente não pode estar associada com segredo do negócio, pois, enquanto um tem relação interna (segredo do negócio), o outro (impacto ambiental) tem relação externa ao negócio (com o meio ambiente).

Ainda com relação ao acesso a informações de atividades impactantes ao meio ambiente, ressalta-se o Princípio 10 da Declaração da II Conferência Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, no Rio de Janeiro, a ECO/92 estabelece:

Ao nível nacional, todos os indivíduos deverão ter acesso adequado à informação relativa ao meio ambiente detida pelas autoridades, incluindo informações sobre materiais e atividades perigosas nas suas comunidades. Os Estados devem facilitar e incentivar a consciencialização e a participação pública, disponibilizando amplamente a informação.

A exigência do EIA e do RIMA datam de 1981, quando os referidos instrumentos foram previstos na Lei n° 6.938, de 31 de agosto, Lei da Política Nacional do Meio Ambiente, artigo 9°, inciso III – “Avaliação de impactos ambientais”. É válido destacar, porém, que esse destaque era incipiente, na medida em que a mesma não estabelecia um conteúdo mínimo e nem a determinação de que o estudo fosse prévio. Até 1980, estudos de impacto somente eram exigidos para empreendimentos industriais, desenvolvidos em áreas urbanas e não integravam um procedimento de licenciamento ambiental, sendo a previsão constante na Lei n° 6.803/80.

A Resolução CONAMA n° 001/86 apresenta, em seu artigo 6°, o conteúdo mínimo que deverá constar no EIA:

Art. 6° O estudo de impacto ambiental desenvolverá, no mínimo, as seguintes atividades:

I – Diagnóstico ambiental da área de influência do projeto, completa descrição e análise dos recursos ambientais e suas interações tal como existem, de modo a caracterizar a situação ambiental da área antes da implantação do projeto, considerando:

[...].

II – Análise dos impactos ambientais do projeto e de suas alternativas, através de identificação, previsão da magnitude e interpretação da importância dos prováveis impactos relevantes, discriminando: [...].

III – Definição das medidas mitigadoras dos impactos negativos, [...].

IV – Elaboração do programa de acompanhamento e monitoramento dos impactos negativos, [...].

Em resumo, pode-se dizer que deverão estar descritos no estudo de impacto ambiental as interações da empresa com o meio ambiente que ocorrerão por meio de impactos ambientais e medidas mitigadoras, decorrentes da atividade normal da empresa. São, portanto, degradações ou preservações ambientais que provocarão como conseqüências contábeis despesas, custos, receitas, aquisições de ativos, assunção de obrigações perante terceiros, movimentação de capitais, dentre outros, que vão alterar o patrimônio da empresa.

Neves e Viceconti (2002, p. 12) definem que fatos administrativos “são os que provocam alterações nos elementos do Patrimônio ou do Resultado, portanto, interessam à Contabilidade. Por essa razão, também são denominados *fatos contábeis*.” Nessa ótica, pode-

se dizer que os eventos ambientais são fatos contábeis e, por conseguinte, passíveis de escrituração com base no Método das Partidas Dobradas.²³

É válido ressaltar que a obrigatoriedade do registro de fatos contábeis encontra-se definida na NBC T 2.1 – DAS FORMALIDADES DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL, aprovada através da Resolução CFC nº 563, de 28 de outubro de 1983, que estabelece em seu item 2.1.1. que “a Entidade deve manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e *fatos administrativos*, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico.” (Grifo nosso).

2.2 Relatório de impacto ambiental - RIMA

O RIMA refletirá as conclusões do EIA, devendo ser apresentado de forma objetiva e compreensível, com ilustrações que possam contribuir para facilitar a comunicação e interpretação, a fim de que se torne compreensível às vantagens e desvantagens da instalação do projeto, bem como suas conseqüências ambientais, tendo como característica principal facilitar a comunicação com a sociedade.

Para Fiorillo (2004, p.78), a finalidade do RIMA é:

A existência de um relatório de impacto ambiental tem por finalidade tornar compreensível para o público o conteúdo do EIA, porquanto este é elaborado segundo critérios técnicos. Assim, em respeito ao princípio da informação ambiental, o RIMA deve ser claro e acessível, retratando fielmente o conteúdo do estudo, de modo compreensível e menos técnico.

O artigo 9º da Resolução CONAMA nº 01/86 define qual deve ser o conteúdo mínimo a constar no RIMA:

- I – Os objetivos e justificativas do projeto, sua relação e compatibilização com as políticas setoriais, planos e programas governamentais.
- II – A descrição do projeto e suas alternativas tecnológicas e locacionais, especificando para cada um deles, nas fases de construção ou operação a área de influência, as matérias primas, e mão-de-obra, as fontes de energia, os processos e técnicas operacionais, os prováveis efluentes, emissões, resíduos de energia, os empregos diretos e indiretos a serem gerados.
- III - A síntese dos resultados dos estudos de diagnósticos ambiental da área de influência do projeto.
- IV – A descrição dos prováveis impactos ambientais da implantação e operação da atividade, considerando o projeto, suas alternativas, os horizontes de tempo de incidência dos impactos e indicando os métodos,

²³ O Método das Partidas Dobradas é um princípio usado para os registros contábeis, que, conforme Sá (2000), surgiu desde a Idade Média, tendo sido apresentado de maneira formal em 1494, em Veneza – Itália, por Frei Luca Pacioli, através da edição do *Summa*. A base do método é que: “Tal procedimento de escriturar baseia-se no princípio de que ‘a todo crédito sempre corresponderá um débito de igual valor e vice-versa’.” (SÁ, 2000, p. 17).

técnicas e critérios adotados para sua identificação, qualificação e interpretação.

V – A caracterização da qualidade ambiental futura da área de influência, comparando as diferentes situações da adoção do projeto e suas alternativas, bem como com a hipótese de sua não realização.

VI – A descrição do efeito esperado das medidas mitigadoras previstas em relação aos impactos negativos, mencionando aqueles que não puderam ser evitados, e o grau de alteração esperado.

VII – O programa de acompanhamento e monitoramento dos impactos.

VIII – Recomendações quanto à alternativa mais favorável (conclusões e comentários de ordem geral).

Não obstante o avanço conseguido com a definição de um conteúdo mínimo para o RIMA, observa-se uma falta de padronização em sua apresentação, o que, certamente, agrava ainda mais a subjetividade do Relatório. Sánchez (1996), por sua vez, sugere que a elaboração de Termos de Referências, ou seja, que o estabelecimento de diretrizes específicas para cada empreendimento, ao invés de um roteiro geral, na elaboração do estudo e conseqüentemente Relatório de Impacto Ambiental teriam resultados mais eficazes de controle administrativo.

Um dos itens na elaboração do RIMA de maior debate doutrinário são as medidas mitigadoras, porém, essas medidas devem ser vistas como meio e não como fim na análise de novo empreendimento, como preceitua Sánchez (1996, p. 145):

[...] É interessante notar que a literatura fala muito mais de medidas mitigadoras ou de atenuação dos impactos do que de projetos ambientalmente menos agressivos, como se a função de pensar alternativas fosse quase impossível e não restasse como remédio senão a busca de forma de minimização de impactos inevitáveis. Assim, é natural que a AIA (e aliás as políticas ambientais em geral) sejam vistas pela maioria dos industrialistas como um empecilho e nunca como uma oportunidade de desenvolvimento de novas tecnologias e mesmo de desenvolvimento de mercados. [...].

O prazo para apresentação de manifestação do órgão competente acerca do RIMA terá início com a data de recebimento do EIA. Convém enfatizar que os documentos EIA e RIMA não podem ser tidos como ponto final de um procedimento de licenciamento, mas sim como um instrumento de gestão ambiental. Dessa forma, devem servir de referência para o acompanhamento dos impactos previstos anteriormente, inclusive com relação ao dimensionamento ou magnitude dos mesmos, e de outros que porventura possam vir a ocorrer em virtude das modificações normais no desenvolvimento de um empreendimento, sendo, então, necessária a elaboração de outros EIA e RIMA para avaliação desses novos impactos.

O registro contábil da relação da empresa com o meio ambiente, estabelecida nos termos do EIA e RIMA, representaria antes de tudo uma atitude positiva, que teria repercussão direta na imagem, na confiabilidade e na transparência da mesma perante seus usuários internos e externos.

2.3 Responsabilidade pela elaboração do EIA/RIMA

A legislação em vigor (art. 11 da Resolução CONAMA nº 237/97) determina que os estudos necessários ao processo de licenciamento ambiental devem ser elaborados por profissionais legalmente habilitados e que os custos relacionados com esse trabalho correrão por conta do empreendedor. A legislação não definiu a formação dos profissionais que estariam legalmente habilitados para esse trabalho.

A norma anterior definia que o trabalho deveria ser feito por equipe multidisciplinar habilitada e que não tivesse dependência direta ou indireta com o proponente do projeto; porém, conforme visto anteriormente, a exigência relacionada com a independência da equipe multidisciplinar foi abolida. Logo, se os custos de contratação da equipe que vai elaborar o EIA/RIMA são de responsabilidade do empreendedor, teoricamente sua independência já ficaria, a partir de então, comprometida, mesmo que a atual legislação não estivesse omissa com relação a esse aspecto.

Na concepção de Mirra (2002, p. 76), com a revogação do art. 7º da Resolução CONAMA nº 001/86, que estabelecia que o EIA deveria ser elaborado por equipe multidisciplinar e independente do proponente do projeto, não ocorreu uma franquia a livre manipulação de dados e informações como supunham alguns; ao contrário, recaiu uma maior responsabilidade da equipe técnica pela moralidade do estudo que aumentou significativamente:

[...] Tais profissionais, ainda que vinculados ou dependentes do empreendedor e com seu trabalho pago por este, pela influência que exercem sobre a seriedade e a moralidade do EIA e do processo de licenciamento a ele atrelado, são responsáveis, agora mais do que sempre, pelas informações e conclusões apresentadas, inclusive sob o prisma jurídico, nas esferas civil, penal e administrativa.

Logo, considerando que o gestor público decide com base em informações (EIA/RIMA) prestadas pelo empreendedor, isto pode levá-lo a decidir equivocadamente sobre a viabilidade ambiental do projeto, em decorrência de receber informações somente de um lado, o do interessado. Com relação ao assunto, Benjamin (apud LEITE, 2003, p. 38) se

posiciona: “O administrador público, até de boa-fé, agride o ambiente ou é conivente com a degradação ambiental, em razão de não ter à sua disposição elementos informativos que contrariem os dados e os fatos unilateralmente trazidos pelos agentes econômicos”.

2.4 Participação do Público

A participação popular está prevista através de Audiências Públicas, disciplinadas no § 2º, do art. 11, da Resolução CONAMA nº 01/86 e na Resolução CONAMA nº 09/87, e terão por finalidade expor aos interessados as informações do RIMA, dirimir as dúvidas existentes e, com base na manifestação popular, receber as críticas e sugestões ao projeto.

As Audiências serão promovidas pelo órgão de Meio Ambiente sempre que julgar necessário, quando forem solicitadas por entidade civil, pelo Ministério Público ou por 50 (cinquenta) ou mais cidadãos. A legislação prevê, ainda, que, caso seja solicitada Audiência Pública e esta não ocorra, a licença concedida ao empreendimento não terá validade.

Devem ser ressaltados, entretanto, os casos em que não existem EIA e RIMA durante o processo de licenciamento, situação em que a participação popular fica comprometida (FINK, ALONSO JR.; DAWALIBI, 2000, p.57):

[...] Porém, há casos (e são muitos) nos quais inexistem EIA/RIMA. Nestes, embora o art. 10, § 1º, da Lei 6.938/81 estabeleça que “os pedidos de licenciamento, sua renovação e a respectiva concessão serão publicadas no jornal oficial do Estado bem como em um periódico regional ou local de grande circulação”, a participação popular é muito deficiente, na verdade, inexistente.

Mirra (2002, p. 78) enfatiza que deficiências na apresentação do RIMA comprometem o acesso da população à adequada informação relacionada com o empreendimento, e que essa ausência ou a deficiência da participação popular, em decorrência de falhas na comunicação sobre a atividade projetada, compromete a validade das licenças porventura concedidas.

Dessa forma, o melhor para o meio ambiente seria que a sociedade efetivamente compreendesse e pudesse participar do processo de licenciamento, a fim de que as políticas públicas, nessa área, pudessem ocorrer com o equilíbrio do interesse das três partes, poder público, empreendedor e sociedade.

2.5 Protocolo verde, uma vitória

Várias foram as conquistas na área ambiental desde a primeira Conferência Mundial sobre o Meio Ambiente, realizada em Estocolmo, em 1972, a qual teve repercussão internacional e contribuiu para o crescimento da conscientização ambiental.

O Protocolo Verde, lançado pela Presidência da República, pelo Ministério do Meio Ambiente e da Amazônia Legal, em 16 de novembro de 1995, foi uma iniciativa governamental através de ministérios e bancos oficiais (Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal, Banco do Nordeste do Brasil, Banco da Amazônia e o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social), objetivando priorizar projetos com características de auto-sustentabilidade, que pudessem incorporar a variável ambiental na gestão de seus negócios e que não viessem a acarretar danos ambientais. Para tanto, seriam disponibilizados recursos oficiais a esses empreendimentos, via concessão de crédito.

Desta forma, instrumentos como o EIA e RIMA são solicitados por essas instituições financeiras, considerando que é esse o instrumento mais palpável de análise ambiental, para concessão de créditos e incentivos, e, em obediência aos preceitos constitucionais previsto no art. 225, que estabelece que cabe ao poder público e à coletividade defender e preservar o meio ambiente. Outra exigência é que as pessoas físicas e jurídicas beneficiárias dos financiamentos não tenham dívidas com o IBAMA.

A Lei nº 6.938/81, em seu artigo 12, também respalda o Protocolo Verde:

As entidades e órgãos de financiamento e incentivos governamentais condicionarão a aprovação de projetos habilitados a esses benefícios ao licenciamento, na forma desta Lei, e ao cumprimento das normas, dos critérios e dos padrões expedidos pelo CONAMA.

Parágrafo único. As entidades e órgãos referidos no *caput* deste artigo deverão fazer constar dos projetos a realização de obras e aquisição de equipamentos destinados ao controle de degradação ambiental e à melhoria da qualidade do meio ambiente.

Um dos objetivos é fazer com que as instituições financeiras cumpram seu papel fundamental na implementação da política ambiental, considerando que estas podem atuar preventivamente, com a análise do projeto inicial e posteriormente, após sua efetiva implantação.

2.6 Considerações sobre o assunto

A legislação brasileira para área ambiental é quase completa, faltam somente pequenos detalhes, como a já citada falta de critérios mais objetivos na elaboração do EIA e RIMA, a fim de que a análise e decisão por parte do gestor público possam ser tomadas com a maior isenção possível.

Porém, um dos pontos mais frágeis tem sido a efetividade das ações públicas, no sentido de fazer cumprir os preceitos legais. Os governos, nos diversos níveis, devem equipar suas áreas de gestão ambiental com recursos técnicos e de pessoal, a fim de dar suporte, de maneira eficiente, ao acompanhamento das ações ambientais e, acima de tudo, devem efetivamente acompanhar e exigir os EIAs e RIMAs de todas as atividades que causem danos ao meio ambiente, e não somente esperar que os empreendedores tomem essa iniciativa.

Os instrumentos como EIA/RIMA devem ser mais utilizados e divulgados, com o intuito de cumprir o papel de verdadeiramente informar as ações impactantes do ambiente, para que os governos, os organismos não governamentais, a sociedade civil e as próprias empresas possam, cada uma, cumprir seu papel de minimizar esses impactos.

CAPÍTULO III – VALORAÇÃO AMBIENTAL

A valoração ambiental consiste em importante ferramenta na tomada de decisão, quando se falam em políticas públicas na área ambiental; funciona como suporte para construção de indicadores macroeconômicos, bem como para informar a real posição patrimonial na área contábil. Diversos métodos já foram propostos por estudiosos da área, porém, devido à intangibilidade de alguns bens e fluxos envolvidos, fica difícil estabelecer qual o mais aplicável para determinadas situações.

Para que a posição patrimonial seja apresentada de forma fidedigna a seus usuários, através dos demonstrativos, deve, antes, ser registrada nos livros contábeis. Esse registro ocorre por meio da escrituração contábil.

As formalidades da escrituração contábil encontram-se disciplinadas na Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 563/83, publicada no Diário Oficial da União, em 30-12-1983, a qual aprovou as Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnica NBC T – 2.1, que estabelece no item 1.2.a. que “1.2. a escrituração será executada: a) em idioma e *moeda* corrente nacional [...]”. (grifo nosso).

Para que o lançamento contábil seja realizado, faz-se necessária a existência de cinco elementos essenciais: local e data do registro, conta(s) debitada(s), conta(s) creditada(s), histórico da operação e *valor* da operação. Logo, para que a informação de fatos contábeis ambientais seja prestada por meio dos Demonstrativos Contábeis, deve haver sua valoração.

Em termos contábeis, a ausência da possibilidade de mensuração objetiva de ativos, passivos, receitas, despesas ou custos ambientais ou a mensuração parcial de alguns desses fatos contábeis na área ambiental deve levar a Contabilidade a informá-los através de notas explicativas aos demonstrativos contábeis, com o objetivo de não deixar o usuário sem essa informação, conforme preconiza o artigo 176, § 4º, Lei nº 6.404/76 (Lei das

Sociedades por Ações), que estabelece: “As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício”.

A valoração ambiental é importante sob vários aspectos, destacando-se, entre estes, a avaliação de projetos, a implementação de políticas públicas mais viáveis, o estabelecimento de punições e sanções mais próximas possíveis dos danos ambientais, a definição de investimentos na área ambiental e o estabelecimento de valores para ativos, passivos, receitas, despesas e custos contábeis ambientais de empresas.

A Convenção Contábil da Consistência preconiza que as mudanças de procedimentos, métodos ou critérios devem ser evitados; porém, caso haja necessidade, as alterações nos resultados decorrentes dessas mudanças devem ser mensuradas e evidenciadas em notas explicativas, a fim de que haja uma seqüência nos resultados dos exercícios. Sobre o assunto, Neves e Vicecont (2002, p. 231) destacam que a Contabilidade não deve deixar de introduzir melhorias através da utilização de outro critério somente para não alterar a seqüência da forma, como as informações são prestadas, tendo em vista que “qualquer mudança de procedimento, que seja material, deverá ser claramente evidenciada em notas explicativas e os efeitos dela decorrentes, tanto sobre o balanço quanto sobre o resultado, devem ser mensurados e bem enunciados [...]”.

Para Gerard (TESSLER, 2003 apud FREITAS, 2003, p. 169), valor em economia é:

Em economia podemos dizer que valor é a expressão das preferências individuais humanas. O primeiro sentido técnico do termo se formou na economia política, na que designa a propriedade que um objeto apresenta de corresponder à necessidade de um indivíduo. Com Adam Smith, 1723/1790, teve-se a primeira expressão clara do dualismo e precisão entre a distinção de um valor de uso e um valor de troca. Smith atribuiu a origem do valor ao trabalho. A noção de que o valor de troca de um bem é determinado pela porção de trabalho necessária para produzi-lo vem de Ricardo 1772/1823. Atualmente predomina a tendência de atribuir-se ao valor um fundo subjetivo, afirmando-se que as preferências dos consumidores determinam os custos e o valor.

Embora possa parecer esdrúxula, a valoração do capital natural se justifica como uma espécie de padrão de medida entre ganhos e perdas ambientais em relação a projetos, políticas ou ações relacionadas ao ambiente. A valoração dá elementos que orientam caminhos rumo à sustentabilidade, os quais não são encontrados na análise econômica conforme é posta até hoje.

Quando se fala em capital natural, subentende-se o capital renovável (ar, água, flora, fauna...) e não renovável (reservas de petróleo, carvão...) de um lugar, os quais têm como objetivo manter o equilíbrio dos ecossistemas através de suas diversas funções. Além de a valoração do capital natural servir como instrumento de sua manutenção (no sentido de se ponderar se é melhor pagar ou danificar o meio ambiente), desenvolve ainda função estratégica.

A valoração ambiental já vem sendo utilizada em alguns países, como os Estados Unidos, para estabelecer valor do dano causado ao ambiente, fazendo com que as multas e penalidades impostas pelos órgãos públicos, como punição pela utilização indevida da natureza, sejam o mais próximo possível do valor do bem danificado, contribuindo para sua manutenção.

Mota (2001, p. 48-49) destaca a importância que os registros e demonstrações contábeis têm em relação à função estratégica da valoração dos recursos ambientais:

A Contabilidade social trata da mensuração e contabilização das transações econômicas entre diversos setores e agentes das economias dos países. A degradação dos recursos ambientais é traduzida em danos para os países e não é computada nas contas nacionais, principalmente no Produto Nacional Bruto (PNB). A questão fundamental da degradação dos recursos naturais é refletida na depreciação do capital natural. O corte de madeira, a extração mineral e de produtos da floresta são rotulados e contabilizados como produção da atividade econômica, sem, no entanto, considerar a depreciação do capital natural.

Isto mostra que não somente os registros contábeis nas entidades devem informar sobre os valores da natureza, como também os registros na Contabilidade Nacional, no que se referem à formação do Produto Interno Bruto (PIB).

Daí afirmar-se que, como os fluxos que envolvem as atividades ambientais não são registrados ou são registrados parcialmente na contabilidade nacional e na contabilidade das empresas, os valores apurados como resultados do período não refletem a realidade econômica, financeira, nem patrimonial desses entes.

Alguns métodos foram concebidos levando-se em consideração os benefícios, com base na disposição dos usuários de pagar pelos serviços naturais, tendo como referências variáveis socioeconômicas, tais como renda, emprego, grau de instrução, sexo e idade.

A Lei nº 6.938/81, em seu artigo 4º, VII, trata da obrigação do poluidor ou predador de recuperar ou *indenizar* os danos causados tanto à biota quanto a terceiros,

independente de culpa. A Lei 9.605/98 – Lei dos Crimes e das Sanções Administrativas ambientais, no artigo 19, estabelece que, sempre que possível, seja fixado o *montante* do prejuízo causado, ou seja, nos dois instrumentos legais a questão da valoração do dano a ser reparado é ressaltada.

A principal dificuldade na mensuração dos bens e serviços ambientais está na inexistência de um mercado que possa atribuir valor a esses bens, como ocorre no mercado convencional, em que valores são atribuídos a uma mesa ou a uma cadeira. Torna-se necessária uma análise sistêmica da natureza e elaboração de um mercado hipotético; ou seja, um mercado elaborado através de simulações para esse fim específico de atribuir valor ao meio ambiente e, assim, por exemplo, poder se valorar uma quantidade “x” de hectare de floresta amazônica. Porém, existe uma grande quantidade de outros bens e serviços prejudicados, caso haja a degradação dessa quantidade “x” de hectares de floresta, como: extinção de espécies, poluição de rios, poluição atmosférica e outros. Daí falar-se na intangibilidade de alguns bens e serviços ambientais.

Logo, pela importância que o estabelecimento de valor tem para a Contabilidade, visto que sem valor nada pode ser registrado contabilmente, é que este capítulo apresenta os diversos métodos de valoração existente. Caberá ao responsável pelo registro a identificação do método mais adequado para a situação.

O capítulo trata também do funcionamento dos fluxos de matéria e energia na natureza, fazendo um paralelo entre o funcionamento das empresas e estabelecendo o momento em que a valoração ambiental deve ocorrer. São analisadas as dimensões tangíveis e intangíveis, envolvidas no estabelecimento de valor aos bens e serviços ambientais; bem como a complexidade de se mensurar algo intangível.

3.1 Natureza em funcionamento

Atualmente, a moderna administração já consegue considerar e inserir a proteção ambiental dentre seus objetivos e já pode visualizar que a empresa se relaciona com o ambiente e que esta relação deve se dar de maneira sustentável, através da utilização do capital natural sem, no entanto, esgotá-lo ou degradá-lo. Isto deve ocorrer, sempre que possível, copiando o fluxo sistêmico limpo da natureza, por meio da reciclagem, prática constante na natureza e cada dia mais utilizada nos sistemas produtivos.

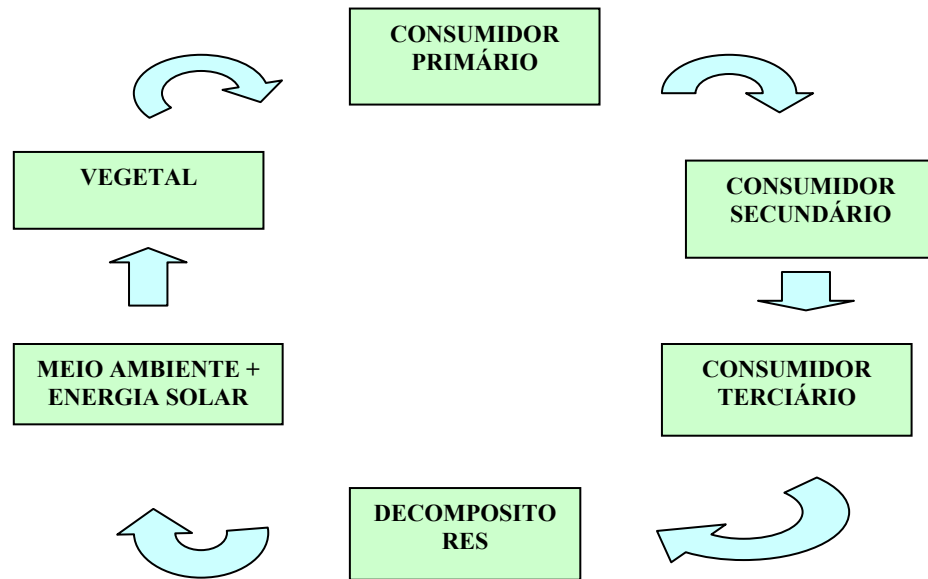


Figura 2 – Modelo sistêmico de funcionamento da natureza

Fonte: Modificado de Gewandsznajder (1992).

Na Figura 2 pode-se observar o modelo sistêmico de funcionamento da natureza onde o vegetal sintetiza seu próprio alimento através da fotossíntese com a utilização da energia solar, sendo por este motivo chamado de produtor. Após a formação desse primeiro elo da cadeia observa-se que os demais animais são chamados de consumidores. Os consumidores primários são os que se alimentam somente de plantas (herbívoros), os secundários são os que se alimentam dos consumidores primários e, da mesma forma os terciários são os animais que se alimentam dos consumidores secundários. O círculo da cadeia se fecha com os decompositores, que são responsáveis pela “limpeza” do ambiente através da transformação da matéria orgânica dos vegetais e animais em alimento para as plantas, recomeçando o ciclo.

Na natureza, os fluxos de matéria e energia ocorrem de *forma limpa* e sem impactos negativos relevantes, através de um sistema complexo de reciclagem de matéria e de energia, de forma que o ambiente, em seu funcionamento normal, não acumula dejetos. Na teia da vida, cada organismo, desde os mais simples aos mais complexos, tem sua função.

3.2 Momento da valoração ambiental no funcionamento das entidades

No funcionamento das entidades, não se observa a perfeição dos fluxos como ocorre na natureza, posto que, em algumas destas, o funcionamento ocorre gerando

impactos negativos, dejetos e degradação ambiental. O meio ambiente é o principal fornecedor de insumos para as empresas, bem como o principal receptor do resultado do fluxo de seu funcionamento, ou seja, dos dejetos, em decorrência da incapacidade de sua reciclagem automática.

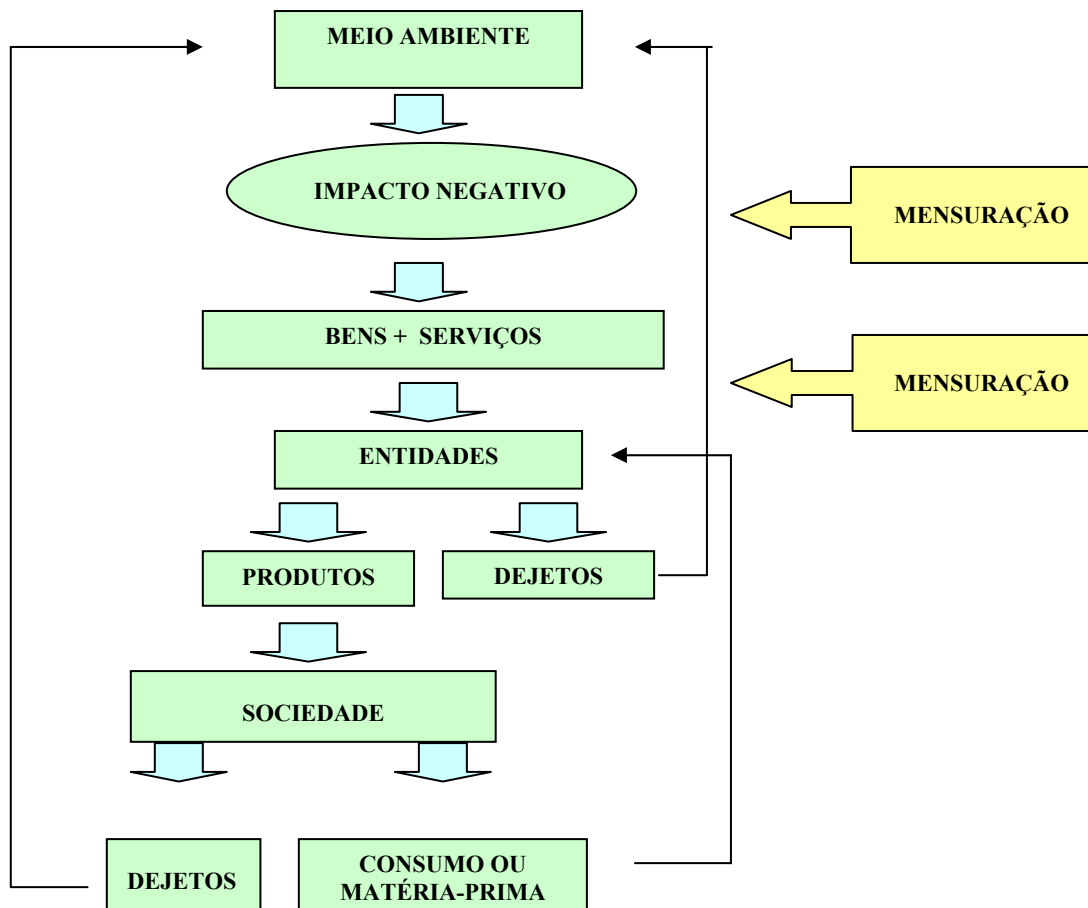


Figura 3 – Modelo de funcionamento das entidades que realizam atividades impactantes ao meio ambiente.

Fonte: Elaborada pela autora.

A relação das entidades com o meio ambiente ocorre, de forma resumida, conforme demonstrado na Figura 3. Em primeiro lugar, esse funcionamento não é “limpo”, o meio ambiente fornece bens e serviços ambientais para as empresas que processam esses recursos e elaboram produtos, e dessa atividade também geram dejetos. Os dejetos retornam ao meio ambiente sob a forma de lixo sólido ou líquido, causando impactos negativos. Os produtos elaborados no processo produtivo são consumidos pela sociedade ou utilizados como matéria-prima para a produção de outros bens e serviços, retroalimentando o ciclo de produtos e dejetos.

A mensuração ambiental deverá ocorrer em dois momentos, e cuidará de atribuir valor a esses bens e serviços ambientais consumidos pelo sistema produtivo, bem como ao dano ou impacto negativo causados ao meio ambiente. É um sistema que funciona de modo bastante diferente do funcionamento sistêmico da natureza, dada a quantidade de dejetos jogados no meio ambiente, geralmente acima da sua capacidade de suporte (resiliência).

Adamek (apud FREITAS, 2003, p. 138) destaca a dificuldade de valorar alguns danos ambientais:

A doutrina fornece, é verdade, alguns subsídios para auxiliar na árdua tarefa de quantificação do dano ambiental. Costuma-se anotar que o dano ambiental precisa ser avaliado de modo global; há lesões que somente no futuro irão efetivamente se manifestar; certos bens jurídicos tutelados pelo direito ambiental não admitem, em si, valoração (não há, por exemplo, como calcular o *custo* da extinção de uma espécie); a reparação do dano ambiental reversível equivale a uma soma de dinheiro necessária à recomposição dos bens afetados (limpeza, reflorestamento etc.), mas isso não se aplica ao dano irreversível; e, por fim, não há como prescindir do enfoque multidisciplinar do assunto.

Sob este aspecto, Ademek (2003) ressalta que devem ser valorados os danos reversíveis e os irreversíveis, embora o segundo seja de difícil realização. Considerando o enfoque multidisciplinar, pode-se avaliar a contribuição contábil como a de deixar registrado e, portanto, constando na história de um empreendimento quando e como se deram a realização de um determinado impacto ambiental negativo ou mesmo uma medida mitigadora e o custo desse evento.

3.3 As dimensões envolvidas no valor da natureza

O debate acerca do valor da natureza pode levar a questionamentos sobre qual o valor de uma ararinha azul (em extinção); qual o valor de um pau-brasil (também em extinção) ou qual o valor de cem hectares de cerrados destruídos com queimadas para plantação de soja. A preocupação em relação à mensuração é que esses recursos naturais estão sujeitos à degradação e extinção, sendo, portanto, finitos no ambiente.

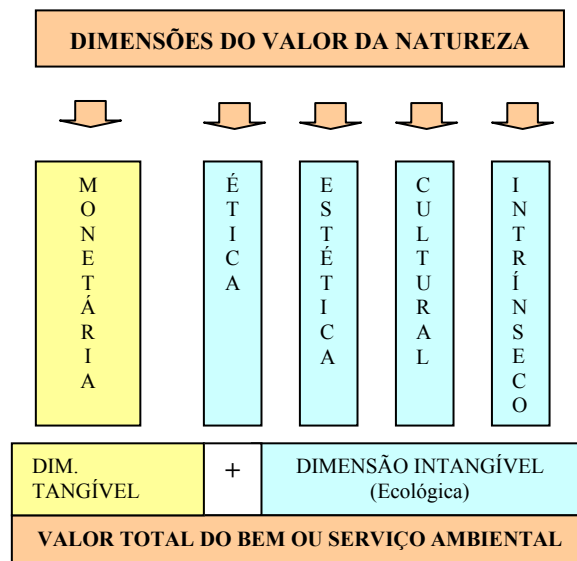


Figura 4 – Dimensões envolvidas na valoração do meio ambiente
Fonte: Modificado de Mota (2001).

Quando se fala em valor da natureza deve-se avaliar que esses ativos possuem valor monetário, ético, estético, cultural e intrínseco, conforme mostra a Figura 4. Com relação a, pelo menos, uma dessas dimensões, a monetária, torna-se fácil a identificação de seu valor, pois a madeira queimada no cerrado, por exemplo, tem um preço de tora definido no mercado.

O valor econômico dos recursos naturais consiste em se estabelecer um valor de troca de um bem, com base na disposição a pagar dos indivíduos que usufruirão desses ativos ou bens ambientais.

Para a composição total do valor desse ativo, deve ser considerada também uma dimensão intangível relacionada com o patrimônio natural, que engloba os valores ético, estético, cultural e intrínseco; a saber:

- DIMENSÃO ÉTICA – está relacionada com a definição do certo e errado, do bem e do mal. Quando se fala em ativo ambiental, a dimensão ética diz respeito à percepção sobre a parcela desse bem que pertence a gerações futuras, levando a questionamentos sobre até que ponto esta geração tem o direito de degradar um bem ambiental que não lhe pertence no todo.
- DIMENSÃO ESTÉTICA – essa dimensão está relacionada com o “valor de existência” de um bem, como, por exemplo, o prazer ou bem-estar proporcionado por uma paisagem, pela existência de espécies animais e vegetais.

- DIMENSÃO CULTURAL – são as influências que o ambiente proporciona a um povo ou uma etnia.
- DIMENSÃO INTRÍNSECA – são todas as outras dimensões conhecidas ou não que compõem um bem. São os serviços que a natureza fornece e que, juntamente com os bens, integram o fluxo sistêmico de matéria e energia, fundamentais para a vida no Planeta.

3.4 A difícil tarefa de se mensurar o “intangível”

A tarefa de valorar a natureza é bastante complexa, embora existam diversas metodologias para determinação desse valor. Mueller (2004, p. 315) destaca que alguns aspectos relacionados com impactos ambientais decorrentes do funcionamento da economia são ainda mais difíceis que valorar as inter-relações entre o sistema econômico e a natureza apropriada e controlada (NAC):

[...] para recursos ambientais como o petróleo e outros minerais, geralmente existem informações abundantes sobre estoques, fluxos e valores de mercado, que permitem, sem maiores problemas, calcular em termos monetários as variáveis necessárias. No caso da poluição, existem técnicas de valoração que tornam possível estimar seus custos em termos do desconforto ou do prejuízo sentidos por agentes econômicos. É bem mais complexa, porém, a valoração de impactos ambientais como a perda de resiliência de ecossistemas e de outros efeitos dessa natureza. [...].

Para a valoração da parte intangível de um ativo ambiental, os estudiosos da área econômica e contábil têm definido algumas técnicas de valoração, com base na mensuração dos benefícios auferidos pelos usuários desses recursos. Essas técnicas baseiam-se na estimação da disposição a pagar pelo uso desses ativos, considerando sua renda, preferência, altruísmo dentre outros fatores, tendo como base um mercado hipotético, considerando que esse tipo de ativo não é transacionado no mercado convencional.

A valoração da parte intangível do meio ambiente é bastante complexa, sendo esse valor de difícil definição, daí a utilização das notas explicativas para complementar a informação nos Demonstrativos Contábeis. Um exemplo da intangibilidade da natureza, através da dimensão cultural, está na carta enviada pelo chefe *Seattle*, índio americano, ao governo dos Estados Unidos, em resposta à sua proposta de aquisição de terras tribais para os imigrantes que chegavam ao País (apud CAMPBELL, 1990, p.34).

O presidente, em Washington, informa que deseja comprar nossa terra. Mas como é possível comprar ou vender o céu, ou a terra? A idéia nos é estranha. Se não possuímos o frescor do ar e a vivacidade da água, como vocês poderão comprá-los?

Cada parte desta terra é sagrada para meu povo. Cada arbusto brilhante do pinheiro, cada porção de praia, cada bruma na floresta escura, cada campina, cada inseto que zune. Todos são sagrados na memória e na experiência do meu povo.

O chefe *Seattle* refere-se exatamente à parte intangível do valor que aquelas terras representavam para ele e seu povo. É esse valor que nenhum dos métodos até então analisados conseguiram mensurar na sua totalidade, pois este traz consigo um valor subjetivo, pessoal e cultural da natureza.

Kopp e Smith (apud MERICO, 2002, p.82) estabelecem terminologias aplicáveis à parte intangível dos bens ambientais: “[...] se o valor econômico total excede seu valor de uso, a diferença pode assumir uma variedade de termos como ‘valor de preservação’, ‘valor intrínseco’, ‘valor de existência’ e ainda ‘valor de não-uso’”.

A valoração integrada dos recursos naturais consiste em se avaliar um bem ou serviço ambiental tanto pelas perspectivas ecológicas (relacionada com o valor intrínseco), como pela econômica (relacionada com o valor instrumental, ou seja, definido pelo mercado), dando, assim, uma visão holística do valor do recurso natural. Assinale-se que a perspectiva ecológica tem ligação com a percepção e atitude do usuário do bem ou serviço ambiental, enquanto a perspectiva econômica diz respeito à abordagem antropocêntrica, relacionada com a característica utilitarista.

Na definição do valor total de um bem ou serviço, são, portanto, identificadas:

1 NA DIMENSÃO TANGÍVEL

→ *Valor de uso direto* – valor qualitativo e quantitativo de uso de um bem ambiental como fonte primária no processo de consumo do indivíduo.

2 NA DIMENSÃO INTANGÍVEL

→ *Valor de uso indireto (ou contingente)* – valor intangível de um bem ambiental, ou seja, está relacionado à importância que tem o bem na manutenção da biodiversidade. Este valor não pode ser estabelecido pelo comportamento do mercado convencional; por isto deve ser criado um mercado hipotético, através da

definição de uma amostra de indivíduos que deveriam ser questionados sobre o valor que estariam dispostos a pagar para manter aquele ambiente íntegro ou pela redução de sua degradação.

→ *Valor de opção* – está relacionado com o valor que o indivíduo está disposto a pagar como valor adicional com o objetivo de preservação/conservação do recurso para uso futuro.

→ *Valor de existência* – valor que tem um bem somente por sua existência, sem nenhuma relação com a necessidade de uso presente ou futuro desse bem. A existência do recurso ambiental, a existência do recurso natural, o respeito aos direitos de terceiros, das gerações futuras e dos outros seres vivos ou simplesmente a solidariedade com outros seres humanos são razões suficientes para a manutenção de um valor econômico para esse bem.

Um dos pontos negativos com relação ao estabelecimento da valoração da parte intangível é que esta é tomada somente em relação às características socioeconômicas dos usuários desses recursos, sem que sejam captadas suas características intrínsecas (comportamento, sentimento, percepção e atitude em relação ao recurso).

Merico (2002, p. 85-86) esclarece a dificuldade que há em valorar bens ambientais, sendo possível a aplicação de uma comparação para o estabelecimento de preços:

Com relação aos bens naturais, esta comensurabilidade não existe. É possível apenas estabelecer processos de comparação, ou seja, há uma comparabilidade possível, semelhante às aplicadas para gerar “preços-sombra” ou *shadow-prices*. Esta possibilidade de estabelecer comparações e derivar a partir daí valores monetários é à base de aplicação dos métodos de valoração.

3.5 Métodos de valoração ambiental

Os métodos de valoração ambiental existentes podem ser divididos em:

3.5.1 Métodos de valoração direta

a) MÉTODO DE PREÇO LÍQUIDO

Por este método, o valor de um ativo ambiental é determinado pelo preço do bem no mercado convencional, deduzido dos custos atribuídos para colocação do mesmo

no mercado,²⁴ multiplicado pelas unidades físicas do recurso. Esse método valora a natureza, com base na dimensão monetária. Deste modo, o preço da perda de madeira em áreas florestais seria estabelecido pelo valor da madeira no mercado convencional, deduzido dos custos de sua derrubada e multiplicado pela quantidade de metros cúbicos extraídos.

É válido destacar que, de acordo com este método, qualquer consumo de capital natural representa uma perda ambiental definitiva. De acordo com Motta e May (1994, p. 192), não se pode admitir que ocorra substituição entre capital natural e capital material:

[...] Dessa forma, o método do preço líquido reflete implicitamente a premissa de que o estoque de todo e qualquer tipo de capital natural deve ser mantido constante e que, portanto, sua redução é uma perda a ser totalmente debitada à geração que a realiza. Por princípio, então, tal premissa não admite que haja possibilidade de substituição entre capital natural e capital material.

Logo, apresenta a limitação de não considerar o mercado hipotético nem o valor intangível da natureza. É mais aplicado para valoração de bens e serviços.

b) MÉTODO DE MUDANÇA DE PRODUTIVIDADE

Através deste método, são valoradas as alterações na produtividade em decorrência de impactos internos e externos causados ao meio ambiente. Assim, identificada a atividade objeto de análise, deve-se, em primeiro lugar, estabelecer sua produtividade em situação ótima e deduzir a produtividade atual da atividade em análise; com a diferença entre esses valores acrescida dos custos associados às externalidades tem-se o custo total decorrente da mudança de produtividade. Este método está mais ligado à mensuração do impacto negativo ou dano ambiental.

Nesse sentido, Merico (2002, p. 89) exemplifica situações em que o método pode ser aplicado:

As mudanças de produtividade representam um método interessante para medir os custos ambientais do processo de desenvolvimento. Assim, a queda da produtividade agrícola, associada a perdas de solos, pode demonstrar o custo ambiental da degradação do solo; a diminuição da produtividade humana (estresse), associada à poluição, as reduções na

²⁴ Um exemplo do custo atribuído para colocação do bem no mercado é o de extração do recurso mineral ou de derrubada, no caso de madeira de uma floresta.

produtividade econômica devido à escassez e/ou contaminação de recursos hídricos evidenciam o impacto da perda desses recursos, sendo maneiras diferenciadas de se avaliarem custos ambientais.

c) MÉTODO DO CUSTO DE DOENÇAS

Este método faz um paralelo entre os custos de poluição e seus correspondentes na vida humana. Os dois elementos têm relação inversa (quanto maior o nível de poluição, menor o nível de saúde humana); desta forma, o custo de poluição corresponde ao somatório dos custos com médicos, custos hospitalares, custos com medicamentos, custos com serviços de enfermagem e outros custos que o indivíduo tenha que despendar para custear a doença adquirida em decorrência da poluição causada pela atividade produtiva.

$$C_p = C_m + C_h + C_t + C_e + \dots + C_o$$

Onde:

C_p = custo de poluição;

C_m = custo médico;

C_h = custo hospitalar;

C_t = custo de medicamentos;

C_e = custo de enfermagem;

C_o = outros custos.

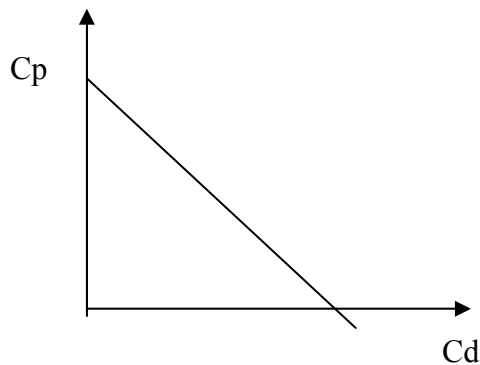


Figura 5 – Relação entre o custo de poluição e o custo das doenças.

Fonte: Modificado de Merico (2002).

Merico (2002, p. 90) apresenta o trabalho realizado por Serôa da Mota et al, em 1992, com a utilização desse método. Veja-se o resultado:

Serôa da Mota et al (1992) estimaram custos ambientais associados à poluição hídrica doméstica no Brasil. Nesse caso, foram contabilizados gastos, realizados pelo sistema INAMPS com cólera, infecções intestinais, febre tifóide, poliomielite, amebíase, esquistossomose e shigelose. Consideram, ainda, perdas de renda por produção sacrificada devido ao tempo de permanência no hospital. Nos cálculos relativos ao valor presente

de renda futura, no caso de morte prematura, são utilizadas duas taxas de desconto: 5% e 15%. Observou-se, para 1989, último ano para o qual foram realizados cálculos, perdas correspondentes a US\$ 387,9 milhões, se aplicada taxa de desconto de 5%, ou US\$ 130 milhões, se aplicada taxa de desconto de 15%.

Pode-se observar que este método pode ser aplicado na mensuração de dano ambiental relacionado com poluição atmosférica, sonora, de solo ou de água, através da valoração das conseqüências desses impactos negativos na saúde das pessoas.

d) MÉTODO DO CUSTO DE OPORTUNIDADE

Conforme diz o próprio nome, este método avalia as receitas que poderiam ser ganhas caso o ativo ambiental fosse utilizado de forma alternativa; como exemplo, seria o levantamento dos ganhos que um ambiente poderia proporcionar caso fosse utilizado para ecoturismo em vez de ser utilizada para plantação de soja. A desvantagem de mensuração de um bem ambiental, através deste método, é que, caso a atividade alternativa fosse menos vantajosa financeiramente, poderia funcionar como um aval para a realização do dano ambiental. A parte financeira se apresentaria como mais importante que a preservação ambiental.

e) MÉTODO DO PROJETO SOMBRA

Por este método, a valoração seria estabelecida através do levantamento dos custos necessários para implementar-se um ou mais projetos ditos sombra, que fariam o papel de funcionar como mitigador(es) do projeto principal. A desvantagem deste método para valoração ambiental é que ele aceita que haja o dano, e concomitantemente sua mitigação. É mais indicado para valorar impacto negativo ou dano ambiental.

f) MÉTODO DE PREÇOS DE MERCADO DE GASTOS POTENCIAIS

Estes métodos são utilizados para avaliar os custos a serem suportados em decorrência da perda da qualidade ambiental:

→ *Método do custo de mitigação ou Gastos preventivos* – para se calcular os custos ambientais com base neste método, deve-se, em primeiro lugar, estabelecer uma referência como padrão máximo de degradação aceita, geralmente se utilizam os limites estabelecidos pela legislação em vigor, e posteriormente calcula-se: 1) quando os níveis de degradação estão acima do estabelecido como padrão, consideram-se os gastos a serem feitos com diferentes tecnologias e métodos de controle ambiental para que se possa retornar aos níveis considerados padrão; 2)

quando os níveis estão abaixo ou ao nível do padrão, consideram-se os gastos a serem despendidos para que se mantenha a degradação em nível de degradação atual, portanto, sem avanços nos danos ambientais. Este método considera que, para ser viável, o custo de mitigação deve ser igual ou inferior ao dano ambiental.

→ *Método do custo de reposição* – conforme diz o próprio nome, este é o custo necessário para que se reponha a capacidade produtiva de um recurso degradado, através do cálculo do valor da degradação ambiental ou impacto negativo. De acordo com Merico (2002, p. 93):

A fórmula criada por El Serafy para calcular esses componentes da renda é $X/R = 1 - r$, em que X é a renda verdadeira, R o total de renda líquida, r a taxa de desconto. $R - X$ (a diferença entre R e X) seria o custo de uso ou depreciação econômica que deveria ser colocada de lado (investimento) e ainda excluída das contas de renda nacional e de seus derivados PIB/PNB.

Tessler (2003) estabelece que este método tem grande utilidade para estimar os custos de reposição em áreas erodidas, através do levantamento dos gastos com nutrientes necessários ao seu restabelecimento ou para que se estimem os custos de reposição de manguezais.

3.5.2 Métodos de valoração indiretos

Estes métodos estão baseados na subjetividade do indivíduo e expressos através do comportamento do mercado convencional ou necessitando da construção de um mercado hipotético:

a) MÉTODO DE VALORAÇÃO CONTINGENTE

De acordo com Pearce e Turner (apud MOTA, 2001, p. 146-147), esse método consiste em:

O método de valoração contingente consiste em se estimar o valor da disposição a pagar dos usuários de recursos para recreação por meio de *surveys*, em que as pessoas revelam suas preferências pelo recurso natural, construindo, assim, um mercado hipotético para o bem/serviço natural. A mensuração dos benefícios proporcionados por esses recursos é captada por entrevistas a pessoas sobre sua disposição a pagar para assegurar um benefício; disposição a aceitar abrir mão de um benefício; disposição a pagar para evitar uma perda e disposição a aceitar uma perda (PEARCE, TURNER, 1990, p. 128-129).

Deste modo, a disposição a pagar é uma função de fatores definidos como socioeconômicos, isto é, $DAP = f(R, I, G, S)$, onde:

DAP – disposição a pagar;

R – renda;

I – idade;

G – grau de instrução;

S – sexo do usuário.

Mota (2001, p. 147) define *survey*:

O *survey* tem a finalidade de captar os desejos, as preocupações, as percepções, os comportamentos e as atitudes das pessoas em relação à preservação ou conservação de um recurso natural, ou ainda a uma mudança ambiental. O *survey* permite simular a construção de um mercado, utilizando-se uma amostra ou população de usuários de um recurso natural, e fazer inferências a partir de suas preferências. Os dados do *survey* podem ser coletados por meio de entrevista pessoal, telefone, correio ou e-mail.

Para a implementação do método valoração contingente, será necessária a criação de mercado hipotético onde é descrito, por meio dos *survey*, o fluxo dos bens e serviços a serem avaliados; e, através desse *survey*, são captadas as atitudes das pessoas em relação a esse recurso (dados). Para que se estime a disposição a pagar é estabelecida uma função utilidade $U = U(Q, Y, X)$, onde:

U = utilidade;

Q = qualidade ambiental;

Y = renda;

X = características socioeconômicas dos usuários.

Com base no resultado dessa função, são definidas as características dos usuários e sua disposição média a pagar. É válido ressaltar que esse método, quando não tratado com cuidado, pode levar à *distorção nos resultados* oriundos, principalmente, da própria elaboração do *survey*, mas, ainda assim, é um dos métodos mais utilizados na valoração ambiental.

Por conseguinte, este método de valoração pode ser aplicado em inúmeras situações de avaliação de ativos ambientais,²⁵ sem preço definido no mercado convencional, na oferta de preços apresentados pelos respondentes da pesquisa sobre o valor que estaria disposto a pagar pelo bem ambiental. O levantamento (*survey*) de preços deverá ser feito seguindo estes passos: a) definição completa do bem a ser valorado para que os respondentes conheçam o que estão valorando; b) considerando que o objetivo é a definição final de preço, deve-se estabelecer um preço mínimo como opção para o respondente, que pode, inclusive, ser zero; c) estabelecer o meio pelo qual os respondentes hipoteticamente pagarão o valor por eles estabelecido, como, por exemplo: incluir na conta de energia, incluir na conta de água ou outros mecanismos de cobrança mensal do indivíduo.

Após o estabelecimento de uma amostra, os respondentes serão submetidos a valores monetários cada vez maiores até chegar-se no seu limite máximo de disposição a pagar. Será feita uma média de valor a pagar, através do somatório dos valores a pagar dos respondentes, dividido pelo número destes na amostra. Deverá ser medida a quantidade aproximada de usuários do bem a ser valorado (considerando os indivíduos que residem no local, os que visitam e os que somente transitam pelo mesmo) a qual será multiplicada pelo valor médio de disposição a pagar, encontrando-se o valor total a pagar pelo bem valorado.

Tessler (apud FREITAS, 2003, p. 173) apresenta algumas desvantagens deste método, tais como: a imprecisão das perguntas e a desinformação do entrevistado, não sendo, portanto, adequada para valorar animais ou vegetais mortos ou destruídos. Isto significa que não é adequado para valorar dano ambiental, pois nossa população não dá o devido valor a esses aspectos nem à qualidade ambiental, por carências básicas ligadas à saúde, alimentação, segurança.

Sob este aspecto, na ótica dos indivíduos que passam por necessidades básicas, mais vale matar a fome com a morte de um animal, mesmo ameaçado de extinção, que mantê-lo vivo, visando à preservação ambiental; logo, estes não poderiam compor o rol dos entrevistados. Outros dois pontos desfavoráveis deste método estão relacionados ao nível de renda dos respondentes e à questão da fidelidade em relação ao valor que o respondente diz estar disposto a pagar.

²⁵ Poderiam ser avaliados, através deste método, a fauna e/ou flora de um ambiente, áreas de parques ambientais, reservas florestais e outros bens não valorados por meio do mercado convencional.

b) MÉTODO DO CUSTO DE VIAGEM

Este método parte também do princípio de que não existe mercado convencional para os bens ambientais, e que seu valor é determinado pelo *quantum* os indivíduos estão dispostos a pagar para viajar até o local de recreio, em decorrência de alguns fatores, como: lazer, beleza, flora e fauna, renda, dentre outros atributos.

Para Mota (2001, p.158), “[...] o princípio de disposição a pagar está associado a um modelo econométrico de demanda, em que o número de visitas é uma função do custo total da viagem, da renda familiar do visitante, de variáveis educacionais, de variáveis demográficas e de variáveis binárias.”

De acordo com Mckean, Johnson e Walsh (apud MOTA, 2001, p.158), na composição do custo de viagem estão diversos valores que os indivíduos despendem para realizar a visita ao local da viagem, que são, “[...] conseqüentemente, o custo total da visita, expresso por: $C_t = C_c + C_a + C_p + C_e + C_o$ ”; onde se tem:

C_t = custo total;

C_c = custo com combustível para o deslocamento de ida e retorno até o local da visita;

C_a = custo de alimentação da família durante o período da viagem;

C_p = custo de permanência da família no local da visita;

C_e = custos extras, seriam todos os outros custos que não os de combustível, alimentação e permanência que a família teria que realizar no decorrer da viagem, como, por exemplo: custo médico-hospitalar, custo para aquisição de peças para o veículo e outros;

C_o = custo de oportunidade de tempo que o indivíduo utiliza para a viagem e que poderia estar despendendo de outra forma, com um custo menor ou até sem custo.

Este método consiste em valorar um bem ambiental em função do custo da viagem necessário para se chegar ao respectivo local.

Para Mota (2001, p. 158-159), o fundamento desse modelo é:

O princípio básico desse modelo é que a quantidade de visitas feitas por recreacionistas ao ativo ambiental é uma função dos gastos, de variáveis socioeconômicas e atitudinais, de forma que uma curva de demanda seja

estimada para esse mercado hipotético e o excedente do consumidor seja calculado. Então, o modelo assume a forma funcional $V_i = f(P_i, R_i, K_i)$, em que: V_i = densidade de viagem por zona; P_i = preço da viagem (onde se computa os gastos com combustível, alimentação, bilhete de acesso ao local, aquisição de souvenir, custo de oportunidade do tempo e outras custos extras); R_i = renda média dos visitantes e K_i = variáveis que refletem as atitudes dos recreacionistas em relação ao local de visita.

Uma outra abordagem para este método é o custo de viagem individual (MCI), em que são avaliados os custos de uma viagem individual do usuário, e não mais da família, ao local de visitação. Por este método, tem-se que: $Q_{vij} = f(C_{tij}, T_{ij}, SE_{ij}, Q_{ij})$, onde:

Q_{vij} = número de visitas feitas pelo indivíduo i ao local da recreação j ;

C_{tij} = custo total da viagem do indivíduo i para o local j (alimentação, combustível, permanência, despesas extras e custo de oportunidade do tempo);

SE_{ij} = características socioeconômicas do indivíduo i (renda, idade, sexo, local de moradia e nível de instrução);

Q_{ij} = qualidade ambiental do local j .

Esse método tem como objetivo estimar uma curva de demanda, tendo como base a taxa de visita, em função dos custos de viagem, representados pela disposição a pagar dos visitantes. Assim, a equação tem como resultado a mensuração dos resultados auferidos pela sociedade na utilização do ativo ambiental, e estima o valor adicional que os visitantes estão dispostos a pagar para continuar desfrutando do ambiente.

Para Mota (2001, p. 163), “Esse método, aplicado adequadamente, auxilia o gestor ambiental a formular e implementar políticas públicas direcionadas ao gerenciamento e acesso da sociedade aos recursos de uso coletivo”.

Motta (1995, p.28) apresenta como dificuldades para este método o fato de ser imprescindível separar, dos custos de viagem, as parcelas relativas a outros benefícios que se possam auferir no local em análise, como, por exemplo, visita a locais históricos ou fazer compras.

É válido ressaltar que, embora este método seja importante na definição de políticas públicas ambientais, ele mensura o ativo ambiental sob o ângulo de sua preservação e conservação; porém, não o avalia enquanto um ativo natural ou ambiental.

c) MÉTODO DE PREÇO HEDÔNICO

Tem origem na teoria do consumidor e estabelece que o preço de um bem ou serviço é função de vários atributos, os quais podem ter seus efeitos na definição do preço do bem ou do serviço. Para Garrod, Willis e Hanley (apud MOTA, 2001, p. 164):

O método de preço hedônico origina-se da teoria do consumidor LANCASTER, 1966, ROSEN 1974, MCCONNELL, 1990 e propõe que o preço de um bem/serviço é uma função de vários atributos, cujo efeito é possível de ser isolado do preço do bem/serviço. A aplicação mais comum desse método se dá na análise das mudanças de preços das residências e de salários, em função de várias características, com destaque especial para aquelas que retratam a qualidade ambiental (GARROD, WILLIS, 1999, p. 87-88; HANLEY et al. 1997, p. 411).

Este método é mais indicado na definição de preço de residências e de salários. O valor é definido com base em características estruturais, de políticas públicas e de qualidade ambiental em que as residências e os salários estão submetidos. Assim, um indivíduo pode estar disposto a pagar mais caro ou mais barato por uma residência em decorrência de seu tamanho, quantidade de cômodos, quantidade de vagas na garagem, saneamento básico, áreas de lazer nas imediações, qualidade do ar no bairro, quantidade de ruídos, entre outras qualidades.

Da mesma forma, alguns indivíduos se submetem a empregos com características de insalubridade e periculosidade em decorrência do alto salário a ser percebido, ou, ao contrário, se submetem a perceber um valor menor pelo salário para usufruir de emprego com características positivas, tais como: oportunidades educacionais, de lazer, culturais, de garantias de seguro-saúde e de infra-estrutura do ambiente de trabalho.

O salário é uma função do risco ambiental, quanto maior o risco, maior o salário; e, da mesma forma, quanto menor o risco, menor o salário do indivíduo.

Porém, este método também apresenta problemas conforme mostra Garrod, Willis e Hanley (apud MOTA, 2001, p. 168):

Os problemas mais comuns com o método se referem aos erros de mensuração e multicolinearidade entre as variáveis. Os primeiros decorrem da inconsistência nos sistemas de informações do mercado, em que os profissionais subestimam ou superestimam o valor do imóvel ou o valor do salário hedônico. As variáveis que refletem a qualidade ambiental, principalmente na medição dos efeitos da poluição no objeto de estudo, necessitam de cuidados especiais, e a precisão de seus instrumentos necessita de constantes aferições. [...].

d) MÉTODO DO CUSTO DE VIAGEM HEDÔNICO

Este método é um misto entre o método do custo de viagem e do preço hedônico. Tem como objetivo medir a disposição a pagar dos indivíduos, com base na análise das variáveis que medem o perfil socioeconômico e as que medem o efeito da satisfação e do prazer que o indivíduo sente pelo meio ambiente.

Neste sentido, o custo de viagem *per capita* é função do perfil socioeconômico e das características do local de visita; e é aplicado por meio de *survey*. De acordo com Mota (2001, p. 169), “desse modo, tem-se a seguinte configuração: $C_{ij} = V(S_{kj}, A_{kj})$, em que, C_{ij} = custo da viagem hedônica per capita da origem I para o local j; S_{kj} é o vetor das características socioeconômicas e A_{kj} é o vetor das características ambientais do local de visita”.

Considerando que este método é um híbrido do custo de viagem, as amostras do *survey* devem ser de tamanho grande, para que considere os visitantes de diferentes regiões. Contudo, ainda assim, Mota (2001, p. 169) destaca sua importância para a definição de políticas públicas: “[...] apesar dessa dificuldade, é muito útil como subsídio aos gestores de políticas públicas, pois possibilita estimar os benefícios ambientais auferidos pelos recreacionistas, por região de origem e por estrutura de atributos” (GARROD, WILLIS, 1999, p.79).

e) MÉTODO FUNÇÃO DOSE-RESPOSTA

De acordo com Lesser (apud MOTA, p. 169), este método tem como objetivo: “o método função dose-resposta que visa estabelecer uma relação entre o impacto ambiental (como resposta) e alguma causa desse impacto, por exemplo, a poluição (como dose)”.

Freitas (apud LEITE, 2003, p.222) apresenta uma técnica de valoração chamada de tarifação de indenização que consiste em estabelecer tabelas com valores referencias para os danos ambientais: “têm sido feitas várias tentativas de criar tabelas básicas para fixar valores das indenizações e, a partir delas, adequá-los ao caso concreto.” Podem existir duas tabelas, uma contendo os elementos da natureza: ar, água, solo e subsolo, fauna, flora e paisagem, a qual é dividida em dois tipos de danos; e cada dano subdividido em diversos agravos. E a outra deve conter um fator de multiplicação para um dos diversos

aspectos mencionados anteriormente, que levará em conta o valor da exploração e o da recuperação do bem.

Para a identificação do valor da indenização, o técnico deve analisar o dano, identificar os aspectos correspondentes nas Tabelas 1 e 2, e fazer a multiplicação correspondente.

Este método é mais apropriado para valorar impacto negativo ou dano ambiental.

f) DIFERENCIAL DE SALÁRIO

Por este método, o valor do meio ambiente seria estabelecido nas relações de demanda do mercado de trabalho e na oferta de trabalho, tendo como base os aspectos de vida, trabalho, qualidade do meio ambiente e riscos. Desta forma, a oferta de salário seria maior nas regiões mais poluídas ou onde a atividade a ser desenvolvida demandasse ou ocorresse em regiões de possíveis riscos de acidentes ambientais. Seria, por este método, ofertado um salário maior para quem trabalhasse em uma agência bancária instalada na cidade de Cubatão-SP; por outro lado, ofertado um salário menor para o indivíduo que viesse a trabalhar em uma agência bancária em Luis Correia-PI, onde o nível de poluição é significativamente menor.

Para Tessler (apud FREITAS, 2003, p. 174), a dificuldade na aplicação deste método ocorre em razão de que esta técnica peca porque as relações de trabalho no momento não são competitivas.

3.6 Considerações sobre o assunto

Da análise dos diversos métodos apresentados, conclui-se que os métodos diretos são mais aplicáveis a situações particulares, tais como: valor para se colocar um bem no mercado, valor do custo de doenças, valor decorrente da mudança de produtividade, valor de um projeto sombra, dentre outros; enquanto que os métodos considerados de valoração indireta trabalham bem mais com a parte subjetiva ou intangível da valoração, assim como alguns métodos são mais aplicáveis na mensuração de bens e serviços ambientais, enquanto outros são mais aplicáveis na mensuração do impacto negativo ou dano ambiental.

Pela Convenção Contábil da Consistência, sempre que houver mudança de critérios ou procedimentos de avaliação, esta deve ser informada em notas explicativas aos

demonstrativos contábeis, a fim de que o usuário da informação possa avaliar as repercussões que a alteração trouxe para o patrimônio da entidade. Logo, a empresa deve manter sempre que possível o mesmo método de valoração ambiental, para que seus resultados não sejam influenciados pela permuta de métodos; porém, caso a mudança seja necessária, seus efeitos devem ser informados, bem como o teor do respectivo método utilizado para valorar o bem ou serviço ambiental.

Logo, os diversos métodos apresentados representam uma valiosa ferramenta para que a informação contábil seja prestada de forma mais completa.

CAPÍTULO IV – CONTABILIDADE AMBIENTAL E O NEOPATRIMONIALISMO

A Contabilidade como ciência que controla o patrimônio das entidades tem existência milenar e a responsabilidade, ao longo desses anos, de informar a movimentação das riquezas patrimoniais das entidades. Deste modo, tem se mantido silente, para não dizer omissa, em relação à utilização do patrimônio natural como origem das riquezas de muitos empreendimentos. O objetivo da ciência contábil de informar a seus usuários todos os fatos que alteram o patrimônio das empresas tem sido prejudicado ao longo do tempo.

Basta que se olhe para a devastação das riquezas naturais do Brasil, nesses últimos 500 anos, sem que registros tenham sido feitos nos anais contábeis das empresas ou mesmo dos governos, para que se note quão omissa tem sido a ciência em sua relação ao meio ambiente.

Drean (1996, p. 366) afirma que o processo de devastação da Mata Atlântica brasileira ocorreu embasada na exploração econômica, conduzida pela ganância por poupança e sem nenhuma preocupação com o ecossistema:

Curiosamente, contudo, nenhuma espécie da Mata Atlântica ainda foi classificada com certeza como extinta, ainda que a floresta tenha se reduzido a menos de 10% da área que ocupava em 1500 e ainda que a maioria do que resta tenha sido sujeita a todos os tipos de extrativismo e vandalismo [...]

O supramencionado autor ressalta ainda que a Mata Atlântica tornou-se fruto para produção de riquezas para poucos e prejuízos irreversíveis para todos:

Durante quinhentos anos a Mata Atlântica propiciou **lucros fáceis**: papagaios, corantes, escravos, ouro, ipecacuanha, orquídeas e madeira para o proveito de seus senhores coloniais e, queimada e devastada, uma camada imensamente fértil de cinzas que possibilitavam uma agricultura passiva, imprudente e insustentável. A população crescia cada vez mais, **o capital “se acumulava”** – em barreiras à erosão de terras de lavoura, em aquedutos, controle de fluxos e enchentes de rios, equipamentos de dragagem, terras de

mata plantada e a industrialização de sucedâneos para centenas de produtos outrora **apanhados de graça na floresta**. Nenhuma restrição se observou durante esse meio milênio de gula, muito embora, quase desde o início, fossem entoadas intermitentes interdições solenes que, nos dias atuais, são contínuas e frenéticas. (DREAN, 1996, p. 380, grifos nossos).

Na opinião de Pádua (2002, p. 11), desde o século XIX, alguns letrados já discutiam a questão ambiental, inclusive o aspecto político, mostrando que esta não é nem recente nem importada. E destaca a fala de José Bonifácio, em 1823, sobre a “representação à Assembléia Constituinte e Legislativa do Império do Brasil sobre a escravatura” em tom dramático; como também acerca da devastação ambiental da época e o que a natureza poderia fazer como vingança pelos “erros e crimes cometidos”:

Surpreendeu-me o tom dramático com que o autor abordava as consequências da devastação ambiental, a começar pela idéia do “dia terrível e fatal” em que a “ultrajada natureza” se achasse vingada de “tantos erros e crimes cometidos”. Também me impressionou o viés essencialmente político da sua crítica. Não se tratava de lamento pessoal pela perda de alguma espécie ou área específica do mundo natural, mas sim de uma reflexão abrangente sobre a sobrevivência e o destino do país. [...].

Por sua vez, Urban (1998, p. 37) explicita como as riquezas naturais do Brasil foram devastadas desde a chegada dos portugueses ao Brasil. Todas as diferentes fases por que passou a economia do País, citando, inclusive, a premonição de Warren Dean sobre como ficaria o Brasil após o primeiro gesto devastador realizado pelos “colonizadores” com a derrubada da primeira árvore para confecção da cruz:

Um dos primeiros atos dos portugueses, ao desembarcar, em 1500, nas costas do novo continente foi cortar uma árvore. Warren Dean atribui a este gesto um forte conteúdo premonitório: “Do tronco desse sacrifício ao machado de aço, confeccionaram uma cruz rústica – para eles, símbolo da salvação da humanidade.” Para a floresta, foi o início da devastação que atravessou diferentes fases: extração do pau-brasil, cultivo de cana-de-açúcar, algodão, cacau e café e, por fim, a intensa ocupação urbana. Essas fases se repetiram em ciclos ao longo da costa, avançando para o interior do país, reduzindo a grande floresta e pequenas manchas remanescentes.

Motta e Young (1995, p. 6) ressalta que é inquestionável o nível de consumo do capital natural e que isto representa um importante índice de sustentabilidade. Porém, como a utilização, exaustão e degradação desses recursos não se revelam como custos de produção ou consumo, não aparecem nas Contas Nacionais: “[...] como a preocupação fundamental está centrada na produção, a degradação/exaustão dos recursos naturais só é considerada como ganho à economia: nenhuma perda é imputada.”

Desta forma, pode-se dizer que é inquestionável que a riqueza patrimonial das entidades tenha relação com o meio ambiente, e, outrossim, que essa relação não consta evidenciada nos registros, como também nas demonstrações contábeis da grande maioria das empresas, sendo, portanto, recentes os debates em torno da nova postura contábil, voltada para uma visão holística, principalmente quando se compara a existência da Contabilidade, ciência milenar, e sua nova vertente, a Contabilidade Ambiental.

Cabe aqui um questionamento: – como e onde estão registradas contabilmente essas perdas?

Segundo Ribeiro (2005), um dos motivos da omissão de informações na área ambiental centra-se no fortíssimo impacto que essas medidas na área ambiental poderiam trazer sobre o fluxo de caixa das empresas e, conseqüentemente, sobre sua lucratividade. Na verdade, esse foi o grande vilão de a Contabilidade ter sido inserida tão tardiamente nas questões ambientais, considerando-se que esta ainda dá seus primeiros passos nessa área.

Dentro dessa mesma linha de pensamento, Capra (1984, p. 233) ressalta como os economistas corporativos consideram o capital natural:

[...] tratam como bens gratuitos não somente o ar, a água e o solo mas também a delicada teia das relações sociais, que é seriamente afetada pela expansão econômica contínua. Os lucros privados estão sendo obtidos com os custos públicos em detrimento do meio ambiente e da qualidade geral da vida, e às expensas das gerações futuras. O mercado, simplesmente, nos dá a informação errada. [...].

Nesse contexto, em virtude da incipiência das discussões sobre o tema é que este capítulo apresenta um apanhado histórico sobre a Contabilidade Ambiental, desde sua origem com a Agenda 21, em 1992, até os dias atuais, discutindo sua definição com base na posição de alguns teóricos da área contábil.

O capítulo analisa também os motivos que têm levado algumas empresas a omitir informações ambientais em seus registros e demonstrativos contábeis; por outro lado, o que tem levado outras a demonstrarem tais informações. São apresentados os meios de que dispõe a ciência para evidenciar a seus usuários informações ambientais.

Por fim, são discutidos os Princípios Contábeis mais relacionados com a obrigatoriedade de registro de fatos ambientais, bem como a Corrente Científica do Neopatrimonialismo, que dá a sustentação teórica para essa evidenciação, avançando em relação às doutrinas contábeis existentes até então.

4.1 Histórico da contabilidade ambiental

A II Conferência Internacional de Meio Ambiente e Desenvolvimento, evento promovido pelas Nações Unidas – a ECO/92 – como ficou conhecida, por ter sido um grande evento na área ambiental, tinha como propósito o estabelecimento de uma agenda internacional de cooperação, visando um desenvolvimento sustentável do mundo, a AGENDA 21. O objetivo da Agenda é pôr em prática, ao longo do século XXI, o desenvolvimento sustentável no Planeta.

O marco teórico de inserção da Contabilidade como ciência da sustentabilidade está contido no Capítulo 8, letra “d”, da Agenda 21, que, conforme descreve Ferreira (2003, p. 14), trata: “[...] da necessidade de que países e organismos internacionais desenvolvam um sistema de contabilidade que integre as questões sociais, ambientais e econômicas.” Segundo a autora, embora o texto faça referência à contabilidade nacional, pode ser aplicável à contabilidade das empresas, visto que aquela nada mais é que o somatório dos eventos econômicos medidos sob o aspecto ecológico ocorridos nas entidades.

Por isto pode-se dizer que, mesmo em nível mundial, a Contabilidade Ambiental é bastante incipiente, embora alguns autores citados por Ribeiro (2005, p. 46-47), como Chastain, Beams e Feertig, já tivessem, o primeiro em 1973 e os dois últimos em 1974, destacado sua importância sob alguns aspectos. Os principais deles estariam relacionados com os desafios para auxiliar na administração e no fornecimento de dados para decisões que resultassem em atividades econômicas e sociais, porém, de uma maneira parcial, sem uma visão holística.

Com relação à evolução da Contabilidade Ambiental nos países, destaca-se a Dinamarca,²⁶ que, desde 1996, exige através de lei²⁷ a apresentação de relatório ambiental das empresas com atividades que impactam o meio ambiente.

A Noruega²⁸ promulgou em 1999 a Lei de Contabilidade Norueguesa, a qual, dentre outros objetivos, estabelece que as empresas informem sobre seu ambiente de trabalho e sua relação com o ambiente externo. As principais informações são acerca do consumo de energia elétrica e matéria-prima, produção de poluição e resíduos e riscos de

²⁶ Segundo Nossa (apud RIBEIRO, 2005, p. 110), pelo menos 1.200 empresas dinamarquesas apresentaram este relatório.

²⁷ Green Accounts Act – Lei das Contas Verdes.

²⁸ Organização das Nações Unidas (apud RIBEIRO, 2005, p. 114).

acidentes, porém, desde 1989, aquele país já exigia das empresas informações sobre o meio ambiente.

Deve-se reconhecer que a Organização das Nações Unidas (ONU) tem sido um dos organismos internacionais que mais tem se preocupado com a questão ambiental de um modo geral. Na área contábil, o destaque é para os eventos e pesquisas promovidos através de seus comitês, como o Grupo Intergovernamental de Especialistas em Padrões Internacionais de Contabilidade, visando discutir e aprimorar as questões contábeis na área ambiental.

O *International Accounting and Reporting Issues*, elaborado em 1992 pela ONU (apud Ferreira, 2003, p. 73), teve como recomendação final que: “[...] a contabilidade ambiental, tanto em nível macro como microeconômico, deveria incluir a identificação de uma atividade, sua mensuração e comunicá-la ou evidenciá-la.” A recomendação era a de inclusão de todos os custos (*full cost*), inclusive, os ambientais.

Em 1995, durante a 13ª sessão do já citado Grupo Intergovernamental de Especialistas em Padrões Internacionais de Contabilidade (apud FERREIRA, 2003, p.75-77), foi apresentada uma pesquisa realizada em 55 países sobre a forma como a questão ambiental era tratada, nesses países, com relação aos aspectos legais e contábeis. O resultado, que também confirma a insipiência do tema em nível internacional, foi que: na *Bulgária*, desde 1992, a contabilidade ambiental faz parte da contabilidade oficial das empresas que demonstram, através de relatórios à parte, os custos com a proteção do meio ambiente, as taxas pagas pelo direito de poluir e os custos de contingências pela degradação. A *França* tem desenvolvido um balanço patrimonial ecológico que faz uma relação entre as informações prestadas por cada empresa (relacionadas com ações de redução de poluição, reciclagem, redução do consumo de energia e matéria-prima e outros custos) e o meio ambiente. Na *Itália* está em fase de introdução de uma contabilidade para o desenvolvimento sustentável. Na *Holanda*, embora não haja uma obrigatoriedade relacionada com os registros contábeis, geralmente as empresas demonstram os riscos ambientais, impactos ambientais e os esforços em reduzi-los. Nos *Estados Unidos*, os registros de contingências, custos de remoção de asbestos (amianto), e outras despesas são feitos, inclusive as ambientais, porém, restritas àqueles gastos relativos a operações já realizadas.

Gray, Bebbington e Walters (1993),²⁹ uma das maiores autoridades em Contabilidade Ambiental, em nível internacional, destaca, em seu livro *Accounting for the environment*, que a ausência de registro de fatos ambientais elaborados tradicionalmente pela Contabilidade ocasiona um conflito entre os relatórios contábeis e o meio ambiente, por não contemplarem variáveis ambientais, somente variáveis econômico-financeiras.

No Brasil, o marco teórico referente à contabilidade ambiental foi a edição, em 1996, da NPA nº 11 – Balanço e Ecologia pelo Instituto Brasileiro de Contabilidade – IBRACON, a qual tem como objetivo estabelecer os liames entre a Contabilidade e o Meio Ambiente. No referido pronunciamento, é recomendada a adoção de processos de gestão ambiental pelas empresas, o que deve implicar em registros específicos dos Ativos e Passivos Ambientais. Recomenda, também, a apresentação dos elementos patrimoniais sob títulos e subtítulos específicos nas demonstrações contábeis.

Na opinião de Tinoco e Kraemer (2004, p. 32), somente com a finalização do Relatório financeiro e contábil sobre o passivo e custos ambientais pelo Grupo de Trabalho Intergovernamental das Nações Unidas de Especialistas em Padrões Internacionais de Contabilidade e Relatórios (*United Nations Intergovernmental Working Group of Expert on International Standards of Accounting and Reporting – ISAR*), ocorrida em fevereiro de 1998, a Contabilidade Ambiental passou a ter *status* de novo ramo da ciência contábil.

A busca por padronização internacional de práticas de auditoria, com o objetivo de verificar o desempenho ambiental relatado nas demonstrações contábeis, vem sendo o objetivo do Comitê Internacional de Práticas de Auditoria (*International Auditing Practices Committee – IAPC*), de acordo com relatos de Benjamin Jr. (apud TINOCO e KRAEMER, 2004, p. 32).

Na área acadêmica, principalmente a partir de 2003, alguns autores passam a discorrer sobre o tema, com destaque para Motta (1995), que coordenou a elaboração de pesquisa,³⁰ que resultou no livro “Contabilidade Ambiental: teoria, metodologia e estudos de casos no Brasil”, tratando da sistematização da contabilidade nacional ambiental. O livro mostra o vazio que existe no sistema de contas nacionais com relação à contabilização dos recursos naturais. Discute, também, as contribuições teóricas, metodológicas e empíricas

²⁹ GRAY, Rob; BEBBINGTON, Jan; WALTERS, Diane. *Accounting for the environment*. ACCA-Chartered Association of Certified Accountants & PCP. Londres: Paul Chapman, 1993.

³⁰ De acordo com Motta (1995, p. 2), os registros datam de 1995, como coordenador; contudo, a pesquisa teve início em 1991.

sobre o tema, demonstrando as divergências existentes e, posteriormente, apresentando o quadro contábil sugerido pelo *United Nations Statistical Office* (UNSO), como proposta para padronizar os estudos de contas ambientais nacionais. Posteriormente, apresenta estudos de casos com contas ambientais. O coordenador, por fim, faz críticas com relação à dificuldade de se implementar um sistema de contas ambientais, dado o esforço institucional e técnico, incompatível com cenários de descontinuidade de política econômica e ambiental.

No ano de 2003, três livros foram editados sobre Contabilidade Ambiental. Silva (2003) publica “Contabilidade e meio ambiente: considerações teóricas e práticas sobre o controle dos gastos ambientais”, que objetiva investigar o relacionamento existente entre o Meio Ambiente e a Contabilidade, propor relatórios, conceitos, e comprovar que a Contabilidade pode ser aplicada ao controle dos gastos ambientais. Apresenta um estudo de caso com uma empresa industrial instalada no estado do Mato Grosso e verifica que a Contabilidade pode gerar informações úteis tanto à empresa quanto aos diversos usuários das informações; e que há condições de se programar na prática os estudos sobre a contabilidade ambiental.

Ferreira (2003) também publica, em 2003, o livro: “Contabilidade Ambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável”. Nesse livro, a autora propõe a compreensão sobre o processo de gestão ambiental, de maneira geral, e, especificamente, na atividade industrial, mostrando os vários aspectos ligados à área da Contabilidade Ambiental, tais como: a Auditoria Ambiental, a Contabilidade Financeira Ambiental e a Contabilidade de Custos ou Contabilidade Gerencial Ambiental.

Ainda nesse mesmo ano, Paiva (2003) publica “Contabilidade Ambiental: evidenciação dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção”. O autor discorreu sobre a contabilidade e a evidenciação dos gastos ambientais, apresentando formas de evidenciação. O trabalho é fruto de pesquisa exploratória realizada com empresas do setor de papel e celulose, no qual concluiu que o setor não pratica a evidenciação ambiental em sua plenitude. O autor sugere ainda que, se as empresas divulgassem a qualidade e quantidade de seus gastos com o meio ambiente, proporcionariam a geração de novas e importantes informações.

Tinoco e Kraemer (2004) tratam, no livro “Contabilidade e Gestão Ambiental”, como os Sistemas de Gestão Ambiental-SGA podem ser importantes ferramentas na identificação dos principais impactos ambientais e conseqüente proposta de controle e minimização desses danos. Os indicadores de desempenho ambiental, juntamente com a

contabilidade ambiental, também representam, na ótica dos autores, um importante instrumento na evidenciação de como o patrimônio econômico pode ser afetado pelas causas ambientais.

Em 2005, Ribeiro lança “Contabilidade Ambiental”, que apresenta conceitos pertinentes à contabilidade ambiental, define e discute os gastos que podem ser classificados como ambientais, demonstra que o sistema de custeio por atividades se ajusta à apuração de tais custos, e evidencia a importância da gestão estratégico-econômica dos gastos ambientais.

Ainda com relação a questões ambientais, destaca-se a existência do Projeto de Lei nº 1254/03,³¹ que altera a Lei nº 6.938/81, Lei de Política Nacional do Meio Ambiente, dispondo sobre auditorias ambientais e a contabilidade de passivos e ativos ambientais. O Projeto de Lei foi proposto pelo deputado César Medeiros (PT – MG) em 2003, porém, tramita de forma lenta em decorrência da realização de três Comissões Parlamentares de Inquérito (CPI) no Congresso Nacional. É válido ressaltar a importância do Projeto de Lei nº 1254/03, em virtude de colocar a auditoria como um dos instrumentos da política nacional do meio ambiente e avançar na definição de ativos e passivos ambientais.

O Conselho Federal de Contabilidade editou, em 19 de agosto de 2004, a Resolução CFC nº 1.003, que aprova a NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental. Essa norma estabelece procedimentos para a evidenciação de informações de natureza social e ambiental e cria uma demonstração chamada Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental (DINSA), que deve apresentar dados e informações de natureza social e ambiental da entidade, *extraídos ou não* da contabilidade. Deste modo, a norma abre a possibilidade de uma noção equivocada de que informações ambientais podem ser segregadas de informações contábeis, como algo satélite e que não traz repercussões no patrimônio das entidades. Então, há que se questionar se a contrapartida dos lucros auferidos em decorrência da degradação ambiental deve ser visto como algo estranho ao negócio da empresa.

A partir de então, teóricos e estudiosos de outras ciências passaram a questionar a contribuição que suas áreas poderiam dar aos debates sobre a questão ambiental. Os desastres ecológicos passaram a ser divulgados com mais ênfase, era a contribuição dada pela comunicação social, através de seu objetivo de informar. O tema passa a ser debatido nas escolas, através da transdisciplinaridade, e, embora de maneira incipiente, tem contribuído

³¹ Informação veiculada no informativo AMBIENTE BRASIL. Disponível em: <www.ambientebrasil.com.br> Acesso em: 08 jun 2005.

para a formação de uma consciência mais crítica nas crianças e adolescentes, plantando-se a semente da transformação pela educação. Nesse sentido, surgem as Organizações não-Governamentais (ONG's), a exemplo da SOS Mata Atlântica, que passam a ser atores ativos na defesa do meio ambiente, buscando apoio na sociedade e no Estado para que suas denúncias e sugestões possam ser ouvidas.

É a multidisciplinaridade contribuindo para o desenvolvimento da ciência ambiental. A ciência contábil, telespectadora por milhares de anos, embora tardiamente, embarca também rumo à sustentabilidade ambiental e começa a suscitar debates em torno da temática, nas relações entre as entidades ou os governos e o meio ambiente.

4.2 O que é contabilidade ambiental?

Contabilidade Ambiental pode ser definida como o destaque dado pela ciência aos registros e evidenciações da entidade referentes aos fatos relacionados com o meio ambiente. Não se configura em nenhuma nova técnica ou ciência, a exemplo da auditoria ou da análise de balanços, mas em uma vertente da Contabilidade, a exemplo da contabilidade comercial ou industrial, que estuda fatos mais específicos de uma determinada área, no caso, a área ambiental.

Nesse sentido, Ferreira (2003, p.59) enuncia que a Contabilidade Ambiental não se refere a uma nova contabilidade, representa, sim, uma especialização da contabilidade tradicional.

Contudo, Tinoco e Kraemer (2004, p. 64) enfatizam que a diferença entre a contabilidade ambiental e a contabilidade tradicional alicerça-se no cunho ambicioso da primeira, haja vista buscar conhecer as externalidades negativas e registrar, mensurar, avaliar e divulgar todos os eventos ambientais.

De acordo com Ribeiro (2005, p. 45), os objetivos da contabilidade ambiental se consubstanciam em: “[...] identificar, mensurar e esclarecer os eventos e transações econômico-financeiros que estejam relacionados com a proteção, preservação e recuperação ambiental, ocorridos em um determinado período, visando a evidenciação da situação patrimonial de uma entidade.” Acrescente-se a essa definição outro objetivo tão relevante quanto os já citados, qual seja, o de registro dos eventos ambientais, através dos quais a evidenciação ocorrerá de forma completa, por meio dos demonstrativos contábeis e das notas explicativas.

Afinal, a contabilidade ambiental representa o elo que liga a empresa a seus diversos usuários, inclusive à sociedade, no que tange às informações contábeis.

4.3 O porquê da não evidenciação de fatos contábeis ambientais pelas entidades

Vários são os obstáculos que se apresentam às entidades para a evidenciação de informações acerca das relações entre a contabilidade e o meio ambiente. As doutrinas contábeis do Contismo, Materialismo, Personalismo, Reditualismo, Aziendalismo, Controlismo e mesmo o Patrimonialismo não visualizavam uma dimensão mais ampla para contabilidade, apegando-se apenas a fatos econômicos. Foi a partir do Neopatrimonialismo,³² que a Contabilidade pôde ser estudada através de uma visão holística, interagindo com todos os fatos que levam às transformações da riqueza patrimonial.

Porém, além dessa limitação, outras causas da omissão de informações ambientais têm sido identificadas nos demonstrativos contábeis, quais sejam:

- em um primeiro momento, a ausência de percepção da importância da natureza para vida das entidades;
- impactos financeiros decorrentes da adoção de **metodologias limpas**,³³ embora posteriormente, isto possa ser revertido positivamente em favor da entidade;
- a falta de efetividade no cumprimento da legislação ambiental, sendo preferível o risco à mudança de postura;
- a dificuldade de valoração³⁴ de fatos contábeis ambientais para o devido registro contábil;
- a imagem negativa associada à empresa, advinda do registro de passivos ambientais;
- a ausência de percepção ambiental dos benefícios ou malefícios por parte dos consumidores dos produtos da entidade e/ou dos usuários da informação contábil;

³² A doutrina do Neopatrimonialismo consta de forma mais detalhada no tópico destinado especificamente a esse fim.

³³ O princípio básico da metodologia **mais limpa**, segundo Almeida (2002, p. 117), é “reduzir ou eliminar a poluição durante o processo de produção, não no seu final”.

³⁴ O termo “Valoração” está empregado aqui no sentido de quantificar monetariamente o bem ou serviço ambiental conforme explicitado no Capítulo 4 – VALORAÇÃO AMBIENTAL.

- a falta de cobrança da sociedade de um comportamento ético-ambiental por parte das empresas e/ou responsáveis pela tutela do meio ambiente.

4.4 O que tem levado empresas a demonstrar fatos contábeis ambientais

As empresas, bem como os estudiosos da área contábil e ambiental têm se questionado sobre o motivo que levaria uma empresa a evidenciar informações ambientais.

A decisão de registrar os fatos contábeis relacionados ao meio ambiente não tem sido tomada unicamente pela entidade. Forças externas a esta têm levado a identificar, mensurar, registrar e evidenciar essas relações. As informações prestadas pelas concorrentes têm levado as demais a também realizar e evidenciar ações na área ambiental. A sociedade tem reclamado uma postura ambientalmente correta de alguns segmentos corporativos, associando isto a seus produtos. Como exemplo, pode ser citado o depoimento da presidente da empresa *Du Pont* do Brasil, que declarou em artigo à revista *Exame* ter sido a pressão da sociedade a responsável pelos maiores cuidados com a questão ecológica empreendidos pela empresa (EXAME, 21 jul. 1993, p. 142).

Essa evidenciação tem ocorrido de forma mais efetiva em alguns setores da atividade econômica, em decorrência de fatores como: a forma de organização desses empreendimentos (geralmente grandes corporações), o ramo de atividade com alta capacidade de poluição, notadamente nas áreas petroquímica, papel e celulose, química e extrativismo mineral e a negociação dos produtos no mercado mundial, atualmente mais exigente, tanto em termos de qualidade, quanto como proteção e preservação ambiental.

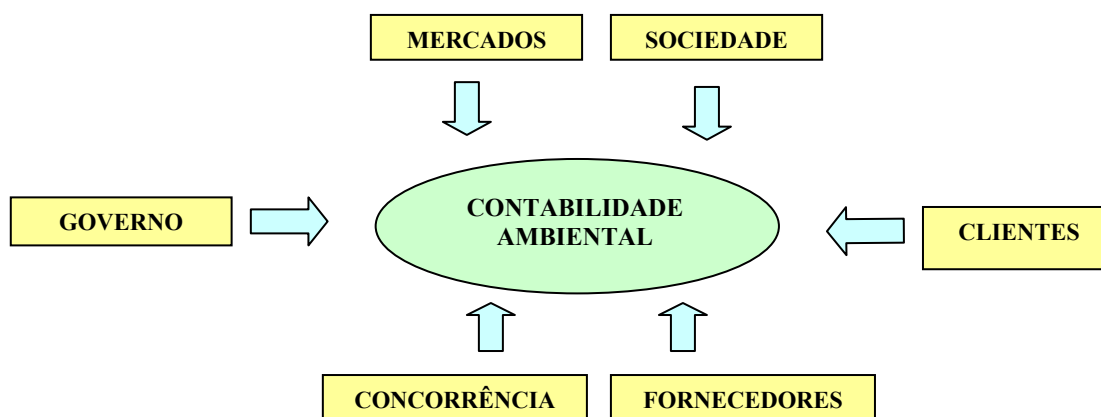


Figura 6 – Agentes que têm levado empresas a evidenciar na Contabilidade informações ambientais.

Fonte: Elaborada pela autora.

Alguns fatores têm levado as entidades a divulgarem suas ações ambientais, como os apresentados na Figura 6, a saber: a certificação de qualidade ambiental exigida para a entrada de alguns produtos em países importadores; fornecedores que já assumiram postura ambientalmente correta e clientes mais conscientes, resultado, inclusive, de uma maior divulgação do assunto na mídia, em debates e como resultado da educação ambiental de alguma forma já em funcionamento.

Por outro lado, uma postura pró-ativa dos governos, em diversos níveis, na busca de efetividade da ampla legislação ambiental existente, tem levado as empresas a avaliarem os riscos decorrentes de multas e indenizações pelo descumprimento dessas normas. Finalmente, algumas entidades têm decidido, por si sós, adotar postura sustentável frente aos problemas ambientais.

4.5 Meios de evidenciação dos fatos contábeis da área ambiental

A Contabilidade já definiu os instrumentos necessários e suficientes para demonstração dos fatos que se relacionam com a empresa, e, no que diz respeito aos fatos ambientais não seria diferente. Os demonstrativos contábeis como: Balanço Patrimonial (BP), Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA), Demonstração do Valor Adicionado (DVA),³⁵ Balanço Social (BS), além dos relatórios internos da empresa e das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis, todos são instrumentos que devem viabilizar as informações dos fatos ambientais, tendo em vista que estes não são estranhos ao funcionamento da entidade; logo, assim como os demais, esses devem, também, ser evidenciados, através dos instrumentos normais de que já dispõe a Contabilidade.

As demonstrações contábeis também podem ser, nos termos da Lei nº 6.404/76, artigo 176, § 4º, complementadas por: “[...] notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.” Assim, as notas explicativas são, além das próprias demonstrações contábeis, instrumentos de evidenciação de fatos contábeis ambientais, principalmente quando, em decorrência de sua natureza, esses fatos não

³⁵ DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO – DVA tem como objetivo informar a geração de riqueza da entidade, bem como mostrar a quem essa riqueza se destinou.

puderem ser mensurados. Elas também poderão ser utilizadas com o objetivo de esclarecer critérios ou métodos de mensuração utilizados.

Ribeiro (2005, p. 3) destaca que apesar de existirem opções para registro de fatos ambientais, as demonstrações ainda têm sido o canal mais viável de comunicação entre as empresas e seus usuários. “As demonstrações contábeis representam o principal canal de comunicação entre a sociedade e a empresa que presta contas à comunidade, sobre sua conduta e estado patrimonial.”

Mesmo existindo os instrumentos e meios suficientes para o registro dos fatos contábeis ambientais, algumas dificuldades continuam postas, conforme bem ressalta Ribeiro (2005, p. 36):

O estágio em que se encontram as práticas contábeis, assim como o pouco desenvolvimento da conscientização das partes envolvidas, dificulta o registro contábil e a informação sobre alguns benefícios e seus custos. Em geral, coloca-se o problema da identificação e mensuração como empecilho para qualquer inovação.

Tinoco e Kraemer (2004, p.27) ressaltam que “[...] atualmente, nessas demonstrações e relatórios contábeis, na maioria das empresas, as questões ambientais inexistem, ou seja, não são objeto de divulgação no Brasil”. Acrescente-se que os mesmos autores afirmam que algumas empresas chegam, inclusive, a fazer referência a programas de gestão ambiental, sem, contudo, referenciar essas informações nas demonstrações contábeis.

Alguns autores e organismos internacionais, como o *Eco-Management and Audit Scheme* (EMAS) e a Organização das Nações Unidas (ONU) têm sugerido que os fatos contábeis ambientais sejam explicitados em relatórios segregados, fazendo com que os mesmos sejam encarados como algo à parte do funcionamento da entidade. Estas visões embora ajudem a difundir a necessidade de que sejam evidenciadas as relações entre empresa e meio ambiente, sugerem que isto possa se dá somente fora da contabilidade. O ideal seria a interação entre os dois, Contabilidade e Meio Ambiente, bem como os demais fatos contábeis, todos constando dos mesmos relatórios contábeis oficiais, em contas específicas que evidenciem a natureza dos fatos que representam, demonstrando assim que a empresa é uma e os resultados de seu funcionamento são frutos dos diversos eventos por ela realizados, inclusive, os ambientais. É válido ressaltar que quaisquer outros relatórios auxiliares com informações adicionais são sempre válidos no sentido de acrescer dados mais detalhados sobre os fatos contábeis ambientais.

4.6 Princípios contábeis

Os Princípios contábeis foram aprovados através da Resolução CFC nº 750/93, de 29 de dezembro de 1993. Teoricamente, todos orientam a evidenciação da relação empresa/meio ambiente; porém, merecem destaque três desses princípios como norteadores dos registros contábeis nessa área.

4.6.1 Princípio da continuidade

“A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas” (ART. 5º DA RESOLUÇÃO CFC nº 750/93).

Segundo Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000, p.50), “o Postulado da Continuidade tem outro sentido mais profundo, que é o de encarar a entidade como algo capaz de produzir riqueza, e gerar valor continuamente, sem interrupções”.

De acordo com a Minuta do Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, item 2.2.1 – Aspectos conceituais, aprovada pela Resolução CFC nº 774/94 do Conselho Federal de Contabilidade (2003, p. 38):

O Princípio da CONTINUIDADE afirma que o patrimônio da Entidade, na sua composição qualitativa e quantitativa, depende das condições em que provavelmente se desenvolverão as operações da Entidade. A suspensão das suas atividades podem provocar efeitos na utilidade de determinados ativos, com a perda, até mesmo integral, de seu valor. A queda no nível de ocupação pode também provocar efeitos semelhantes.

Na concepção de Sá (2000, p.103), “os valores patrimoniais se alteram em razão da alteração da continuidade de vida das empresas e instituições (isto é o que consagra o Princípio)”.

Com base nesse princípio, a entidade é constituída para funcionar indefinidamente; entretanto, podem ocorrer fatos ou evidências que levem a sua descontinuidade, ocasionando uma alteração quantitativa e qualitativa dos componentes do patrimônio, no caso de suspensão ou mesmo interrupção nos termos do Princípio da Continuidade. É o caso, por exemplo, de uma empresa que, em suas relações com o meio ambiente, degrade-o a um nível tal que suas atividades tenham que ser interrompidas por determinação de órgãos oficiais ou por outros meios, conforme ocorreu com a empresa

Rhodia S.A. que teve sua unidade química de Cubatão paralisada por uma liminar obtida pelo Ministério Público em 1993.³⁶

4.6.2 Princípio da competência

“As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.” (ART. 9º, da Resolução CFC nº 750/93).

Segundo a Minuta do Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, no item 2.6.1 – As variações patrimoniais e o Princípio da Competência, aprovada pela Resolução CFC nº 774/94 do Conselho Federal de Contabilidade (2003, p. 47):

A competência é o princípio que estabelece quando um determinado componente deixa de integrar o patrimônio, para transformar-se em elemento modificador do Patrimônio Líquido. Da confrontação entre o valor final dos aumentos do Patrimônio Líquido – usualmente denominados “receitas”- e das suas diminuições – normalmente chamadas de “despesas” -, emerge o conceito de “resultado do período”: positivo, se as receitas forem maiores do que as despesas; ou negativo, quando ocorrer o contrário.

Pelo Princípio da Competência, as variações patrimoniais quer sejam qualitativas (que alteram a natureza do patrimônio das entidades sem alterá-lo em termos quantitativos) quer sejam quantitativas (que alteram a natureza do patrimônio) devem ser evidenciadas no resultado do período em que ocorrerem. Dessa forma, as relações da célula social com seu processo produtivo, com clientes, com fornecedores, com funcionários e outras, devem ser registradas, assim como suas relações com o meio ambiente.

A ausência da percepção de que a empresa está em permanente troca com o meio ambiente, quer seja através da utilização de matérias-primas e meios de produção, quer seja através da utilização da natureza como depositório dos resíduos de sua atividade, tem gerado uma desobediência ao Princípio da Competência. Isto faz com que custos, despesas e receitas ambientais sejam tratados como algo invisível ou mesmo inexistente; conseqüentemente os resultados apurados não refletem com fidedignidade a posição patrimonial.

³⁶ Disponível em: www.greenpeace.org.br. Acesso em: 12 maio 2005.

4.6.3 Princípio da oportunidade

“O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.” (ART. 6º, da Resolução CFC nº 750/93).

Em conformidade com a Minuta do Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, no item 2.3.1 – Aspectos conceituais, aprovada pela Resolução CFC nº 774/94 do Conselho Federal de Contabilidade (2003, p. 40-41):

O Princípio da OPORTUNIDADE exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma Entidade, no momento em que elas ocorrerem. Cumprindo tal preceito, chega-se ao acervo máximo de dados primários sobre o patrimônio, fonte de todos os relatos, demonstrações e análises posteriores, ou seja, o Princípio da Oportunidade é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da Entidade, relativas a um determinado período e com o emprego de quaisquer procedimentos técnicos. É o fundamento daquilo que muitos sistemas de normas denominam de “representação fiel” pela informação, ou seja, que esta espelhe com precisão e objetividade as transações e eventos a que concerne. Tal atributo é, outrossim, exigível em qualquer circunstância, a começar sempre nos registros contábeis, embora as normas tendem a enfatizá-los nas demonstrações contábeis.

Sá (2000, p.104) em comentários sobre o Princípio da Oportunidade ressalta que, “modernamente, até as <potencialidades> são objeto de escrituração, ou seja, fatos que se podem prever que ocorram e que ainda não se consubstanciaram materialmente (para isto existem contas especiais e que se denominam Compensações)”.

Ao observar os comentários de Sá, pode-se destacar que a escrituração deve se dar até de “potencialidades”, ou seja, a escrituração de eventos relacionados com contingências positivas ou negativas ou outros eventos que mereçam destaque, através das contas de compensações. Somente alguns eventos na área ambiental, por não terem valores definidos ou estimados ou por figurarem somente como possíveis de ocorrências, devem constar em notas explicativas; contudo, em sua grande maioria, os fatos contábeis na área ambiental provocam alterações no patrimônio das células sociais e têm valores definidos ou estimados, portanto, devem ser registrados e evidenciados nos termos do Princípio da Oportunidade.

No “item 2.3.2 – A integridade das variações” Minuta do Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade aprovada pela Resolução CFC nº 774/94 do Conselho Federal de Contabilidade é ressaltado que “a integridade diz respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, isto é, sem qualquer falta ou excesso. Concerne, pois, à completeza da apreensão, que não admite a exclusão de quaisquer variações monetariamente quantificáveis [...]”.

Desta forma, em se constatando um fato contábil ambiental e podendo-se quantificá-lo monetariamente, este, pelo Princípio da Oportunidade, deve ser registrado e evidenciado tempestivamente e em sua integralidade, para que seja obedecido este princípio fundamental de contabilidade.

4.7 Neopatrimonialismo, a doutrina contábil do século XXI

As bases teóricas para concepção da doutrina do Neopatrimonialismo começaram a ser formatadas por seu precursor, o Prof. Dr. Antônio Lopes de Sá, desde a década de 1970, tendo sido apresentada pela primeira vez na Espanha,³⁷ em 1987, e, posteriormente, já na década de 1990 do século passado, foi que efetivamente nasceu, tendo como base a Teoria Geral do Conhecimento Contábil. No Brasil, foi lançada pela primeira vez em 1992, no Centro Universitário da UNA, em Belo Horizonte, Minas Gerais.

Esta nova corrente científica rompeu vários paradigmas até então existentes nas Ciências Contábeis, postos pelas diversas doutrinas, tais como personalismo, controlismo, reditualismo; e, também, em relação às correntes científicas que mais contribuíram no século XX com o pensamento contábil, como as correntes aziendalistas, na definição das aziendas, e patrimonialistas, na definição do objeto de estudo da ciência, o patrimônio.

O Neopatrimonialismo parte de uma visão holística do conhecimento e considera que o patrimônio, objeto de estudo das Ciências Contábeis, esteja inserido em uma “célula social”, e esta se relaciona com várias outras células que formam um macroorganismo chamado sociedade; e, nesta, o ser humano é preponderante em relação ao conceito de sociedade, posto que é ele quem promove a movimentação da riqueza. Essa visão holística, na ótica de Sá (2004, p.71), dá respaldo à Contabilidade Ambiental; para este autor, se “não fosse essa visão holística, hoje não se justificariam as aplicações da Contabilidade aos campos do

³⁷ Universidade de Sevilha.

Social, *Ambiental*, Recursos Humanos e Intelectuais etc., que são entornos do patrimônio.” (grifo nosso).

Ainda utilizando a opinião de Sá (1997, p. 162):

Sob tal direção de pensamento foi que o Neopatrimonialismo adotou a denominação científica de “célula social” para que, de forma genérica, pudesse abranger “empresas” e “instituições sem fins de lucros” (nestas incluídas as próprias organizações familiares, políticas e estatais), como uma necessidade de natureza intelectual afeita a uma realidade ligada à natureza das coisas, de forma objetiva (como a ciência deveras requer).

A Teoria Geral do Conhecimento Contábil surgiu em decorrência das Teorias Equilíbrio (1958-1964), da Teoria Dinâmica de Circulação (década de 1980), e principalmente da Teoria das Funções Sistemáticas do Patrimônio Aziendal (década de 1980), todas do Prof. Dr. Antônio Lopes de Sá.

Para a Teoria das Funções Sistemáticas, o patrimônio das células sociais deve ser estudado sob a ótica dos sete sistemas de funções que o fazem movimentarem-se em busca da eficácia. Esses sistemas de funções são independentes e autônomos, nos quais cada um busca sua própria finalidade e, portanto, funcionando todos ao mesmo tempo, conforme apresentado na Figura 7. Sá (1997, p.162) discorre acerca de sua descoberta sobre os sistemas em discussão:

Detectei sete grandes sistemas: Liquidez, Resultabilidade, Economicidade, Estabilidade, Produtividade, Invulnerabilidade e Elasticidade.

Cada um deles busca atender a uma finalidade, dedicada às necessidades de pagar, obter resultados, ter vitalidade, possuir equilíbrio, ter eficiência, proteger-se contra o risco e adaptar-se em tamanho ou dimensão conveniente.

Uma empresa pode lucrar e não ter liquidez, pode ter liquidez e não lucrar, pode ter produtividade e não ter resultabilidade, pode ter resultabilidade e não ter produtividade, e assim por diante.

É isto, exatamente, que determina a autonomia dos sistemas de funções.

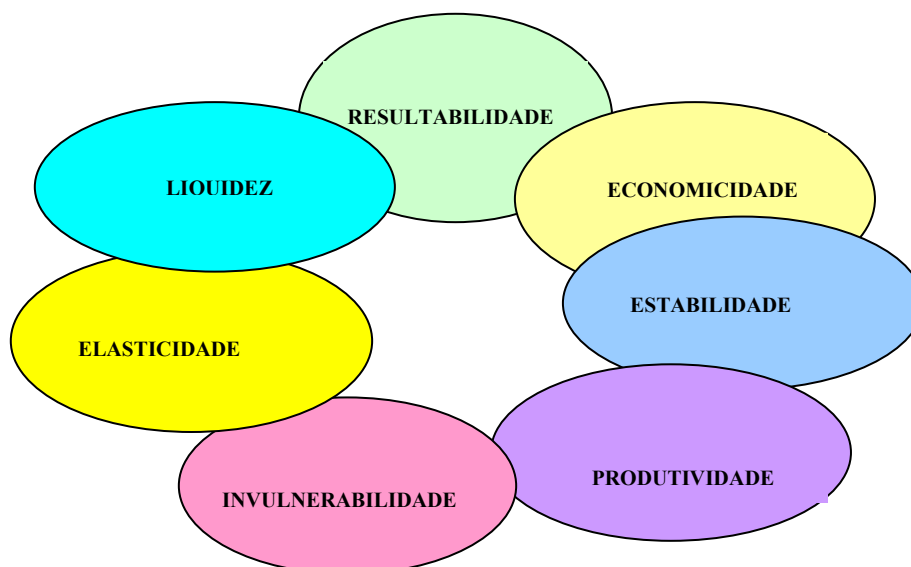


Figura 7 – Teoria das Funções Sistemáticas.
 Fonte: Sistemas de funções no Neopatrimonialismo (SÁ, 1997, p. 162).

No estudo das relações lógicas que produzem os fenômenos contábeis no neopatrimonialismo, o Prof. Dr. Antônio Lopes de Sá (1997, p.160) identificou três tipos de relações que influenciam na vida do patrimônio; são estas as essenciais, as dimensionais e as ambientais:

Nas essenciais detectamos as relações íntimas de necessidade, finalidade, meio patrimonial, função. Nas dimensionais relações de causa, efeito, tempo, espaço, qualidade, quantidade. Nas ambientais, relações de natureza: administrativas, psíquicas, do pessoal, sociais, econômicas, ecológicas, culturais, políticas, legais etc.

Convém assinalar que é no âmbito das relações lógicas ambientais que se processam as relações ecológicas relacionadas com as células sociais, que, dentro de uma visão holística, dão causa aos registros contábeis ambientais. Deste modo, esta nova corrente científica rompe as concepções anteriormente formadas, em torno da riqueza patrimonial, para inserir e reconhecer que a célula social também promove trocas com o meio ambiente, e estas trocas são passíveis de registros e evidenciações contábeis.

4.8 Considerações sobre o assunto

Neste capítulo, pôde ser mostrado que poderiam ser mais agressivas as iniciativas em termos de demonstração de fatos ambientais por parte das empresas, mesmo com uma história tão recente. E que, na verdade, essa omissão se deve em primeiro lugar ao fato de os

dirigentes continuarem sem enxergar as vantagens que poderiam advir da interação empresa/meio ambiente, e também em virtude da incipiência das pesquisas relacionadas com o tema.

Atualmente, a Contabilidade dispõe dos meios, instrumentos e princípios necessários à evidenciação dos fatos contábeis ambientais. O Neopatrimonialismo tem como um dos pontos fundamentais mostrar, com sua visão holística, que a empresa tem um leque maior de relacionamentos.

Cabe, agora, às empresas e aos profissionais de Contabilidade poderem perceber as vantagens advindas de registros de fatos ambientais e fazerem uso dos recursos que dispõe a ciência, a fim de se colocarem em posição de liderança em relação à concorrência e aos clientes. Para tanto, precisam mostrar que têm respeito ao meio ambiente, por responsabilidade e iniciativa próprias, antes que alguma legislação seja emitida com esse fim, e em vez, de compromisso ambiental, passem uma idéia de meros cumpridores de leis.

CAPÍTULO V – CONTAS AMBIENTAIS

As contas são elementos fundamentais no registro e na evidenciação de fatos contábeis, ou seja, sem as contas nada poderia ser escriturado ou demonstrado contabilmente. Daí o porquê deste capítulo ser dedicado exclusivamente à análise, composição e função das diversas contas específicas para evidenciar fatos contábeis ambientais.

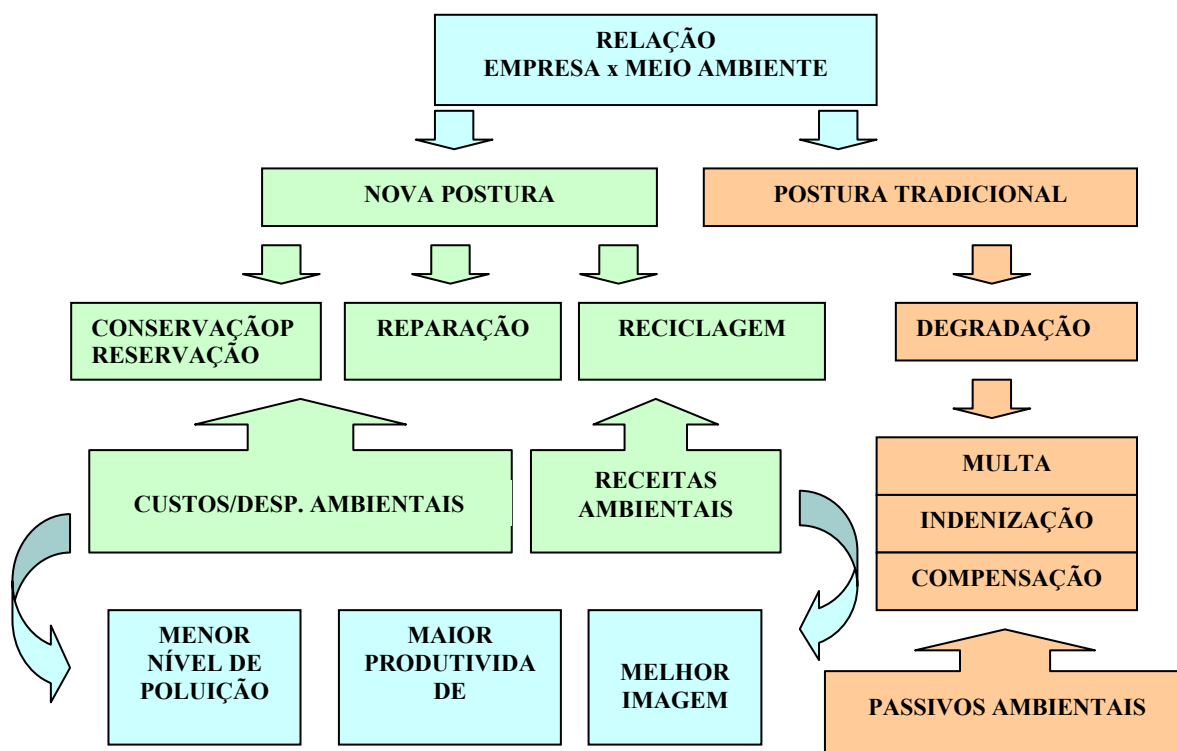


Figura 8 – Contas ambientais envolvidas na relação entre empresa e meio ambiente, considerando a nova postura ambiental e a postura ambiental tradicional.

Fonte: Elaborada pela autora.

As contas ambientais devem compor um grupo segregado dos demais dentro de cada subgrupo, caso a empresa queira dar maior destaque aos eventos dessa área nos demonstrativos contábeis, ou, caso contrário, poderá optar por classificá-las juntamente com

as contas que compõem os demais grupos do Plano de Contas.³⁸ De forma que não deverá existir um Plano de Contas exclusivo para os eventos ambientais, pois estes juntamente com os demais eventos realizados compõem o funcionamento da entidade, e, desse modo, devem ser demonstrados em conjunto, sob pena de não representar, ou representar de forma fracionada a posição patrimonial da empresa. Isto se pode observar na visão global das posturas que a entidade pode ter frente ao meio ambiente, conforme supra-apresenta a Figura 8.

A empresa pode ter, frente ao meio ambiente, uma postura tradicional, no sentido de utilizar a natureza, considerando que esta pertence à entidade e que, por isto, ela pode utilizar, degradar e depois deixar estes custos para serem rateados entre a sociedade, podendo ocasionar com isto multas a serem pagas aos órgãos públicos, indenizações devidas aos órgãos públicos ou a pessoas em particular, como também compensações a serem pagas aos órgãos ambientais ou à sociedade e que corresponderiam em termos contábeis a *passivos ambientais*.

Por outro lado, principalmente nos dias atuais, com o grande debate aberto sobre as novas posturas de organismos governamentais, não-governamentais e entidades, em relação ao meio ambiente, a empresa pode ser levada a assumir uma posição de conservação, preservação ou reparação da natureza. Isto em termos contábeis está relacionado com *custos* ou *despesas ambientais* internalizados pela empresa, em vez de externalizados para a sociedade. A entidade também pode repensar o ciclo de vida de seus produtos, através da reciclagem, gerando, assim, *receitas ambientais*. Essa postura da entidade pode decorrer de uma gestão ambiental implantada ou meramente de novas tecnologias instaladas, que geralmente estão associadas à aquisição de *ativos ambientais*, os quais têm como consequência um menor nível de poluição, uma maior produtividade,³⁹ ou mesmo a uma melhor imagem da entidade e de seus produtos ou serviços pela sociedade.

Um detalhamento maior dos diversos grupos que podem agregar contas ambientais será apresentado nos próximos itens.

³⁸ Plano de Contas – rol de contas a ser utilizado pela empresa para o registro contábil de todos os fatos que afetam seu patrimônio e que devem estar estruturadas de acordo com a Lei nº 6.404/76 e com as necessidades da entidade, principalmente, as relacionadas com as informações a serem extraídas do mesmo.

³⁹ A maior produtividade ocorrerá porque a empresa deixará de incorrer em custos com degradação ambiental que, certamente, serão maiores que os custos de prevenção, recuperação e reciclagem.

5.1 Ativos ambientais

Ativos ambientais são considerados todos os bens e direitos da entidade, relacionados com a proteção, preservação e recuperação ambiental, e que estejam aptos a gerar benefícios econômicos futuros para entidade. Estes ativos podem estar nos seguintes subgrupos de contas:

a) ATIVO CIRCULANTE

→ ESTOQUES AMBIENTAIS – devem ser classificados nesta conta os estoques de materiais, produtos em processo ou produtos acabados, relacionados com o objetivo de proteção, preservação ou recuperação ambiental. Como exemplo, podem ser citados o estoque de produtos reciclados, os bens fruto do processo produtivo normal, anteriormente descartado, e que a empresa está reciclando para serem vendidos ou utilizados como matéria-prima pela própria entidade ou por outras empresas. (Ver Quadro 7).

b) ATIVO PERMANENTE

Este subgrupo está dividido em: Investimentos ambientais, Imobilizado ambiental e Diferido ambiental.

→ INVESTIMENTO AMBIENTAL – classificam-se como investimento ambiental os gastos com reflorestamento ou aquisições de florestas com o objetivo de recuperar o meio ambiente ou mantê-lo preservado. (Ver Quadros 8, 9 e 10).

→ IMOBILIZADO AMBIENTAL – são classificadas como imobilizado ambiental as contas referentes a máquinas, equipamentos e instalações adquiridas com o propósito de proteger, preservar ou recuperar o meio ambiente, bem como reflorestamentos realizados pela entidade. São exemplos de imobilizado ambiental a aquisição de filtros para tratamento de efluentes ou motores que emitem menos, ou não emitem, gases tóxicos no ambiente. O imobilizado ambiental está sujeito à depreciação ou exaustão, conforme o caso, nos termos e percentuais estabelecidos pela legislação em vigor. (Ver Quadros 11, 12, 13 e 14).

O reflorestamento, quando considerado imobilizado ambiental, causa *impactos ambientais negativos*, ligados ao esgotamento do solo e do lençol freático, que devem ser valorados e evidenciados através de registros contábeis. Esses impactos ambientais negativos devem ser minimizados através de ações decorrentes de

gestão ambiental e, conseqüentemente, os registros contábeis desses fatos devem ocorrer em virtude desses gastos, obedecendo ao Princípio da Oportunidade.

A exploração de jazidas, também considerada Imobilizado Ambiental, causa *impactos ambientes negativos* que devem ser valorados e evidenciados através de registros contábeis, como exemplificados na parte referente a passivos ambientais. Esses impactos ambientais negativos também deveriam ser minimizados através de ações decorrentes de gestão ambiental com os conseqüentes registros contábeis próprios.

As contas do ativo imobilizado, com exceção daquelas que vão se valorizando com o passar do tempo, como a conta de terrenos, sofrem desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência (art. 183, § 2º, “a”, da Lei 6.404/76), chamados de depreciação. Pode ocorrer também uma perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial (art. 183, § 2º, “b”, da Lei 6.404/76), chamados de amortização, aplicável também às contas do ativo diferido ou ainda, perda do valor, decorrente da exploração, de direitos cujo objeto seja recursos minerais ou florestais ou bens aplicados na sua exploração (art. 183, § 2º, “c”, da Lei 6.404/76), chamados de exaustão. Essas perdas são registradas e aparecem demonstradas deduzindo as contas do ativo imobilizado, motivo pelo qual são chamadas de contas redutoras.

→ DEPRECIÇÃO ACUMULADA AMBIENTAL – conta utilizada para registro de perda de valor de direitos que tem por objeto bens físicos relacionados à preservação ou recuperação ambiental, em decorrência de uso, ação da natureza ou obsolescência. (Ver Quadro 18).

→ AMORTIZAÇÃO ACUMULADA AMBIENTAL – o art. 183, § 2º, “b” da Lei 6.404/76, estabelece que se caracteriza Amortização Acumulada “quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado”. É válido ressaltar que o mesmo dispositivo se aplica a uma situação considerada ambiental. As despesas diferidas sofrem amortização periodicamente e a taxa a ser utilizada para determinação do valor a ser amortizado será estabelecida de acordo com o período de duração do contrato, não podendo ser em prazo superior a 10 (dez) anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes, de acordo com § 3º, art. 183 da Lei 6.404/76. (Ver Quadro 19).

→ EXAUSTÃO ACUMULADA AMBIENTAL – conta utilizada para registro da perda do valor de recursos minerais ou florestais, ou mesmo de bens aplicados na sua exploração, em decorrência de exploração.⁴⁰ (Ver Quadro 20).

→ DIFERIDO AMBIENTAL – deverão ser registradas nesta conta as despesas relacionadas com pesquisas ou estudos para desenvolvimento de tecnologia ou produtos, visando reduzir ou acabar com impactos ambientais negativos e que contribuirão para geração de receitas em exercícios futuros específicos. (Ver Quadros 15, 16 e 17).

Destaca-se neste subgrupo do Ativo Permanente o tratamento dado às ações de florestamento e reflorestamento por parte da entidade, conforme segue:

→ Se o gasto for realizado com o objetivo de reflorestar o ambiente natural degradado, sem que haja a pretensão de continuar degradando, ou seja, a entidade realiza o gasto com o objetivo de recuperar o meio ambiente, devem ser registrados como *Investimento ambiental*. Para Ferreira (2003, p. 98), “[...] refere-se ao investimento em área de reflorestamento com o objetivo de realizar o seqüestro de carbono.[...]”. Esta conta não se sujeita à exaustão, nos termos do art. 183, § 2º, da Lei 6.404/76, que estabelece que a diminuição de elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente como exaustão quando: “[...] corresponder à perda do valor, decorrente da sua *exploração*, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.” (grifo nosso). Logo, como este ativo não está classificado no imobilizado e nem sofrerá exploração, não há o que se falar em exaustão. Pela ótica de Ribeiro (2005, p. 62), não seria possível a existência de Investimentos Ambientais, isto é, “[...] não cabe no Ativo Permanente a figura do Investimento Ambiental, mas sim do Imobilizado Ambiental e do Diferido Ambiental”. Contudo, não é possível a concordância com o posicionamento da autora em questão, pelos motivos expostos neste item.

→ Se o gasto for realizado com o objetivo de aplicação da madeira desses florestamento ou reflorestamento no processo produtivo, a classificação será como *Imobilizado ambiental*. Este ativo será formado por todos os gastos necessários à viabilização do imobilizado e sofrerá exaustão ambiental, pelo método de

⁴⁰ Lei 6.404/76, art. 183, § 2º, a.

unidades produzidas (extraídas). Conforme Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000, p. 197), “o método de cálculo da exaustão, que deve ser utilizado para fins contábeis, é o método de unidades produzidas (extraídas)”. O valor decorrente dessa exploração deverá compor o custo de produção da empresa, conforme o bem produzido e o fim a que se destina a madeira. Se a destinação for matéria-prima, a contrapartida da exaustão ambiental acumulada será o custo com matéria-prima direta, neste caso, tem-se como exemplo a madeira utilizada no processo de fabricação de móveis ou na fabricação de papel; caso a madeira seja utilizada como lenha no processo produtivo, a classificação será como custos indiretos de produção.

→ Se a empresa adquire uma área de floresta, deverá classificá-la de acordo com a destinação pretendida: a) se o objetivo for mantê-la intocada, a classificação será como Investimento Ambiental, pois o objetivo do ativo não é ser usado no processo produtivo, e também não sofrerá exaustão, pois não será extraída; b) se o objetivo for explorá-la para aplicação na atividade produtiva da empresa, a classificação será como Imobilizado Ambiental, conforme exposto no item 6.3 deste trabalho.

5.2 Passivos ambientais

Passivo está definido por Hendriksen e Breda (1999, p. 409) como sacrifícios futuros prováveis de benefícios econômicos resultantes de obrigações presentes. Acrescente-se a esta definição que as obrigações também podem ser passadas e que esses sacrifícios estão relacionados com a entrega de ativos ou a prestação de serviços, como tradicionalmente definido; ou seja, por passivo ambiental entendem-se as obrigações da entidade decorrentes de danos causados ao meio ambiente, de infrações ambientais ou empréstimos a serem aplicados na área ambiental, que tenham ocorrido no passado ou estejam ocorrendo no presente e que delas decorram entrega futura ou presente de ativos bem como a prestação de serviços.

As contas do passivo decorrentes da contrapartida de aquisição de bens do imobilizado ambiental não devem ser entendidas como um passivo ambiental, embora alguns teóricos assim as considerem, pois a obrigação não é com o meio ambiente, e sim com um fornecedor de bens e ou serviços. O fato ambiental já foi evidenciado no Ativo. Trata-se de uma operação comum de empréstimos para liquidar obrigações ambientais ou adquirir ativos ambientais.

Silva (2003, p.100) é um dos autores que entende que a contrapartida da aquisição de equipamentos, da efetuação dos investimentos para proteção e conservação dos recursos naturais, compra de insumos/materiais utilizados pela empresa para tratamento de água, de resíduos poluentes, da compra de matérias-primas especiais e de embalagens biodegradáveis, deva ser contabilizada como um passivo ambiental.

O passivo ambiental decorrente de degradação ambiental geralmente é de difícil quantificação, conforme já tratado no tópico sobre valoração ambiental, bem como de difícil identificação do momento exato de sua ocorrência para o devido registro. Em obediência ao princípio contábil da oportunidade, porém, estes fatores não devem ser motivos para omissão da informação, a qual deverá constar nos registros contábeis, mesmo que somente em notas explicativas.

O passivo ambiental também decorre de atitudes positivas da empresa no sentido de representarem obrigações decorrentes de ações na área de recuperação, reparação ou gestão ambiental.

Para Adamek (apud FREITAS, 2003, p.125), “a responsabilidade pelo passivo ambiental, em primeiro lugar, pertence ao próprio poluidor, cujos bens ficam sujeitos à satisfação do dano causado (CC, art. 1518, 1ª parte) e ao cumprimento de outros deveres”. Ressalte-se que no Código Civil em vigor (Lei 10.406/02), o dispositivo em comento é tratado no artigo 942, 1ª parte.

Os passivos ambientais têm sido os grupamentos contábeis que mais chama a atenção, inclusive de teóricos de outras áreas, jornalistas e sociedade, pela associação destes com os diversos desastres ambientais, como é o caso do rompimento de duto de uma refinaria da Petrobrás, em janeiro do ano 2000, bastante divulgado na imprensa nacional que ocasionou um dos maiores desastres ecológico ocorridos na Baía de Guanabara e teve como consequência a indenização de R\$ 524 milhões⁴¹ por danos ambientais e lucros cessantes aos pescadores prejudicados pelo vazamento.

A ausência de registros contábeis de passivos, custos e despesas ambientais gera lucros indevidos aos acionistas, além de apresentar uma posição econômica que não condiz com a real situação da entidade.

O princípio contábil da prudência, estabelecido através da Resolução do CFC nº 750, de 29.12.1993, determina que a “adoção do menor valor para os componentes do Ativo,

⁴¹ Jornal **O Globo**, 22. 02. 2002; e Jornal **Estado de São Paulo**, 22. 02. 2002.

e maior para o Passivo, sempre que se apresentarem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais”, está diretamente relacionada com passivos ambientais, no sentido de se identificar, mensurar e evidenciar, por prudência, toda a dimensão possível, de um dano ou impacto ambiental negativo causado pela atividade ao meio ambiente.

5.2.1 PASSIVO CIRCULANTE

Neste subgrupo, classificam-se as obrigações da entidade que tenham vencimento até o final do exercício⁴² seguinte ou de acordo com o ciclo operacional, caso seja superior a este prazo.

→ PROVISÕES AMBIENTAIS – classificam-se neste subgrupo as exigibilidades ainda não totalmente definidas, decorrentes de fatos contábeis passados. Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000, p. 257-258) apresentam uma distinção entre reservas e provisões onde definem que provisões são: “[...] reduções de ativos ou acréscimos de exigibilidades que reduzem o Patrimônio Líquido, e cujos valores ainda não são totalmente definidos”. Os autores continuam, destacando que as provisões representam perdas economicamente já incorridas ou a prováveis valores a desembolsar que tenham por origem fatos já acontecidos, como no caso de um dano ambiental. A valoração desses fatos é feita por estimativa, considerando que não se conhece efetivamente a dimensão certa do dano. Quando os valores forem totalmente definidos, os autores entendem que devem deixar de ser provisões para ser uma exigibilidade “certa”.

Como exemplo, tem-se um dano provocado pela empresa (contaminação do solo) em decorrência de produtos químicos aplicados na produção de melancia. A empresa deve fazer o reconhecimento através de lançamento contábil da referida provisão. Identificadas as dimensões do dano, e sendo a empresa notificada a recuperar o solo, fato que custará R\$ X para a mesma, ela deve fazer o lançamento correspondente para registrar uma exigibilidade certa. (Ver Quadros 22, 23 e 24).

→ DEGRADAÇÃO AMBIENTAL – são passivos devidos em decorrência da atividade da empresa, que causam impactos negativos ao ambiente. Este é um dos tipos de passivos mais divulgados, principalmente pela mídia, às vezes até sem um embasamento

⁴² O exercício social é o período estabelecido para a apuração dos resultados da entidade e que o artigo 175 da Lei 6.404/76 definiu que “[...] terá duração de um ano e a data do término será fixado no estatuto. O parágrafo único do já citado artigo estabelece ainda que “na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter duração diversa”.

científico para tal. Decorre do impacto que a atividade da entidade causa para o solo, ar ou água. (Ver Quadros 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31 e 32).

→ OBRIGAÇÕES FISCAIS AMBIENTAIS A PAGAR – devem ser classificadas nesta conta as obrigações da entidade decorrente dos chamados impostos verdes, com proposta apresentada por Ronaldo Serôa Motta e Francisco Eduardo Mendes, desde 1997, e que tem como objetivo tributar com uma carga mais onerosa de produtos como gasolina e álcool, em virtude de degradarem mais o ambiente. (Ver Quadro 33).

→ INDENIZAÇÕES AMBIENTAIS A PAGAR – registram-se nesta conta os valores referentes às indenizações devidas a terceiros, a outras empresas, ao governo, aos funcionários, a Estados ou países vizinhos, em decorrência de atividades da empresa que causem impactos negativos ao meio ambiente e tragam conseqüências também negativas a essas pessoas ou entidades, geralmente, ligados à saúde, aos negócios, a valores afetivos e outros. Estas indenizações, por vezes, passam a ser vitalícias, como o caso em que, por decisão da Justiça Paulista, a empresa Eternit, fabricante de fibrocimento, matéria-prima utilizada na fabricação de caixas-d'água, se comprometeu a pagar uma indenização de R\$ 100 mil e pensão vitalícia para João Batista Momi, ex-funcionário da empresa, por ter contraído asbestose⁴³. (Ver Quadros 34, 35, 36 e 37).

5.2.2 Contingências ambientais

O Instituto Brasileiro de Contadores (apud Ribeiro, 2005, p. 86) define contingências como certas condições ou situações de solução indefinida à data do encerramento do exercício social ou período a que se referem às demonstrações contábeis de uma entidade, e, como tal, dependente de eventos futuros que poderão ou não ocorrer.

Na proposta de Plano de Contas apresentada por Ferreira (2003, p. 99), a conta de Contingências ambientais esperadas é destacada compondo o Ativo Permanente, como conta redutora, e que tem como objetivo: “[...] reconhecer as restrições causadas ao meio ambiente que reduzem os benefícios futuros do ativo pelo uso potencial de determinado equipamento.[...]”. Segundo a autora, deveriam compor essa conta os custos ambientais futuros que representariam diminuição dos benefícios futuros esperados sobre o uso do patrimônio atual e que limitam a continuidade.

⁴³ Informação constante no Jornal **Gazeta Mercantil**, 09. 09. 1998.

Para Ribeiro (2005, p. 87), deve-se constituir uma provisão para contingências quando houver indícios, na data do encerramento das demonstrações contábeis, que possam levar à perda parcial ou total de ativos, ou à incorrência de uma obrigação. A outra condição colocada pela autora é a de que o montante dessa perda possa ser razoavelmente estimado, pois, isso não sendo possível, a informação deve constar em nota explicativa juntamente com os motivos da impossibilidade de mensuração e dos possíveis efeitos sobre os resultados da empresa.

Ribeiro (2005, p.90) destaca como finalidades das contingências passivas: “cumprimento de exigências legais; indenizações a terceiros por prejuízos causados; prevenção em relação a eventos inesperados.”

Para Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000, p. 247), uma contingência é: “[...] uma situação de risco já existente e que envolve um grau de incerteza quanto à efetiva ocorrência, e que, em função de um evento futuro, poderá resultar em ganho ou perda para a empresa. [...]”. De acordo com os autores, as contingências podem ser passivas ou ativas. As ativas, relacionadas com possibilidade de ocorrência de eventos positivos, somente devem ser registradas quando efetivamente ocorridas, em obediência ao Princípio da Prudência, embora a informação deva constar em nota explicativa. As passivas, pelo mesmo princípio, devem ser reconhecidas e registradas. Os autores ainda ressaltam que a classificação pode se dar tanto no Passivo Circulante, quanto no Exigível a Longo Prazo, dependendo da época da liquidação.

Logo, estariam classificados como contingências ambientais negativas os riscos por danos ambientais em decorrência da atividade da empresa os quais ainda não tinham uma condição de certeza quando do encerramento do exercício. As contingências ambientais geralmente estão relacionadas a *contingências passivas*. Duas condições se apresentam como necessárias ao reconhecimento das contingências ambientais: que sejam negativas e que possam ser valoradas, caso contrário, constarão em nota explicativa. (Ver Quadro 38).

5.3 Patrimônio líquido

De acordo com a Lei nº 6.404/76, Lei das Sociedades por Ações, artigo 178, § 2º, “d”, o patrimônio líquido está dividido em: capital social, reservas e lucros ou prejuízos acumulados.

As reservas estão divididas em: Reservas de Capital, Reservas de Reavaliação e Reserva de Lucros.

As Reservas de Lucros são divididas em: Reserva legal, Reservas estatutárias, *Reservas para contingências*, Reserva de lucros a realizar, Reserva de lucros para expansão e Reserva especial para dividendo obrigatório não distribuído.

→ RESERVA PARA CONTINGÊNCIAS AMBIENTAIS - A conta Reserva para Contingências é uma das Reservas de Lucros constantes no Patrimônio Líquido, tendo a conta Reserva para Contingências Ambientais como uma de suas subdivisões.

Iudicibus, Martins e Gelbcke (2000, p.258), ao discorrerem sobre a diferença entre provisão e reserva, estabelecem que reservas representam a diferença positiva entre o Patrimônio Líquido e o Capital Social. Para eles, esses valores não têm nenhuma característica de exigibilidade imediata ou remota, pois, “[...] se, em algum momento, houver essa característica de exigibilidade, deixam de ser Reservas para passarem ao Exigível [...]”.

Segundo Ribeiro (2005, p. 128), a constituição de Reserva para Contingências Ambientais é indevida, considerando que a mesma deve ser constituída para “[...] fazer face a perdas que a empresa não pode evitar e que independem da sua ação como os eventos climáticos. As perdas decorrentes de danos já causados ao meio ambiente devem ser classificadas como Passivo. [...]”.

Por outro lado, Ferreira (2003, p.101) ressalta que esta conta deverá existir no Patrimônio Líquido como Reservas para Contingências Ambientais Esperadas, a qual refere-se “[...] ao valor do potencial de poluição dos equipamentos da entidade que serão restrições a lucros futuros.[...]”. Ainda de acordo com a autora, quando a poluição efetivamente ocorrer, seu valor específico deverá ser reconhecido e transferido para passivo contingente.

Embora haja divergência entre os autores sobre o tema, considera-se que qualquer empresa está sujeita a fatos supervenientes que possam comprometer seus lucros futuros, principalmente aquelas que já trabalham com atividades consideradas de riscos e em havendo decisão da administração da empresa, deverá, sim, ser constituída a Reserva para Contingências Ambientais, a fim de suportar esses prováveis danos causados ao meio ambiente, cujos valores devem ser estimados, e, se vierem efetivamente a ocorrer, não abalem os resultados da entidade.

Como exemplo, tem-se uma empresa do ramo de transporte de petróleo que decide, em decorrência do risco de sua atividade, constituir uma reserva para contingências

ambientais a fim de fazer face a possíveis acidentes com derramamentos de petróleo durante o transporte. (Ver Quadro 39).

→ LUCROS AMBIENTALMENTE CORRETOS - As empresas podem demonstrar o seu *Lucro ambientalmente correto*, ou seja, aquele que considera na apuração os custos, despesas e receitas ambientais. Ferreira (2003, p. 103) define lucro ambientalmente correto como sendo aquele que “[...] está relacionado à capacidade que tem a empresa de gerar resultados econômicos positivos, respeitando o meio ambiente, isto é, sem causar poluição”.

De acordo com essa idéia, o lucro ambientalmente correto seria aquele em que a empresa internaliza os custos e despesas ambientais sob sua responsabilidade e, assim, apresenta um lucro efetivamente “líquido e real”. Para que isto ocorra, a empresa já deve ter identificado, mensurado e registrado, no decorrer do exercício social, todos os fatos contábeis ambientais, preferencialmente, em contas segregadas para melhor informação e compreensão de seus usuários.

Ao contrário, a empresa na apuração de seus resultados pode chegar a um *Prejuízo ambiental*, que seria definido como o resultado líquido negativo apurado, considerando a relação entre a entidade e o meio ambiente. No prejuízo ambiental, a exemplo do lucro, a empresa já deve ter identificado, mensurado e registrado todos os fatos contábeis ambiental.

5.4 Custos ambientais

De acordo com o princípio do poluidor-pagador, os custos de degradação ambiental devem ser internalizados pela empresa, e não externalizados para sociedade. Como os gastos de preservação e recuperação ambiental estão relacionados com a atividade produtiva da empresa, estes devem ser classificados como custos e imputados aos bens e serviços produzidos pela entidade, de forma que, no valor desses bens e serviços, conste, também, o valor da natureza degradada ou o valor de sua preservação.

Dentro da idéia de que os custos ambientais compõem o total de custos da empresa, sendo somente um segmento de gastos especializados, Tinoco e Kraemer (2004, p. 168) ressaltam que “os custos ambientais são apenas um subconjunto de um universo mais vasto de custos necessários a uma adequada tomada de decisões”. De acordo com os referidos autores, os custos ambientais compõem um sistema integrado de fluxos materiais e monetários que percorrem a empresa.

Uma das distorções na composição do custo dos produtos de uma empresa refere-se exatamente a não inclusão do valor da natureza utilizado para sua elaboração. Segundo Cavalcanti (2002, p. 34), “os custos ambientais não entram na formação dos preços das mercadorias comercializadas, os quais vão depender tão-somente das quantidades trocadas nos mercados, possuindo um forte viés contrário à natureza”.

Podem ser considerados custos ambientais: (Ver Quadros 40 e 41).

→ custos de reciclagem de materiais;

→ gastos com depreciação e amortização dos ativos ambientais;

→ gastos relacionados com preservação e recuperação ambiental, como: tratamento de efluentes, recuperação de áreas contaminadas ou degradadas;

→ materiais utilizados na preservação ou recuperação ambiental;

→ salários e encargos do pessoal empregado diretamente na área ambiental da entidade.

É válido lembrar que se esses gastos não forem empregados diretamente no processo produtivo da entidade, classificam-se como despesas ambientais em vez de custos ambientais.

5.5 Despesas ambientais

As despesas ambientais são todos os gastos efetuados pela empresa que tenham relação com o meio ambiente, incorridos no período, e que não estejam diretamente relacionados com a atividade produtiva da entidade. Logo, podem ser consideradas despesas ambientais: (Ver Quadros 42, 43, 44, 45, 46, 47 e 48).

→ todos os gastos relacionados com as políticas internas de preservação ambiental, como folders, cartazes, cartilhas e outros;

→ salários e encargos do pessoal empregado na área de políticas internas de preservação ambiental;

→ todos os gastos relacionados com treinamento na área ambiental como: horas-aula do instrutor e aquisição de material de expediente;

→ aquisição de equipamentos de proteção ambiental;

- despesa com depreciação do material permanente utilizado pela administração na área ambiental;
- despesa com compensação ambiental;⁴⁴
- despesa com recuperação ambiental;
- dano ambiental;
- despesa com auditoria ambiental;
- consultoria para elaboração de EIA/RIMA;
- despesa com licenças ambientais;
- despesa com multas e indenizações ambientais.

Com relação às Compensações, embora não tratando especificamente de compensações ambientais, Hendriksen e Breda (1999, p. 411) ressaltam que esses contratos devem ser evidenciados, pois satisfazem todas as condições de reconhecimento de passivos, resultantes de eventos passados, e, por afetarem o fluxo de caixa futuros, sua informação é relevante para investidores e credores.

5.6 Perdas ambientais

De acordo com Hendriksen e Breda (1999, p. 223), as perdas são periféricas às atividades básicas da empresa, ou seja, as perdas são gastos supervenientes às atividades da empresa, algo imprevisível.

Poderia ser citada como perda uma chuva ácida que tenha contaminado um lago que fornece água para irrigar as plantações de arroz da empresa; os gastos necessários para recuperar esse dano ambiental podem ser classificados como perda, considerando que foi um fato superveniente e não previsível.

Gastos relacionados com o pagamento de multas, indenizações ambientais ou restaurações de áreas degradadas não podem ser classificados como perdas, pois, a partir do momento em que a empresa degrada o meio ambiente, ela deve estar preparada para as conseqüências desse fato; portanto, algo previsível e esperado e que deve ser classificado como despesas.

⁴⁴ As compensações ambientais referem-se a benefícios que a entidade se compromete a proporcionar à comunidade ou a terceiros como uma reposição pelos danos causados ao meio ambiente.

5.7 Receitas ambientais

Receitas ambientais são os recursos auferidos pela entidade, em decorrência da venda de seus subprodutos ou de materiais reciclados. Os reciclados podem ser tanto vendidos como matéria-prima para outras atividades como reutilizados pela entidade em seu processo produtivo. (Ver Quadro 49).

Em nota publicada na Revista *Época* (2005, p. 29), com o título “Ganhando com o lixo”, Isabel Clemente (autora da nota) informa que a CST aumentou em 27% seu faturamento, reciclando e vendendo como matéria-prima para fábricas de cimento e cerâmica a escória de seus altos-fornos. De acordo com a nota, os resíduos de metais antes desperdiçados garantiram US\$ 28 milhões à siderúrgica, só no ano passado.

Em *notas explicativas*, a empresa pode evidenciar os valores que ela economizou em virtude dos serviços de recuperação e prevenção de gastos ambientais. Esses valores estão relacionados com a economia decorrente de multas ou indenizações por doenças provocadas a seus funcionários ou à população instalada no entorno do empreendimento.

5.8 Goodwill

Hendriksen e Breda (1999, p. 388) ressaltam que às vezes os ativos intangíveis são definidos como a diferença positiva entre o custo de aquisição de uma empresa e a soma de seus ativos tangíveis líquidos; ou seja, o *goodwill* seria o resultado de relações negociais vantajosas, boas relações com funcionários, atitudes favoráveis de clientes e posturas ambientais positivas que proporcionariam um valor a mais para os ativos da empresa, ocasionando, assim, um valor positivo entre valor atual da empresa como um todo, relacionada com a sua capacidade de geração de lucros futuros, em relação ao valor econômico de seus ativos.

Ao contrário, o *goodwill* negativo estaria relacionando um valor da empresa menor que a soma de seus ativos. Embora seja incomum ocorrer, o *goodwill* negativo estaria muito ligado a imagem de uma empresa que polui o ambiente.

Nesse aspecto Paiva (2003, p.41) explana como os gastos ambientais, relacionados com a responsabilidade dos gestores, podem ter repercussão sobre o *goodwill*, no sentido de proporcionar um valor intangível adicional ao patrimônio das empresas. “Os gastos ambientais, entretanto, quando não tratados com a devida atenção e relegados a

segundo plano, podem ser potenciais difamadores da imagem e causadores de futuros danos irreparáveis ao patrimônio da empresa”.

Logo, a empresa tem a opção de definir por meio de suas atitudes se o seu relacionamento com o meio ambiente deve gerar intangíveis positivos ou negativos, agregar ou não valores a seu patrimônio, isto dependendo da forma com que assume, contabiliza e evidencia essa interação.

5.9 Momento do reconhecimento e registro dos fatos ambientais

O momento exato do reconhecimento e registro dos fatos ambientais é exigência do princípio da oportunidade. A doutrina contábil define que o momento do reconhecimento e registro dos custos está relacionado com os benefícios que estes trarão ao exercício em curso. O reconhecimento se dá, portanto, quando os bens ou serviços necessários à geração da receita forem consumidos.

Para os gastos de natureza preventiva, que beneficiarão exercícios futuros, devem ser ativados como diferido e reconhecidos como custos ou despesas, conforme esteja relacionado com a atividade produtiva ou administrativa respectivamente, em momento futuro, de acordo com critério de amortização a ser utilizado.

Os gastos que ocorrem simultaneamente à atividade produtiva da entidade e que estejam relacionados com a recuperação e preservação ambiental, devem ser reconhecidos segregadamente e registrados na contabilidade de forma regular, como sua ocorrência.

Para os gastos relacionados com a recuperação de áreas degradadas ou a reparação de danos ambientais, as quais têm como fato gerador um momento passado, o reconhecimento e registro devem se dar no exercício em que os gastos com a recuperação ocorrerem.

5.10 Considerações sobre o assunto

Embora a grande maioria das empresas tenha se mantido omissa em relação à evidenciação de fatos contábeis ambientais, a legislação ambiental em vigor no Brasil é extensa. Porém, mais que a ética é a responsabilidade que tem sido o real motivador de alguns desses registros, quando eles ocorrem.

A ausência de registro dos fatos contábeis ambientais pode ocasionar graves prejuízos a investidores ou possíveis adquirentes da empresa, em decorrência da ausência de informação acerca da real posição patrimonial.

A apresentação das informações ambientais em contas separadas das demais evidencia com maior clareza a relação da entidade com o meio ambiente, contribuindo para transparência nas informações contábeis.

Através do registro e da evidenciação de fatos contábeis ambientais, a Contabilidade estará cumprindo o seu objetivo de fornecer informações a seus usuários e, desta forma, auxiliar no processo de tomada de decisão. É válido ressaltar que a omissão dessas informações compromete os dados sobre valor do lucro da entidade em virtude de este não estar onerado pelos custos ou despesas ambientais e, conseqüentemente, também, o valor do patrimônio líquido.

Destaque-se que as empresas que evidenciarem informações ambientais, além de responsabilidade, ética e respeito com o meio ambiente, estarão assumindo uma posição de vanguarda que, certamente, trará bons resultados como contrapartida.

CAPÍTULO VI – ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE EIA/RIMAS E DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS, PROPOSTA DE PLANO DE CONTAS, LANÇAMENTOS CONTÁBEIS E RESOLUÇÃO SOBRE ESCRITURAÇÃO DE FATOS AMBIENTAIS

Este capítulo apresenta o resultado da análise realizada entre os EIA/RIMAs e os Balanços Patrimoniais e Demonstrações do Resultado do Exercício de cinco sociedades anônimas instaladas no Estado do Piauí, como também um modelo de plano de contas, propostas de lançamentos contábeis e minuta de resolução sobre escrituração de fatos contábeis ambientais.

É realizada uma análise do conjunto dos impactos ambientais negativos listados nos EIA/RIMAs das cinco empresas, com o objetivo de verificar onde estes ocorrem com maior frequência (ar, solo, água, fauna ou flora). São mostradas também as contas do Balanço Patrimonial que deveriam representar esses impactos ambientais. A mesma análise é feita em relação às medidas mitigadoras.

Posteriormente, são apresentados cinco quadros comparativos, que demonstram as contas que deveriam ter sido utilizadas para evidenciar os impactos ambientais, as medidas mitigadoras e as contas que efetivamente foram utilizadas pelas empresas.

O capítulo mostra também uma proposta de Plano de Contas, que contempla contas ambientais que podem ser utilizadas, com as devidas adaptações, por qualquer ramo de negócio.

Uma das maiores contribuições do trabalho consiste nas 41 propostas de lançamentos contábeis, que representaram todos os impactos negativos e as medidas

mitigadoras constantes nos EIA/RIMAs dos cinco empreendimentos pesquisados, além de outros eventos ambientais julgados importantes.

Por fim, apresenta-se uma minuta de Norma Brasileira de Contabilidade - Técnica (NBC – T), que propõe o reconhecimento das informações ambientais como integrantes dos eventos normais da empresa, caso ela os realize.

6.1 Relatórios de impacto ambiental *versus* demonstrativos contábeis

Foram analisadas as informações relacionadas com os impactos ambientais e as medidas mitigadoras constantes nos EIA/RIMAs dos cinco empreendimentos, e sua repercussão no ar, solo, água, fauna, flora, entre outros, bem como a evidenciação dessas informações no Balanço Patrimonial (BP).

Da análise dos cinco empreendimentos, foram constatados sessenta impactos ambientais, dos quais 12 atingiriam o ar, 11 atingiriam o solo, nove a água, nove a fauna, oito a flora e 11 atingiram dois ou mais ecossistemas ao mesmo tempo. Decorrem desta análise que os ambientes mais atingidos por impactos negativos são o ar e o solo, conforme apresentados no Gráfico 1.

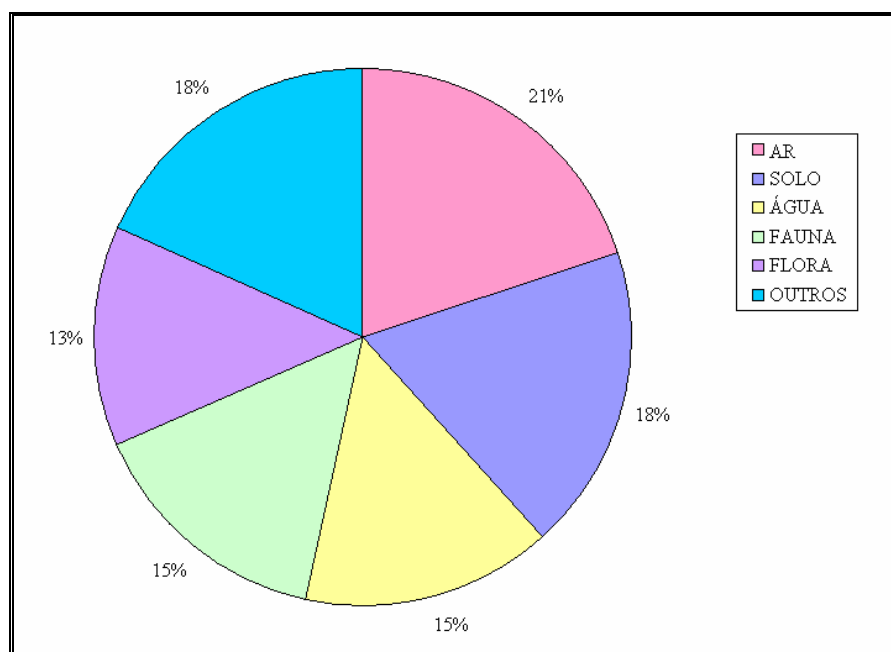


Gráfico 1 - Ambientes impactados negativamente por cinco sociedades anônimas instaladas no Estado do Piauí conforme seus EIA/RIMAs (elaborados entre 1984 e 2004).
Fonte: Elaborado pela autora.

Os sessenta impactos ambientais negativos estão mais diretamente relacionados, em termos contábeis, com dois grupos de contas – as do passivo e do patrimônio líquido. Aproximadamente, 92% desses impactos ambientais negativos deveriam ser evidenciados através de contas do passivo ambiental, sendo que os outros 8% deveriam ser evidenciados através da conta Reserva para Contingências Ambientais, conta do Patrimônio Líquido, que representa restrição de lucros futuros em decorrência da atividade empresarial. Logo, conclui-se que os impactos ambientais negativos estão mais diretamente relacionados com passivos ambientais (Gráfico 2).

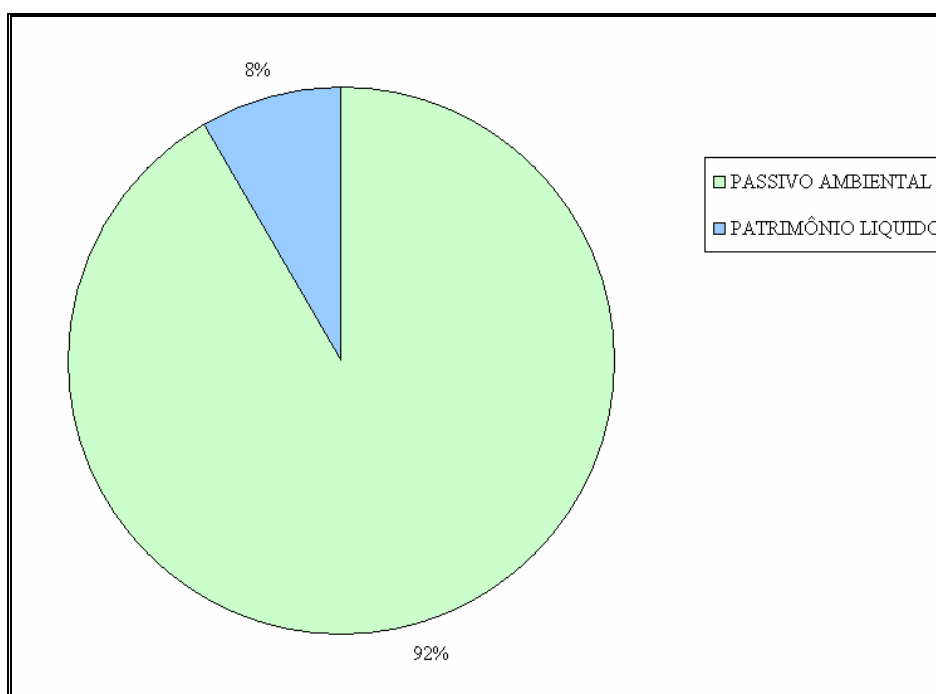


Gráfico 2 - Contas a serem evidenciadas no Balanço Patrimonial relacionadas com os impactos ambientais negativos apresentados nos EIA/RIMAs de cinco sociedades anônimas instaladas no Estado Piauí (elaborados entre 1984 a 2004).

Fonte: Elaborado pela autora.

Da análise do Gráfico 3, percebe-se que, embora o *ar* seja um dos elementos da natureza mais atingidos por impactos ambientais negativos, está entre os que recebem uma menor quantidade de medidas mitigadoras. Estas são bem mais de caráter geral, relacionadas com manutenção e controle de equipamentos, programas de gestão ambiental (educação ambiental, monitoramento do processo industrial e controle ambiental), recolhimento e disposição do lixo, operacionalização da rede de esgotos e construção de infra-estrutura de apoio. A fauna, pelo que se consegue apreender das informações, quando danificada por impactos negativos, apresenta grande dificuldade de recuperação, sofre por conseqüências de

danos causados a outros ambientes e recebe uma das menores quantidades de medidas mitigadoras, seguida do solo. Em termos mais específicos, a maior quantidade de medidas mitigadoras é destinada à flora, através de manutenção de florestas nativas ou reflorestamento de áreas degradadas, seguida das medidas relacionadas com a água, principalmente com a construção de obras de drenagem superficial e programas de controle e monitoramento dos recursos hídricos.

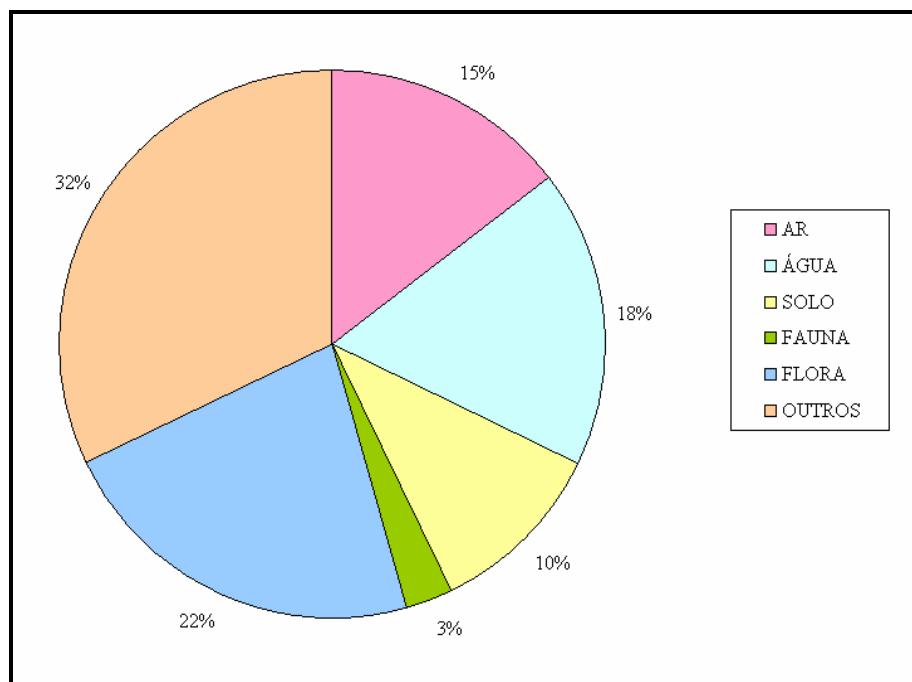


Gráfico 3 - Ambientes que receberiam medidas mitigadoras conforme EIA/RIMAs de cinco sociedades anônimas instaladas no Estado Piauí (elaborados entre 1984 a 2004).
Fonte: Elaborado pela autora.

As contas mais evidenciadas, em decorrência de ações mitigadoras, são as de passivo ambiental, não por serem elementos negativos propriamente ditos, mas por representarem ações que visam reduzir os danos já causados ao meio ambiente, ou seja, são reduções desses danos. Em seguida, a conta contábil que mais aparece representando medidas mitigadoras é a de *investimento ambiental*, principalmente relacionada com florestamento e reflorestamento, com o fim de preservar o meio ambiente. A conta diferido ambiental, que se refere a aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, aparece representando nove medidas mitigadoras relacionadas com programas de gestão ambiental, educação ambiental e gestão de recursos hídricos. As contas de imobilizado ambiental, representadas por aquisição de equipamentos e filtros ambientais, obras de drenagem e florestamento e reflorestamento, para serem utilizados como

matéria-prima na atividade produtiva, aparecem com menor frequência ao lado das contas de patrimônio líquido, representadas por reservas para contingências ambientais. Por fim, há, em menor escala, alguns eventos que são representados somente por contas de resultado (custos, despesas ou receitas) aparecendo na Demonstração do Resultado do Exercício – DRE (Gráfico 4).

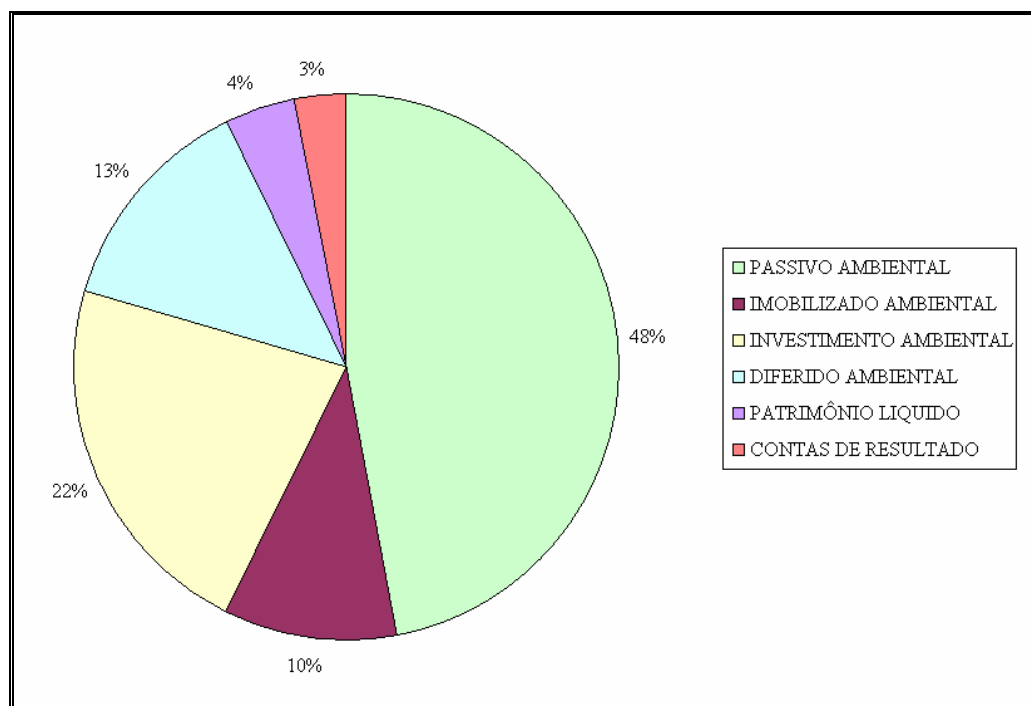


Gráfico 4 - Contas a serem evidenciadas no Balanço Patrimonial relacionadas com medidas mitigadoras apresentadas nos EIA/RIMAs de cinco sociedades anônimas instaladas no Estado Piauí (elaborados entre 1984 a 2004).
Fonte: Elaborado pela autora.

As contas do passivo ambiental, quando representam medidas mitigadoras, são debitadas (em vez de serem creditadas), pois estão demonstrando uma redução (amenização) dos danos anteriormente causados.

Foi realizada também uma análise comparativa dos relatórios ambientais, Estudo Prévio de Impacto Ambiental (EIA) e Relatórios de Impacto Ambiental (RIMA) das empresas pesquisadas, com os demonstrativos contábeis Balanço Patrimonial (BP) e Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), com o objetivo de verificar se os fatos decorrentes dos impactos ambientais e das medidas mitigadoras declarados encontravam-se devidamente evidenciados nos demonstrativos contábeis.

Os resultados são apresentados em forma de Quadro com o objetivo de comparar ao mesmo tempo as informações dos relatórios ambientais (EIA/RIMAs) e dos relatórios

contábeis (BP/DRE). A primeira coluna mostra os impactos ambientais ou as medidas mitigadoras apresentados nos EIA/RIMAs. Os quadros se subdividem em dois grandes blocos que demonstram as contas que, em virtude daquele impacto ambiental ou medida mitigadora, se esperaria que fossem evidenciadas nos demonstrativos contábeis Balanço Patrimonial (BP) e Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). No outro bloco consta o resultado de uma análise feita nos demonstrativos contábeis (BP e DRE) das empresas pesquisadas com o objetivo de verificar as contas que foram evidenciadas pelas citadas empresas, em decorrência do impacto ambiental ou medida mitigadora declarada nos EIA/RIMAs.

Embora nos Quadros 1, 2, 3, 4 e 5 não constem uma coluna especial para demonstrar informações sobre as Notas Explicativas, as mesmas foram pesquisadas e analisadas nos cinco empreendimentos, porém, em virtude de não ter sido constatada nenhuma Nota que tivesse relação com fatos contábeis ambientais, essa coluna foi omitida.

É válido ressaltar que em relação aos Relatórios da Administração, sua análise não constava da proposta inicial da pesquisa e, por isso, estes não foram analisados.

Por questão de ordem e visando seguir a mesma seqüência dos EIA/RIMAs, são apresentados em primeiro lugar todos os impactos ambientais negativos e, posteriormente, todas as medidas mitigadoras.

Nas colunas referentes a “contas que se esperaria fossem evidenciadas” e “contas evidenciadas” dos Quadros 1, 2, 3, 4 e 5, são apresentados somente os títulos das contas, com uma chamada remissiva às propostas de lançamento constantes nos Quadros 7 a 49.

A primeira empresa analisada foi a BUNGE ALIMENTOS S.A.⁴⁵, que é uma indústria de oleaginosas, inscrita no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) sob nº 84.046.101/0395-61 e no Cadastro de Contribuintes do Estado do Piauí (CAGEP) sob nº 19.001.096-7. A empresa está localizada na Fazenda Formosa II, Km 23 da Rodovia PI – 247, s/n, localidade Cruzeta, zona rural, no município de Uruçuí– Piauí.

A empresa BUNGE ALIMENTOS S.A. é a maior processadora de oleaginosas do mundo. No Brasil, o grupo empresarial possui 29 parques industriais de processamento de alimentos e 27 unidades industriais de fertilizantes, além de duas minas de rochas fosfáticas.

⁴⁵ As informações referentes aos Demonstrativos Contábeis da Empresa Bunge S.A., referentes aos períodos contábeis de 2002 e 2003, foram obtidas, e encontram-se disponíveis em: http://www.bunge.com.br/inf FINAN/4T03/bal_patrim.asp. Acesso em: 17 dez. 2004.

Foram identificados 12 impactos ambientais negativos e 17 medidas mitigadoras declarados por essa empresa em seus relatórios ambientais EIA/RIMA em decorrência do desenvolvimento de suas atividades (Quadro 1).

Informações constantes no EIA/RIMA (dezembro/2002)	Contas que se esperariam evidenciadas nos Demonstrativos Contábeis		Contas evidenciadas nos Demonstrativos Contábeis da empresa (2003/2004)	
	BP	DRE	BP	DRE
IMPACTOS AMBIENTAIS				
- Perda de material florístico (Redução da biodiversidade) Ver Quadro 26.	Pas.Circ/Pas. Amb./Degrad. de flora	Desp.Amb/Desp. c/ degradação florística	-	-
- Alteração na paisagem Ver Quadro 26.	Pas.Circ/Pas. Amb./Degrad. de flora	Desp.Amb/Desp. c/ degradação florística	-	-
- Lançamento de poeiras, material particulado e gases Ver Quadro 28.	Pas.Circ/Pas. Amb/Poluição atmosférica	Desp.Amb/Desp. c/ poluição atmosférica	-	-
- Emissões de ruídos e vibrações Ver Quadro 29.	Pas.Circ/Pas. Amb/Poluição sonora	Desp.Amb/Desp. c/ poluição sonora	-	-
- Aumento dos processos erosivos Ver Quadro 30.	Pas.Circ/Pas. Amb/Erosão ambiental	Desp.Amb/Desp. c/ erosão ambiental	-	-
- Aumento da velocidade dos ventos Ver Quadro 31.	Pas.Circ/Pas. Amb/Degradação ambiental	Desp.Amb/Desp. c/ degradação ambiental	-	-
- Compactação dos solos, c/ possível problema de erosão e carreamento dos solos. Ver Quadro 30.	Pas.Circ/Pas. Amb/Compactação de solos	Desp.Amb/Desp. c/ erosão ambiental	-	-
- Alteração da drenagem superficial Ver Quadro 31.	Pas.Circ/Pas. Amb/Degradação ambiental	Desp.Amb/Desp. c/ degradação ambiental	-	-
- Fuga da fauna de vertebrados, especialmente aves Ver Quadro 32.	Pas.Circ/Pas. Amb/ Degrad. de fauna	Desp.Amb/Desp. c/ degradação de fauna	-	-
- Geração de odores Ver Quadro 28.	Pas.Circ/Pas. Amb/Poluição atmosférica	Desp.Amb/Desp. c/ poluição atmosférica	-	-
- Riscos de contaminação do lençol freático Ver Quadro 39.	Patrim. Líquido – Reserva para Contingências Ambientais	-	-	-
- Riscos de contaminação da rede de drenagem de águas superficiais Ver Quadro 3.	Patrim. Líquido - Reserva para Contingências ambientais	-	-	-
MEDIDAS MITIGADORAS				
- Conservação dos elementos típicos da paisagem mantendo a biodiversidade. Ver Quadro 10.	At.Perm/Investimento amb/ Res. florestal	-	-	-
- Conservação e manut. da área de Res. Legal Ver Quadros 9 e 40.	At.Perm/Investimento amb/ Res. florestal	Cust Amb/Manutenção de Ativos ambientais	-	-
- Recuperação paisagística e criação de atrativos à avifauna Ver Quadros 27 e 40.	Pas Amb/Degrad.ambiental	Cust.Amb/Manutenção de Ativos ambientais	-	-
- Umedecimento da área de trabalho/ Prot. dos veíc. com lonas/ Manut. dos veículos Ver Quadros 27 e 47.	-	Desp.Amb/Desp. c/ proteção/conservação ou preservação ambiental	-	-

Quadro 1 – Comparativo entre as informações constantes nos demonstrativos ambientais (EIA/RIMA) e nos demonstrativos contábeis (BP/DRE) da empresa BUNGUE ALIMENTOS S.A., no período de 2002 a 2004.

Fonte: Pesquisa direta da autora, Teresina, 2005.

Informações constantes no EIA/RIMA (dezembro/2002)	Contas que se esperariam evidenciadas nos Demonstrativos Contábeis		Contas evidenciadas nos Demonstrativos Contábeis da empresa (2003/2004)	
	BP	DRE	BP	DRE
MEDIDAS MITIGADORAS				
- Controle e proteção acústica dos equipamentos, máq. e veículos Ver Quadros 27 e 40.	-	Cust.Amb/Manutenção de Ativos ambientais	-	-
- Elaboração de cortes e aterros planej. c/ orientação da drenagem Ver Quadros 27 e 47.	-	Desp.Amb/Desp. c/ adaptação ambiental	-	-
- Implant. de quebrav. Transv. à direção principal dos ventos Ver Quadro 14.	At.Perm/Im. Amb/ Construção de quebraventos ⁴⁶	-	-	-
- Coleta e dir.das águas pluviais/ Const. de obras de arte para dren. superf/ Manut de áreas verdes Ver Quadros 8 e 14..	-At.Perm/Imb. Amb/ Obras de dren. superficial - At.Perm/ Inv amb/Florest. e reflorestam.	-	-	-
- Instalação de filtros para retenção de materiais particulados Ver Quadros 11 e 27.	At.Perm/Imb. Amb/Equipam e Filtros amb.	-	-	-
- Plantio de árvores de grande porte no perímetro do terreno, de modo a construir uma “barreira” Ver Quadros 8 e 27.	At.Perm/Inv. Amb/Florest. e reflorestam.	-	-	-
- Manutenção e controle dos equipamentos Ver Quadro 27 e 40.	-	Cust.Amb/Manut. de ativos ambientais	-	-
- Plantio de espécies frutíferas da flora atradoras da avifauna original Ver Quadros 8 e 27.	At.Perm/Inv. Amb/Florest.e reflorestam	-	-	-
- Prog. de controle e monit. do processo industrial e do sistema de trat. de efluentes e adoção de regras de segurança ambiental Ver Quadros 16 e 27.	At.Perm/Dif. Amb/Programde Gestão de Rec. Hídricos ⁴⁷	Desp.Amb/Desp. c/ o tratamento de efluentes	-	-
- Programa de controle e monitoramento do sistema de tratamento de efluentes Ver Quadros 16 e 27.	At.Perm/Dif. Amb/Programde Gestão de Rec. Hídricos	Desp.Amb/Desp. c/ o tratamento de efluentes	-	-
- Implementação de Programa de Educação Ambiental e treinamento Ver Quadro 17.	At.Perm/Dif. Amb/Programde Educação Ambiental ⁴⁸	Desp.Amb/Desp. c/ Programa de Educação Amb.	-	-
- Recolhimento e destinação adequada do lixo Ver Quadros 27 e 48.	-	Desp.Amb/Desp. c/coleta e destino do lixo	-	-
- Programa relacionado aos recursos hídricos. Ver Quadros 16 e 27.	At.Perm/Dif. Amb/Programde Gestão de Rec. Hídricos	Desp.Amb/Desp. c/ Programa de Controle ambiental	-	-

Quadro 1 – Continuação.

⁴⁶ No Quadro 14 fez-se uma proposta de utilização das contas “construção de obras de escoamento” ou “construção de quebra-ventos”, conforme o fato contábil.

⁴⁷ Se os gastos com Programa de Gestão Ambiental contribuírem para geração de receitas em exercícios futuros, os valores serão contabilizados como Diferido Ambiental; se os resultados contribuírem para a geração de receitas neste exercício, serão contabilizados diretamente como despesa ambiental.

⁴⁸ Se os gastos com Programa de Educação Ambiental contribuírem para a geração de receitas em exercícios futuros, os valores serão contabilizados como Diferido Ambiental; caso contrário serão considerados como despesas do próprio exercício.

A segunda empresa analisada foi a CONSTRUTORA SUCESSO S.A.⁴⁹ que é do ramo de construção civil, inscrita no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) sob nº 09.588.906/0001-43 e no Cadastro de Contribuintes do Estado do Piauí (CAGEP) sob nº 19.401.772-9. O empreendimento está localizado à Av. João XXIII, Rua Nogueira Tapeti e Rua João Turíbio, duas ruas a serem implantadas (sem nome) e uma projetada, fechando na Av. Raul Lopes, tendo como referência o local conhecido por Poticabana.

O projeto refere-se à construção de um *shopping center*, em uma área total construída de 35.668,00 m², a ser executada em duas etapas distintas.

Foram identificados 12 impactos ambientais negativos e nove medidas mitigadoras declarados por essa empresa em seus relatórios ambientais EIA/RIMA em decorrência do desenvolvimento de suas atividades (Quadro 2).

⁴⁹ As informações referentes aos Demonstrativos Contábeis da Construtora Sucesso S.A. constam publicadas no Diário Oficial nº 69, p. 10, referentes aos anos de 1996 e 1997. As demais informações constam arquivadas na JUCEPI.

Informações constantes no EIA/RIMA (outubro/1995)	Contas que se esperariam evidenciadas nos Demonstrativos Contábeis		Contas evidenciadas nos Demonstrativos Contábeis da empresa (1996 a 2003)	
	BP	DRE	BP	DRE
IMPACTOS AMBIENTAIS				
- Poluição particulada Ver Quadro 28.	Pas.Circ/Pas. Amb/Poluição atmosférica	Desp.Amb/Desp. c/ poluição atmosférica	-	-
- Poluição sonora (vibração e ruído) Ver Quadro 29.	Pas.Circ/Pas. Amb/Poluição sonora	Desp.Amb/Desp. c/ poluição sonora	-	-
- Emissão de gases Ver Quadro 28.	Pas.Circ/Pas. Amb/Poluição atmosférica	Desp.Amb/Desp. c/ poluição atmosférica	-	-
- Geração de material de descarte Ver Quadro 31.	Pas.Circ/Pas. Amb/Degradação ambiental	Desp.Amb/Desp. c/ degradação ambiental	-	-
- Modificação da drenagem ⁵⁰ Ver Quadro 31.	Pas.Circ/Pas. Amb/Degradação ambiental	Desp.Amb/Desp. c/ degradação ambiental	-	-
- Compactação do solo Ver Quadro 30.	Pas.Circ/Pas. Amb/Compac tação de solos	Desp.Amb/Desp. c/ erosão amb/compac. de solos	-	-
- Desassoreamento do Rio (utilização do material do Rio Poty) Ver Quadro 30.	Pas.Circ/Pas. Amb/erosão ambiental	Desp.Amb/Desp. c/ erosão ambiental	-	-
- Destruição completa da flora local Ver Quadro 26.	Pas.Circ/Pas. Amb/Degradação da flora	Desp.Amb/Desp. c/ degradação florística	-	-
- Migração e/ou destruição da fauna existente Ver Quadro 32.	Pas.Circ/Pas. Amb/Degradação de fauna	Desp.Amb/Desp. c/ Degradação de fauna	-	-
- Qualidade da água do Rio Poty ⁵¹ Ver Quadro 25.	Pas.Circ/Pas. Amb/Poluição das águas	Desp.Amb/Desp. c/ poluição das águas	-	-
- Incremento do lixo urbano Ver Quadro 31.	Pas.Circ/Pas. Amb/degradação ambiental	Desp.Amb/Desp. c/ degradação ambiental	-	-
- Incremento na demanda de tratamento de esgoto	Nota Explicativa.	-	-	-
MEDIDAS MITIGADORAS				
- Umedecimento constante do solo e pela utilização de cobertas nos caminhões transportadores Ver Quadros 27 e 47.	-	Desp.Amb/Desp. c/ proteção ambiental	-	-
- Montagem de tapumes Ver Quadros 27 e 47.	-	Desp.Amb/Desp. c/ proteção ambiental	-	-
- Regulagem das máquinas e veículos Ver Quadros 27 e 40.	-	Cust.Ambiental/Man ut. de Ativos Ambientais	-	-
- Reciclagem do material de descarte Ver Quadro 49.	-	Rec Amb/ Venda produt. reciclado	-	-

Quadro 2 – Comparativo entre as informações constantes nos demonstrativos ambientais (EIA/RIMA) e nos demonstrativos contábeis (BP/DRE) da Empresa CONSTRUTORA SUCESSO S.A., no período de 1996 a 2003.

Fonte: Pesquisa direta da autora, Teresina, 2005.

⁵⁰ De acordo com o EIA/RIMA, este impacto ambiental negativo corresponde a “Desaparecimento do brejo – impermeabilização do solo”.

⁵¹ De acordo com o EIA/RIMA, este impacto ambiental negativo corresponde a “Condução das águas das galerias diretamente para o Rio Poty”.

Informações constantes no EIA/RIMA (outubro/1995)	Contas que se esperariam evidenciadas nos Demonstrativos Contábeis		Contas evidenciadas nos Demonstrativos Contábeis da empresa (1996 a 2003)	
	BP	DRE	BP	DRE
MEDIDAS MITIGADORAS				
- Depósito do material de descarte em aterro sanitário Ver Quadros 27 e 47.	-	Desp.Amb/Desp. c/ descarte de material	-	-
- Construção de canais de escoamento para condução das águas superficiais Ver Quadro 14.	At.Perm/Imob amb/ Obras de drenagem superficial	-	-	-
- Reflorestamento e ajardinamento ⁵² Ver Quadros 8 e 27.	At.Perm/Inv amb/ Florest. e reflorestam.	-	-	-
- Programa de Educação ambiental Ver Quadros 17 e 42.	At.Perm/Difer Amb/ Prog de Educ. Amb ⁵³	Desp.Amb/Desp. c/ Prog de Educ. Ambiental	-	-
- Operacionalização da rede coletora de esgotos ali implantada Ver Quadros 27 e 48.	-	Desp.Amb/Desp. c/ coleta e destino do lixo	-	-

Quadro 2 – Continuação.

⁵² Nos termos do EIA/RIMA, esta medida mitigatória consiste na tentativa de recuperação de espécies nativas.

⁵³ Se os gastos com Programa de Educação Ambiental contribuírem para a geração de receitas em exercícios futuros, os valores serão contabilizados como Diferido Ambiental; caso contrário, serão considerados como despesas do próprio exercício.

A terceira empresa analisada foi a POTY SHOPPING S.A.⁵⁴, localizada à Av. Ininga, 1201, Jockey Clube – Teresina-PI, inscrita no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) sob nº 23.637.366/0001-71. Por meio do empreendimento foi realizada a ampliação da Avenida Raul Lopes até a Avenida Jockey Clube com o objetivo de desafogar o trânsito no trajeto da Avenida João XXIII com a Avenida Nossa Senhora de Fátima. A ampliação correspondia a uma largura total de 24 m², com duas pistas de 8 m cada uma, duas faixas de rolamento, totalizando 16 m e 6 m destinados aos canteiros centrais e laterais.

A principal finalidade do empreendimento foi a construção do *Riverside Walk Shopping*, um *shopping center*, com espaço para abrigar até 400 lojas, com cerca de 32 m², estimando-se, em decorrência da diversidade do tamanho das lojas (algumas com 400 m² e outras com 500 m²) um total de 220 unidades diferentes.

Foram identificados nove impactos ambientais negativos e 13 medidas mitigadoras declarados por essa empresa em seus relatórios ambientais EIA/RIMA em decorrência do desenvolvimento de suas atividades (Quadro 3).

⁵⁴ As informações referentes aos Demonstrativos Contábeis da Poty Shopping S.A. constam publicadas no Diário Oficial nº 69, p. 10, referentes aos anos de 1996 e 1997. As demais informações constam arquivadas na JUCEPI.

Informações constantes no EIA/RIMA (janeiro /1996)	Contas que se esperariam evidenciadas nos Demonstrativos Contábeis		Contas evidenciadas nos Demonstrativos Contábeis da empresa (1996 a 2003)	
	BP	DRE	BP	DRE
IMPACTOS AMBIENTAIS				
- Produção de ruídos Ver Quadro 29.	Pas.Circ/Pas. Amb/Poluição sonora	Desp.Amb/Desp. c/ poluição sonora	-	-
- Alteração da área de preservação permanente (alteração da paisagem) Ver Quadro 26.	Pas.Circ/Pas. Amb/Degradação de flora	Desp.Amb/Desp. c/ degradação florística	-	-
- Expulsão da fauna Ver Quadro 32.	Pas.Circ/Pas. Amb/Degradação da fauna	Desp.Amb/Desp. c/ degradação da fauna.	-	-
- Aterramento de grão Ver Quadro 31	Pas.Circ/Pas. Amb/degradação ambiental	Desp.Amb/Desp. c/ degradação ambiental	-	-
- Aterro e compactação do solo Ver Quadro 30.	Pas.Circ/Pas. Amb/Compactação de solos	Desp.Amb/Desp. c/ compactação de solos	-	-
- Asfaltamento ⁵⁵ Ver Quadro 31.	Pas.Circ/Pas. Amb/Degradação ambiental	Desp.Amb/Desp. c/ degradação ambiental	-	-
- Regularização do terreno ⁵⁶ . Ver Quadro 31.	Pas.Circ/Pas. Amb/Degradação ambiental	Desp.Amb/Desp. c/ degradação ambiental	-	-
- Operações das lojas ⁵⁷ Ver Quadro 31.	Pas.Circ/Pas. Amb/Degradação ambiental	Desp.Amb/Desp. c/ degradação ambiental	-	-
- Operação do Sistema de Esgotos Sanitários ⁵⁸ Ver Quadro 31.	Pas.Circ/Pas. Amb/Degradação ambiental	Desp.Amb/Desp. c/ degradação ambiental	-	-
MEDIDAS MITIGADORAS				
- Uso de máquinas e equipamentos regulados quanto à emissão de gases e ruídos Ver Quadros 27 e 40.	-	Custos Amb/Manut. de ativos ambientais	-	-
- Uso de carro pipa e uso de máquinas. Ver Quadros 27 e 47.	-	Desp.Amb/Desp. c/ proteção ambiental	-	-
- Restringir a limpeza às áreas diretamente ocupadas pelos empreendimentos. Ver Quadro 8.	At. Perm/ Invest. amb/ Florestam. e reflorest amb. p/ proteção do meio ambiente ⁵⁹	-	-	-

Quadro 3. Comparativo entre as informações constantes nos demonstrativos ambientais (EIA/RIMA) e nos demonstrativos contábeis (BP/DRE) da empresa POTY SHOPPING S.A. no período de 1996 a 2003.

Fonte: Pesquisa direta da autora, Teresina, 2005.

⁵⁵ De acordo com as informações constantes no EIA/RIMA, este impacto ambiental produzirá: “Alteração da qualidade do ar; impermeabilização do solo e aumento do escoamento”.

⁵⁶ De acordo com as informações constantes no EIA/RIMA, este impacto ambiental produzirá: “Alteração da qualidade do ar; produção de ruídos; desestruturação do solo; modificação da paisagem”.

⁵⁷ De acordo com as informações constantes no EIA/RIMA, este impacto ambiental produzirá: “Alteração da qualidade de água do manancial coletor e do escoamento superficial – Geração de lixo e resíduos sólidos e líquidos que poderão provocar a poluição do rio Poti ou a obstrução do sistema de drenagem pluvial”.

⁵⁸ De acordo com as informações constantes no EIA/RIMA, este impacto ambiental produzirá: “Riscos de contaminação de águas e de comprometimento da saúde dos trabalhadores”.

Informações constantes no EIA/RIMA (janeiro /1996)	Contas que se esperariam evidenciadas nos Demonstrativos Contábeis		Contas evidenciadas nos Demonstrativos Contábeis da empresa (1996 a 2003)	
	BP	DRE	BP	DRE
MEDIDAS MITIGADORAS				
- Reposição da camada de terra vegetal nos locais aterrados que não foram ocupados. Ver Quadros 27 e 47.	-	Desp.Amb/Desp. c/ proteção ambiental	-	-
- Reposição e adensamento da vegetação nos locais remanescentes. Ver Quadros 27 e 8.	At. Perm/ Investim amb/ Florestam. e reflorestam amb. para proteção do m.a.	-	-	-
- Obras de drenagem Ver Quadros 27 e 14.	At. Perm/ Imob amb/ Obras de dren. superficial	-	-	-
- Construção do sistema de sarjetas e canaletas eficientes para escoar águas pluviais. Ver Quadros 27 e 14.	At. Perm/ Imob amb/ Obras de drenagem superficial	-	-	-
- Realizar ajardinamento com espécies nativas e ornamentais. Ver Quadros 27 e 8.	At.Perm/Inves amb/ Florest e reflorestam.	-	-	-
- Implementar Programa de Educação Ambiental Ver Quadro 17.	At.Perm/DiferAmb/Progr am Educ. Amb ⁶⁰	Desp.Amb/Desp. c/ Prog Educ. Ambiental	-	-
- Integrar o shopping ao serviço de coleta de lixo urbano.	Nota Explicativa	-	-	-
- Realizar um rígido Programa de manutenção do sistema de tratamento de esgotos sanitários. Ver Quadro 16.	At.Perm/DiferAmb/Progr Gestão Ambiental	-	-	-
- Elaborar um Plano de Controle Ambiental – PCA das áreas a serem exploradas para a retirada de material de empréstimo. Ver Quadro 16.	At.Perm/DiferAmb/Progr Gestão Ambiental	-	-	-
- Proteção dos taludes com o plantio de gramíneas. Ver Quadros 27 e 47.	-	Desp.Amb/Desp. c/ proteção ambiental	-	-

Quadro 3. Continuação.

⁵⁹ Este registro deveria ser realizado quando da aquisição do terreno e a destinação de parte dele para ficar intocável; ou seja, destinado à formação de uma reserva. Assim, a limpeza iria se restringir às áreas diretamente ocupadas pelo empreendimento.

⁶⁰ Se os gastos com Programa de Educação Ambiental contribuírem para a geração de receitas em exercícios futuros, os valores serão contabilizados como Diferido Ambiental; caso contrário, serão considerados como despesas do próprio exercício.

A quarta empresa analisada foi a ITAPISSUMA S.A.⁶¹, que tem como atividade a exploração mineral, fabricação e comércio de cimento Portland, inscrita no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) sob nº 11.482.080/0001-85 e no Cadastro de Contribuintes do Estado do Piauí (CAGEP) sob nº 19.406.260-0. O empreendimento está localizado na Fazenda Monte Alvão, s/n.

Foram identificados seis impactos ambientais negativos e 27 medidas mitigadoras declarados por essa empresa em seus relatórios ambientais EIA/RIMA em decorrência do desenvolvimento de suas atividades (Quadro 4).

⁶¹ As informações referentes aos Demonstrativos Contábeis da Empresa ITAPISSUMA S.A. constam publicadas no Diário Oficial nº 139, p. 03, referentes aos anos de 1994 e 1995 e nº 144, p. 7, referente aos anos de 1996 e 1997. As demais informações constam arquivadas na JUCEPI.

Informações constantes no EIA/RIMA (abril/1999)	Contas que se esperariam evidenciadas nos Demonstrativos Contábeis		Contas evidenciadas nos Demonstrativos Contábeis da empresa (1999 a 2003)	
	BP	DRE	BP	DRE
IMPACTOS AMBIENTAIS				
- Remoção da vegetação. Ver Quadro 26.	Pas.Circ/Pas. Amb/Degradação da flora	Desp.Amb/Desp. c/ degradação florística	-	-
- Afugentação da fauna. Ver Quadro 32	Pas.Circ/Pas. Amb/Degradação da fauna	Desp.Amb/Desp. c/ degradação da fauna	-	-
- Riscos de acidentes com espécies da fauna. Ver Quadro 39.	Patrim Liq/ Res. para Conting. Amb	-	-	-
- Possibilidade de concentração de animais peçonhentos. Ver Quadro 31.	Pas.Circ/Pas. Amb/Degrad ambiental	-	-	-
- Alteração das paisagens. Ver Quadro 26.	Pas.Circ/Pas. Amb/Degradação da flora	Desp.Amb/Desp. c/ degradação florística	-	-
- Emprego de explosivo em larga escala ⁶² . Ver Quadro 31.	Pas.Circ/Pas. Amb/Degradação ambiental	Desp.Amb/Desp. c/ degradação ambiental	-	-
MEDIDAS MITIGADORAS				
- Redução do efeito dispersivo da fauna e criação de um novo ecossistema. Ver Quadros 27 e 47.	-	Desp.Amb/Desp. c/ recuperação ambiental	-	-
- Aquisição das propriedades onde se situarão as áreas de lavra.	Nota Explicativa	-	-	-
- Uso de carros-pipa para promover o umedecimento do solo. Ver Quadros 27 e 47.	-	Desp.Amb/Desp. c/ proteção ambiental	-	-
- Realização do desmatamento limitado ao mínimo necessário nos terrenos de jazida e nas áreas de serviço. Ver Quadro 8.	At. Perm/ Invest. amb/ Florestam. e reflorestam. Amb. para proteção do m.ambiente ⁶³	-	-	-
- Uso de equipamentos dentro dos padrões de ruído e de porte adequado à lavra	Nota Explicativa	-	-	-
- Fazer a deposição de restos e materiais de escavação (bota-fora) em locais adequados, de preferência em depressões ⁶⁴ . Ver Quadros 27 e 48.	-	Desp.Amb/Desp. c/ coleta de destinação do lixo	-	-
- Uso de equipamentos de proteção individual: realização de treinamento dos operários ⁶⁵ . Ver Quadro 45.	-	-Desp.Amb/Desp c/ prevenção de acid.ambientais; -Desp.Amb/Desp c/ Programa de Educ. Ambiental	-	-
- Obtenção de licenciamento ambiental para a realização do desmatamento. Ver Quadro 46.	-	Desp.Amb/Desp. c/ licença ambiental	-	-
- Captura de animais no processo de fuga durante o desmatamento para serem soltos nas áreas de reservas. Ver Quadros 27 e 47.	-	Desp.Amb/Desp. c/ recuperação ambiental	-	-

Quadro 4 – Comparativo entre as informações constantes nos demonstrativos ambientais (EIA/RIMA) e nos demonstrativos contábeis (BP/DRE) da empresa ITAPISSUMA S.A. no período de 1999 a 2003.

Fonte: Pesquisa direta da autora, Teresina, 2005.

⁶² A informação do emprego de explosivo não está constando como um impacto negativo, porém, deduz-se a realização desse dano, pelo que consta na p. 41 do RIMA: “[...] O treinamento dos operários é de fundamental importância, já que se trata de uma exploração mineral totalmente mecanizada e com emprego de explosivo em larga escala.[...]”.

⁶³ Este registro deveria ser realizado quando da aquisição do terreno e a destinação de parte dele para ficar intocável, ou seja, destinado à formação de uma reserva. Assim, a limpeza iria se restringir às áreas diretamente ocupadas pelo empreendimento.

⁶⁴ De acordo com o EIA/RIMA, estes materiais seriam depositados em depressões, desde que estas não se constituíssem em cursos d’água, bacias de acumulação, ou em áreas com processos erosivos. É válido ressaltar que essa ação pode, em vez de ser considerada uma medida mitigadora, ser considerada um impacto negativo.

⁶⁵ O objetivo dessa medida é evitar acidentes de trabalho durante o processo de lavra.

Informações constantes no EIA/RIMA (abril/1999)	Contas que se esperariam evidenciadas nos Demonstrativos Contábeis		Contas evidenciadas nos Demonstrativos Contábeis da empresa (1999 a 2003)	
	BP	DRE	BP	DRE
MEDIDAS MITIGADORAS				
- Aproveitamento do potencial madeireiro da área desmatada ⁶⁶ .	Nota Explicativa.	-	-	-
- Criação de áreas de preservação no interior das propriedades da empresa ⁶⁷ . Ver Quadros 27 e 8.	At.Perm/Invest. amb./Florest e reflorestam p/ proteção do m. ambiente	-	-	-
- Realização da lavra em níveis de bancadas diferenciadas. ⁶⁸	Não é medida mitigadora	-	-	-
- Instalação de um sistema de bombeamento nas frentes de lavra. ⁶⁹	Não é medida mitigadora	-	-	-
- Construção de cercas. ⁷⁰ Ver Quadro 27.	-	Desp.Amb/Desp. c/prevenção de acidentes amb.	-	-
- Controle do avanço das áreas de lavra ⁷¹ . Ver Quadro 39.	Patrim. Liq/ Reserva para Conting. Amb ⁷²	-	-	-
- Medidas de segurança a serem adotadas no transporte de explosivos e acessórios. Ver Quadro 39.	Patrim. Liq/ Reserva para Conting Amb	-	-	-
- Medidas de segurança a serem adotadas no armazenamento de explosivos e acessórios. Ver Quadro 39.	Patrim. Liq/ Reserva para Conting Amb	-	-	-
- Medidas de segurança a serem adotadas durante o desmonte	Nota explicativa	-	-	-

Quadro 4 – Continuação.

⁶⁶ De acordo com o EIA/RIMA, esta medida mitigadora contribui para a melhoria do faturamento com a venda da madeira e para a redução de novos desmatamentos, evitando o emprego do fogo e destruição de novos ecossistemas.

⁶⁷ De acordo com o EIA/RIMA, esta medida consiste em manter preservada a barragem no riacho Catingueira, e, após a exaustão, será recuperada a vegetação do entorno das escavações numa faixa não inferior a 100m.

⁶⁸ RIMA (p. 43): A lavra realizada em níveis diferenciados no interior das escavações permite que se explorem, durante o período de inverno, bancadas não atingidas pela água acumulada pelas chuvas.

⁶⁹ RIMA – Efeitos (p. 43): “Instalar um sistema de bombeamento para drenar o excesso de água acumulada no interior da lavra durante o período chuvoso”.

⁷⁰ O objetivo dessa medida é evitar acidentes com pessoas e animais.

⁷¹ RIMA – Efeitos (p. 44): “A lavra não deve avançar sobre os principais mananciais d’água presentes na área de ITAPISSUMA, tais como os riachos Catingueira e da Cachoeira Grande, não permitindo que estes sejam atingidos pela exploração. Dessa forma, procurar-se-á não interferir sobremaneira no regime hídrico de tais riachos, a menos que estudos posteriores justifiquem tal procedimento, já que a atividade em estudo tem duração secular”.

⁷² Pelo possível risco de atingimento do regime hídrico dos riachos vizinhos.

Informações constantes no EIA/RIMA (abril /1999)	Contas que se esperariam evidenciadas nos Demonstrativos Contábeis		Contas evidenciadas nos Demonstrativos Contábeis da empresa (1999 a 2003)	
	BP	DRE	BP	DRE
MEDIDAS MITIGADORAS				
- Medidas de segurança a serem adotadas durante a destruição de explosivos ⁷³ . Ver Quadro 39.	Patrim Liq/Res. para Conting. Ambientais	-	-	-
- Formação de reservatórios d'água nas escavações exauridas. ⁷⁴	Não é medida mitigadora.	-	-	-
- Construção de um sistema de drenagem interligando as cavas à rede de drenagem natural. Ver Quadros 27 e 47.	-	Desp.Amb/Desp. c/ preservação ambiental	-	-
- Realização de um programa de peixamento das áreas de lavras exauridas. Ver Quadros 27 e 16.	At.Perm/Dif.Amb/ Prog. de gestão ambiental	-	-	-
- Disciplinamento da pesca ⁷⁵	Não é medida mitigadora	-	-	-
- Remoção das instalações e equipamentos ao término da lavra. Ver Quadros 27 e 47.	-	Desp.Amb/Desp. c/adaptação ambiental	-	-
- Uso de áreas de lavras exauridas como aterro sanitário ⁷⁶	Nota Explicativa	-	-	-
- Revegetação das áreas exploradas que não forem aproveitadas para armazenamento hídrico ou outro fim, definido ao longo do processo de exploração. Ver Quadros 27 e 8.	At.Perm/Investim.amb/ Florest. e reflorestam.	-	-	-
- Revegetação do entorno das escavações que sofrerem desmatamento. ⁷⁷ Ver Quadros 27 e 8.	At.Perm/Investim.amb/ Florest. e reflorestam.	-	-	-
- Construção de infra-estrut de apoio. ⁷⁸ Ver Quadros 27, 43 e 44.	-	Desp.Amb/Desp. c/compensação ambiental	-	-
- Fornecimento de transporte coletivo.	Não é medida mitigadora.	-	-	-
- Assistência médico-odontológica	Não é medida mitigadora.	-	-	-

Quadro 4 – Continuação.

⁷³ Não ficou esclarecido no EIA/RIMA como seriam destruídos esses explosivos e que tipo de contaminação eles poderiam trazer ao meio ambiente.

⁷⁴ RIMA (p. 50): “[...] poderá ser estudado o encaminhamento de riachos que cortam a área para o interior das escavações[...]”.

⁷⁵ RIMA (p. 51): “Efeitos: Controle e manutenção da qualidade dos peixes produzidos nas áreas de lavras abandonadas, de acordo com as características das espécies de peixes introduzidas”.

⁷⁶ A Empresa coloca como sugestão que algumas áreas de lavras abandonadas sejam usadas como aterro sanitário pelas cidades de Fronteiras, Pio IX e Campos Sales, considerando que estas tenderão a crescer, aproximarem-se, e que a previsão da extensão da área de lavra é de 240 anos.

⁷⁷ De acordo com informações constantes no RIMA da empresa (p. 53), o objetivo dessa medida era para serem utilizadas como áreas de serviço e não especificamente para escavação, assim como as estradas de serviço que não continuarem com o uso definido. As espécies a serem usadas seriam da caatinga arbustiva ou arbórea.

⁷⁸ A infra-estrutura mencionada pela empresa (p. 54) contará com um conjunto habitacional com 300 unidades na cidade de Fronteiras-PI, clube social e escola.

A quinta empresa analisada foi a FRUTAN S.A. – Frutas do Nordeste do Brasil S.A.,⁷⁹ que tem como atividade a implantação de 285,00 hectares de agricultura irrigada de culturas frutíferas (manga e citros), inscrita no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) sob nº 23.508.336/0001-65 e no Cadastro de Contribuintes do Estado do Piauí (CAGEP) sob nº 19.408.564-3. O empreendimento compreende uma área de 362,73 hectares e está localizado no município de José de Freitas-PI.

Foram identificados seis impactos ambientais negativos e 14 medidas mitigadoras declarados por essa empresa em seus relatórios ambientais EIA/RIMA em decorrência do desenvolvimento de suas atividades (Quadro 5).

⁷⁹ As informações referentes aos Demonstrativos Contábeis da Empresa FRUTAN S.A. constam publicadas no Jornal Meio Norte, de 25 de abril de 2002 e de 24 de abril de 2004 (período de 2000 a 2004). As demais informações constam arquivadas na JUCEPI.

Informações constantes no EIA/RIMA (fev/1993)	Contas que se esperariam evidenciadas nos Demonstrativos Contábeis		Contas evidenciadas nos Demonstrativos Contábeis da empresa (1993 a 2003)	
	BP	DRE	BP	DRE
IMPACTOS AMBIENTAIS				
- Deterioração ecopaisagística. Ver Quadro 26.	Pas.Circ/Pas. Amb/Degradação de flora	Desp.Amb/Desp. c/ degradação florística	-	-
- Poluição sonora. Ver Quadro 29.	Pas.Circ/Pas. Amb/Poluição sonora	Desp.Amb/Desp. c/ poluição sonora	-	-
- Compactação do solo. Ver Quadro 30.	Pas.Circ/Pas. Amb/Compactação de solos	Desp.Amb/Desp. c/ compactação de solos	-	-
- Desmatamento. Ver Quadro 26.	Pas.Circ/Pas. Amb/Degradação de flora	Desp.Amb/Desp. c/ degradação florística	-	-
- Prejuízo nas condições climáticas locais. Ver Quadro 31.	Pas.Circ/Pas. Amb/Degradação ambiental	Desp.Amb/Desp. c/ degradação ambiental	-	-
- Prejuízos à microfauna. Ver Quadro 32.	Pas.Circ/Pas. Amb/Degradação de fauna	Desp.Amb/Desp. c/ degradação de fauna	-	-
- Mobilização e remoção de material orgânico e de terra vegetal. Ver Quadro 30.	Pas.Circ/Pas. Amb/Degradação de solo	Desp.Amb/Desp. c/ degradação de solos	-	-
- Desenvolvimento de processos erosivos. Ver Quadro 30.	Pas.Circ/Pas. Amb/Erosão ambiental	Desp.Amb/Desp. c/ erosão ambiental	-	-
- Poeira fugitiva. Ver Quadro 28.	Pas.Circ/Pas. Amb/Poluição atmosférica	Desp.Amb/Desp. c/ poluição atmosférica	-	-
- Transporte e carga de materiais sólidos. Ver Quadro 28.	Pas.Circ/Pas. Amb/Poluição atmosférica	Desp.Amb/Desp. c/ poluição atmosférica	-	-
- Ocorrência de riscos de salinização do solo, pelo mau manejo da água de irrigação. Ver Quadro 30.	Pas.Circ/Pas. Amb/Degradação de solos	Desp.Amb/Desp. c/ degradação de solos	-	-
- Contaminação do ar, durante as pulverizações. Ver Quadro 28.	Pas.Circ/Pas. Amb/Poluição atmosférica	Desp.Amb/Desp. c/ com poluição atmosférica	-	-
- Riscos de contaminação nas mudas/aplicador pelo uso irracional dos produtos. Ver Quadro 39.	Patrim. Liq/ Res. para Contingência Ambiental	-	-	-
- Riscos à saúde ocupacional do pessoal envolvido diretamente com os produtos Ver Quadro 39.	Patrim. Liq/ Res. para Contingência Ambiental	-	-	-
MEDIDAS MITIGADORAS				
- A topografia será alterada apenas na medida das necessidades do projeto. Ver Quadro 27.	-	Desp.Amb/Desp. c/ degradação ambiental	-	-
- Reduzir ao limite, as necessidades de defensivos agrícolas	Nota Explicativa	-	-	-
- Reduzir ao estritamente necessário o dimensionamento da rede de estradas de serviços e acessos	Nota Explicativa	-	-	-
- Implantação, durante as obras, de sistema de drenagem provisório. Ver Quadros 27 e 47.	-	Desp.Amb/Desp. c/ degradação ambiental	-	-
- Adotar técnicas de conservação nos taludes das valetas/canaletas e drenos. Ver Quadros 27 e 47.	-	Desp.Amb/Desp. c/ degradação ambiental	-	-
- Construção de sistemas de proteção contra enxurradas, constituídas de drenos e encostas. Ver Quadros 27 e 47.	-	Desp.Amb/Desp. c/ degradação ambiental	-	-
- Reduzir ao mínimo os canais/valas	Nota Explicativa	-	-	-

Quadro 5 – Comparativo entre as informações constantes nos demonstrativos ambientais (EIA/RIMA) e nos demonstrativos contábeis (BP/DRE) da empresa FRUTAN S.A. no período de 1993 a 2003.

Fonte: Pesquisa direta da autora, Teresina, 2005.

Informações constantes no EIA/RIMA (Fev/1993)	Contas que se esperariam evidenciadas nos Demonstrativos Contábeis		Contas evidenciadas nos Demonstrativos Contábeis da empresa (1993 a 2003)	
	BP	DRE	BP	DRE
MEDIDAS MITIGADORAS				
- Adoção de medidas de proteção do solo (plântio em curvas de níveis). Ver Quadros 27 e 47.	-	Desp.Amb/Desp. c/ degradação de solos	-	-
- Manutenção de áreas com vegetação nativa (reserva florestal). Ver Quadros 27 e 8.	At. Amb/Investim amb/ Florest e reflorestam	-	-	-
- Recuperação das condições do solo. ⁸⁰ Ver Quadros 27 e 47.	-	Desp.Amb/Desp. c/ degradação de solos	-	-
- A aplicação de agrotóxicos deve ser executada conhecendo-se efetivamente a(s) praga(s) a combater ⁸¹ .	Nota Explicativa	-	-	-
- As arações e gradagens devem ser praticadas com menor intensidade	Nota Explicativa	-	-	-
- Localizar os descartes sólidos em áreas que não destrua a drenagem	Nota Explicativa	-	-	-
- Remoção de empréstimos através de caçambas devidamente acondicionadas (cobertos) Ver Quadros 27 e 47.	-	Desp.Amb/Desp. c/ proteção, conservação ou preservação ambiental	-	-
- Promover a suavização dos contornos e superfícies acidentadas. Ver Quadros 27 e 47.	-	Desp.Amb/Desp. c/ proteção ambiental	-	-
- Minimização dos movimentos de terra junto à área verde a ser preservada	Nota Explicativa	-	-	-
- Delimitação criteriosa da área a desmatar	Nota Explicativa	-	-	-
- Utilização rigorosa de mét. mecânicos e/ou manuais no desmat. e limpeza	Nota Explicativa	-	-	-
- Execução de revestimento vegetal imediatamente após a terraplenagem, nas áreas permitidas. Ver Quadros 27 e 8.	At. Amb/Investim amb/Florest e reflorest.p/prot amb.	-	-	-
- No revestimento florestal proceder somente com espécies nativas	Nota Explicativa	-	-	-
- Evitar cortes de árvores que comportem preferência animal e/ou modificação.	Nota Explicativa	-	-	-
- Proibir expressamente a caça na propriedade	Nota Explicativa	-	-	-
- Ao término da implantação do projeto, promover revestimento vegetal em toda a área permitida. Ver Quadros 27 e 8.	At.Amb/Investimamb/Florest e reflorestam p/ proteção amb.	-	-	-
- Construir banheiros (fossas sépticas) no canteiro de obras	Não é medida mitigadora.	-	-	-

Quadro 5 – Continuação.

⁸⁰ De acordo com o EIA/RIMA, esta medida mitigadora ocorrerá principalmente pelo uso de corretivos e fertilizantes.

⁸¹ De acordo com o EIA/RIMA, esta medida mitigadora ocorrerá também com a utilização de produtos específicos, de modo que apenas as pragas sejam afetadas.

6.2 Modelo de plano de contas ambientais

Para que a entidade informe, de modo mais transparente, os fatos contábeis ambientais ocorridos, faz-se mister que as contas, nas quais estes fatos vão ser escriturados, sejam específicas para o registro de fatos dessa natureza, e, assim, também constem nos demonstrativos e demais informativos da entidade.

Plano de Contas é um rol de contas a ser utilizado pela empresa, para o registro contábil de todos os fatos que afetam seu patrimônio, as quais devem estar estruturadas de acordo com a Lei nº 6.404/76 e com as necessidades da entidade, principalmente as relacionadas com as informações a serem extraídas deste. Para Franco (1997, p. 123) “o plano de contas é um dos aspectos mais importantes da organização contábil, e destina-se a orientar o registro das operações, oferecendo a vantagem de uniformização das contas utilizadas em cada registro.”

O Plano de Contas deve ser flexível, a fim de que a entidade possa, a qualquer momento, incluir ou excluir contas para adaptações às necessidades de informação e gestão da administração.

Será apresentada a seguir uma proposta de Plano de Contas (Quadro 6) que elenca somente as contas para registro de fatos ambientais, considerando a proposta deste trabalho; porém, em situação normal, as demais contas também irão compor o Plano.

PLANO DE CONTAS CONTENDO CONTAS AMBIENTAIS
ATIVO

.....
ATIVO CIRCULANTE

CLIENTES

Clientes ambientais

ESTOQUES AMBIENTAIS

- > Estoques de matérias-primas ambientais
 - > Estoques de produtos em processos ambientais
 - > Estoques de produtos acabados/reciclados
-

ATIVO PERMANENTE

INVESTIMENTO AMBIENTAL

- > Florestamento e reflorestamento para proteção do meio ambiente
 - > Participação em Fundo de Investimento Ambiental
 - > Reserva florestal
-

IMOBILIZADO AMBIENTAL

- > Equipamentos e filtros ambientais
 - > Florestamento e reflorestamento ambiental
 - > Obras de drenagem superficial
-

- > (-) Depreciação acumulada ambiental
- > (-) Amortização acumulada ambiental
- > (-) Exaustão acumulada ambiental

DIFERIDO AMBIENTAL

- > Pesquisas ambientais
 - > Programa de gestão ambiental
 - > Programa de educação ambiental
 - > Programa de gestão de Recursos Hídricos
-

- > (-) Amortização acumulada ambiental
-

PASSIVO

PASSIVO CIRCULANTE

- Fornecedores de bens ambientais;
 - Provisões ambientais;
 - Compactação de solos;
 - Poluição atmosférica;
 - Poluição sonora;
 - Poluição das águas;
 - Degradação de solo;
 - Degradação de fauna;
 - Degradação de flora;
 - Degradação ambiental a pagar;
 - Obrigações fiscais ambientais a pagar;
 - Erosão ambiental;
 - Indenizações ambientais a pagar;
 - Contingências ambientais.
-

PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO

- Fornecedores de bens ambientais
- Indenizações ambientais
- Contingências ambientais

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

RESERVAS

- Reserva para contingências ambientais
-

LUCRO OU PREJUÍZO

- Lucro ambientalmente correto

- (-) Prejuízo ambiental

C USTOS**CUSTOS AMBIENTAIS**

- Custos de reciclagem de materiais;
- Custos com depreciação e amortização do ativos ambientais;
- Custos com preservação e recuperação ambiental;
- Custos com materiais utilizados na preservação ou recuperação ambiental;
- Salários e encargos do pessoal empregado diretamente na área ambiental da entidade.

DESPESAS
DESPESAS OPERACIONAIS**DESPESAS AMBIENTAIS**

- Despesas com políticas internas de preservação ambiental;
- Despesas com salários e encargos (do pessoal empregado na área de políticas internas de preservação ambiental);
- Despesa com proteção/conservação ou preservação ambiental;
- Despesa com coleta e destinação do lixo;
- Despesas com treinamento na área ambiental;
- Despesas com manutenção e equipamentos ambiental;
- Despesa com depreciação do material permanente (utilizado pela administração na área ambiental);
- Despesa com compensação ambiental;
- Despesa com Programa de Educação Ambiental;
- Despesa com Programa de Controle Ambiental;
- Despesa com recuperação ambiental;
- Despesa com erosão ambiental ou compactação de solos;
- Despesa com poluição das águas;
- Despesa com poluição sonora;
- Despesa com poluição atmosférica;
- Dano ambiental;
- Despesa com auditoria ambiental;
- Despesas com consultoria para elaboração de EIA/RIMA;
- Despesa com degradação de fauna;
- Despesa com degradação florística;

DESPESAS AMBIENTAIS continuação...

- Despesa com degradação de solos;
 - Despesa com degradação ambiental;
 - Despesa com prevenção de acidentes ambientais;
 - Despesa com adaptação ambiental;
 - Despesa com o tratamento de efluentes;
 - Despesa com licenças ambientais;
 - Despesa com multas e indenizações ambientais.
-

RECEITAS**RECEITAS AMBIENTAIS****RECEITAS NÃO OPERACIONAIS**

- Venda de seus subprodutos;
- Venda de produtos reciclados.

6.3 Lançamentos para os principais fatos contábeis ambientais

Neste tópico, será apresentada uma proposta de lançamentos para alguns fatos ambientais, identificados na análise dos EIA/RIMAs, que foram objeto da pesquisa, e outros sugeridos em decorrência destes. Ressalte-se que a fundamentação teórica referente a tais fatos está descrita no item referente a Contas Ambientais (Capítulo V).

Serão propostos lançamentos envolvendo contas do grupo do Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, Custos, Despesas e Receitas nesta ordem. Assinale-se que alguns fatos contábeis ambientais apresentados nos lançamentos são oriundos dos impactos ambientais e medidas mitigadoras constantes nos EIA/RIMAs das empresas pesquisadas; e outros são decorrentes de situações não identificadas nos EIA/RIMAs; porém, passíveis de ocorrer nas interações empresa/meio ambiente. Os valores apresentados nos lançamentos são hipotéticos.

Embora tenham sido apresentados diversos métodos de valoração ambiental no Capítulo III, observa-se que são poucas as situações em que se necessita da utilização de métodos de valoração ambiental para estimativa dos valores a serem lançados, sendo basicamente nos casos de passivo ambiental: provisão, degradação, indenizações e contingências. Na sua maioria, os valores atribuídos aos registros contábeis devem se dar da mesma forma que para os lançamentos normais de uma empresa; ou seja, pelo valor que eles efetivamente ocorrem, conforme apresentados nos diversos itens a seguir.

6.3.1 ATIVOS

ATIVO CIRCULANTE

A Lei nº 6.404/76 estatui no art. 178 que as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia. Estabelece ainda o parágrafo primeiro do mesmo artigo que as contas deverão estar dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, subdividindo o ativo em circulante, realizável a longo prazo e permanente, este último subdividido em investimento, imobilizado e diferido.

A Lei, para cumprir o determinado no objetivo da contabilidade que é o de informar, estabeleceu que fossem classificadas no circulante as contas realizáveis até o final do exercício seguinte.

→ Estoques ambientais

De acordo com Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000, p.101), a conta de estoque ambiental representa os “[...] bens adquiridos ou produzidos pela empresa com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal de suas atividades.” Este lançamento deve ser valorado com base nos gastos ou dispêndios realizados para aquisição do ativo (Quadro 7).

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Aquisição de material reciclado.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Estoque de matéria-prima reciclada	
C	Caixa/bancos ou obrigações	
Histórico	Aquisição de matéria-prima reciclada, conforme NF n° 1634.	400,00

Quadro 7 – Proposta de lançamento para ativo circulante/estoque ambiental.
Fonte: Método das partidas dobradas

ATIVO PERMANENTE

→ Investimento ambiental

O inciso III do art. 179 da Lei nº 6.404/76 define investimentos como: “[...] as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;”. Desta forma, investimento ambiental pode ser definido como os bens ou direitos, relacionados com o meio ambiente, que não estejam diretamente ligados com sua atividade fim, e que não se desvalorizem e nem se desgastem com o passar do tempo por uso ou obsolescência (Quadros 8, 9 e 10).

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Gastos realizados com o objetivo de florestamento de área degradada.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Investimento ambiental/ Florestamento e reflorestamento	
C	Caixa/bancos ou obrigações	
Histórico	Valor ref. a gastos realizados com aquisição de mudas de caneleiro para serem utilizadas no reflorestamento de 1.000 ha. conf. nf. n° 65.	3.000,00

Quadro 8 – Proposta de lançamento para ativo permanente/investimento ambiental.
Fonte: Método das partidas dobradas.

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Aquisição de uma área de Reserva Florestal.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Investimento ambiental/ Reserva florestal	
C	Caixa/bancos ou obrigações	
Histórico	Valor ref. a aquisição de 2.000 ha de floresta nativa, na localidade Buqueirão, conf. Escritura pública n° 8965, com o objetivo de preservar como reserva florestal.	20.000,00

Quadro 9 – Proposta de lançamento para ativo permanente/investimento ambiental.
Fonte: Método das partidas dobradas.

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Gastos realizados para conservação de Reserva Florestal visando manter a biodiversidade.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Investimento ambiental/ Reserva florestal	
C	Caixa/bancos ou obrigações	
Histórico	Valor ref. Aos gastos realizados visando conservar Res. Florestal e manter a biodiversidade conf, comprovante n° 888.	38.000,00

Quadro 10 – Proposta de lançamento para ativo permanente/investimento ambiental.
Fonte: Método das partidas dobradas.

→Imobilizado ambiental

O inciso IV do art. 179 da Lei n° 6.404/76 define imobilizado como: “[...] os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclui os de propriedade industrial ou comercial;”. De forma que os bens aplicados na atividade fim da empresa devem ser classificados como imobilizado, e, no caso, os direitos que tenham por objeto bens utilizados com o objetivo de reduzir, evitar ou eliminar danos causados ao meio ambiente ou mesmo que

tenham sido originados do meio ambiente, com o objetivo de aplicação no processo produtivo, devem ser classificados como imobilizado ambiental (Quadros 11, 12, 13 e 14).

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Aquisição de filtros anti-poluentes ou quaisquer outros equipamentos, com o objetivo de reduzir as emissões de gases tóxicos ou outra poluição ambiental pela empresa.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Imobilizado Ambiental/Equipamentos e filtros ambientais	
C	Caixa/bancos ou obrigações	
Histórico	Aquisição de equipamentos ambientais a serem utilizados na recuperação/preservação ambiental, conforme NF n° 84.	14.000,00

Quadro 11 – Proposta de lançamento para ativo permanente/imobilizado ambiental.
Fonte: Método das partidas dobradas.

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Plantações realizadas pela empresa com o objetivo de florestamento para ser utilizado como matéria-prima no processo produtivo. Cita-se como exemplo a plantação de eucalipto para ser utilizado como matéria prima de celulose.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Imobilizado ambiental/Florestamento e reflorestamento	
C	Caixa/bancos ou obrigações	
Histórico	Gastos com aquisição de mudas para florestamento de eucalipto a ser utilizado no processo produtivo, conf. NF. n° 986.	180,00

Quadro 12 – Proposta de lançamento para ativo permanente/imobilizado ambiental.
Fonte: Método das partidas dobradas.

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Aquisição de minas e/ou jazidas para exploração pela empresa.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Imobilizado ambiental/minas e jazidas	
C	Caixa/bancos ou obrigações	
Histórico	Aquisição do direito de exploração da mina Y, localizada no município de Castelo do Piauí, conforme Contrato n° 8788.	20.000,00

Quadro 13 – Proposta de lançamento para ativo permanente/imobilizado ambiental.
Fonte: Método das partidas dobradas.

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Construção de obras para: a) escoamento das águas superficiais; b) quebrar ventos (paisagismo).		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Imobilizado ambiental/Obras de drenagem superficial ou Construção de quebra ventos	
C	Caixa/bancos ou obrigações	
Histórico	Valor ref. aos gastos com a construção de obras ambientais a serem utilizadas para: a) o escoamento de águas superficiais ou b) quebrar ventos transversalmente à direção principal dos ventos conf. NF n° 88	85.000,00

Quadro 14 – Proposta de lançamento para ativo permanente/imobilizado ambiental.
Fonte: Método das partidas dobradas.

→Diferido ambiental

O inciso V do art. 179 da Lei nº 6.404/76 define diferido como: “[...] as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.” Dessa forma, os gastos que a empresa realizar, que tenham por fim produzir resultados em mais de um exercício social e que estejam relacionados com o meio ambiente, devem ser ativados como diferido ambiental e, posteriormente, quando começarem a se realizar, esses resultados devem ser reconhecidos como despesa ou custo (Quadros 15, 16 e 17).

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Desenvolvimento de pesquisa para aproveitamento dos resíduos de uma fábrica de plástico na produção de sacos para lixo, em vez de continuarem se tornando lixo propriamente dito.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Ativo Diferido Ambiental/Pesquisas ambientais	
C	Caixa/bancos ou obrigações	
Histórico	Valor ref. aos gastos com pesquisa para montagem de projeto de reciclagem, conf. NFS n° 2221.	2.000,00

Quadro 15 – Proposta de lançamento para ativo permanente/diferido ambiental.
Fonte: Método das partidas dobradas.

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Desenvolvimento de programa de controle e monitoramento do processo industrial e do sistema de tratamento de efluentes.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Ativo Diferido Ambiental/Programa de gestão de recursos hídricos	
C	Caixa/bancos ou obrigações.	
Histórico	Valor ref. aos gastos com o Programa de Gestão de Recursos Hídricos para monitoramento do processo industrial e do sistema de tratamento de efluentes, conf. NFS n° 821.	120.000,00

Quadro 16 – Proposta de lançamento para ativo permanente/diferido ambiental.
Fonte: Método das partidas dobradas.

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Desenvolvimento de Programa de Educação Ambiental.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Ativo Diferido Ambiental/Programa de Educação Ambiental	
C	Caixa/bancos ou obrigações.	
Histórico	Valor ref. aos gastos com o Programa de Educação Ambiental conf. NFS n° 423.	32.000,00

Quadro 17 – Proposta de lançamento para ativo permanente/diferido ambiental.
Fonte: Método das partidas dobradas.

→ Depreciação acumulada ambiental

O § 2º do art. 183 da Lei nº 6.404/76 estabelece que a diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de depreciação, amortização ou exaustão. De acordo com o item “a” do referido § 2º, essa diminuição será chamada de depreciação quando a perda do valor dos direitos tiver por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência. Quando esses bens físicos da empresa forem classificados como imobilizado ambiental, sua depreciação dos mesmos também será considerada ambiental (Quadro 18).

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Valor da depreciação de bens ambientais.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Despesa com depreciação ambiental	
C	Depreciação acumulada ambiental	
Histórico	Valor ref. a depreciação acumulada pelo método das cotas constantes.	1.400,00

Quadro 18 – Proposta de lançamento para ativo permanente/depreciação acumulada ambiental.
Fonte: Método das partidas dobradas.

→Amortização acumulada ambiental

De acordo com o item “b” do § 2º do art. 183 da Lei nº 6.404/76 a diminuição de valor dos elementos do ativo será chamada de amortização quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado. Quando esses direitos ou bens forem originalmente classificados como ambiental, sua amortização também será considerada ambiental (Quadro 19).

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Valor da amortização do diferido ambiental.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Despesa com amortização ambiental	
C	Amortização acumulada ambiental	
Histórico	Valor ref. a amortização acumulada pelo método das cota constantes.	1.400,00

Quadro 19 – Proposta de lançamento para ativo permanente/amortização acumulada ambiental.
Fonte: Método das partidas dobradas.

→Exaustão acumulada ambiental

De acordo com o item “c” do § 2º do art. 183 da Lei nº 6.404/76, a diminuição de valor dos elementos do ativo será chamada de exaustão quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto seja recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração. Quando esses direitos ou bens forem originalmente classificados como ambiental, sua exaustão também será considerada ambiental (Quadro 20).

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Valor da exaustão do florestamento ou reflorestamento decorrente de exploração.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Despesa com exaustão ambiental	
C	Exaustão acumulada ambiental	
Histórico	Valor ref. a exaustão acumulada pelo método de unidades extraídas.	1.800,00

Quadro 20 – Proposta de lançamento para ativo permanente/exaustão acumulada ambiental.
Fonte: Método das partidas dobradas.

6.3.2 PASSIVOS

PASSIVO CIRCULANTE

O art. 180 da Lei nº 6.404/76 define e classifica o passivo como: “As obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo permanente, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo exigível a longo prazo, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do art. 179.” O parágrafo único do art. 179 estabelece que o prazo do ciclo operacional da companhia define a classificação do passivo em circulante ou longo prazo; ou seja, se este for inferior ou igual ao ano civil, a classificação será em função deste prazo; caso o ciclo operacional seja maior que o ano civil, a classificação será com base no ciclo. Logo, passivo circulante representa as obrigações da empresa vencíveis até o final do exercício seguinte, ou, de acordo com o ciclo operacional, quando este for superior ao ano civil.

→Fornecedores de bens ambientais

Este registro será feito pelo valor de aquisição do bem ou equipamento, conforme Quadro 21.

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Aquisição de equipamento anti-poluente a prazo.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Imobilizado Ambiental/ equipamentos ambientais	
C	Fornecedores de bens ambientais	
Histórico	Aquisição de uma máquina anti-poluente, modelo X, conforme NF nº 234.	20.000,00

Quadro 21 – Proposta de lançamento para passivo circulante/fornecedores de bens ambientais.
Fonte: Método das partidas dobradas.

→Provisão ambiental

A provisão ambiental é uma conta que necessita da utilização de um método de valoração para registro. Nesta proposta de lançamento poderiam ser utilizados os métodos de função dose-resposta ou mudança de produtividade (Quadros 22, 23 e 24). Especificamente para registro da proposta de lançamento do Quadro 23, a própria notificação deve estabelecer um valor estimado para o dano, o qual servirá de base para o registro.

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Dano ambiental de valor estimado provocado pela empresa (contaminação do solo) em decorrência de produtos químicos aplicados na produção de melancia.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Despesa ambiental/Dano ambiental	
C	Passivo ambiental /Provisão para danos ambientais	
Histórico	Valor estimado ref. ao dano provocado no solo decorrente da aplicação de produtos químicos na plantação de melancia.	6.000,00

Quadro 22 – Proposta de lançamento para passivo circulante/provisão ambiental.
Fonte: Método das partidas dobradas.

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Notificação para que a empresa recupere o solo degradado. O valor de R\$ 21.000,00 foi estabelecido através de critérios de valoração ambiental aceitos. A empresa fará, em primeiro lugar, a reversão da provisão anteriormente constituída.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Passivo ambiental/Provisão para danos ambientais	
C	Passivo ambiental/Degradação ambiental	
Histórico	Valor ref. a reversão da provisão para danos ambientais constituída, em virtude da definição do valor correto da degradação, conf. valoração calculada pelo método “X”.	6.000,00

Quadro 23 – Proposta de lançamento para passivo circulante/provisão ambiental.
Fonte: Método das partidas dobradas.

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Notificação para que a empresa recupere o solo degradado. O valor de R\$ 21.000,00 foi estabelecido através de critérios de valoração ambiental aceitos. A empresa fará a complementação do registro do valor correto para recompor o meio ambiente degradado.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Despesa ambiental/Dano ambiental	
C	Passivo ambiental/Degradação ambiental	
Histórico	Valor ref. a despesa com dano ambiental causado ao solo, conf. valoração calculada pelo método “X”.	15.000,00

Quadro 24 – Proposta de lançamento para passivo circulante/provisão ambiental.
Fonte: Método das partidas dobradas

→Degradação ambiental

A degradação ambiental também é uma conta que necessita da utilização de um método de valoração para registro. Para registro da proposta de lançamento do Quadro 25, poderiam ser utilizados os métodos de função dose-resposta ou mudança de produtividade. Um dos métodos de valoração mais indicado para registro da proposta de lançamento do Quadro 26 é o método de função dose-resposta.

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Contaminação do lençol freático com mercúrio decorrente do processo produtivo da empresa.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Despesa ambiental/Despesa com poluição das águas	
C	Passivo ambiental/Poluição das águas	
Histórico	Valor ref. a contaminação do lençol freático por mercúrio, conf. valoração calculada pelo método "X".	82.000,00

Quadro 25 – Proposta de lançamento para passivo circulante/degradação ambiental.
Fonte: Método das partidas dobradas.

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Perda de material florístico .		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Despesa ambiental/Despesa com degradação florística	
C	Passivo ambiental/Degradação de flora	
Histórico	Valor ref. a desmatamento realizado para desenvolvimento da atividade, conf. valoração calculada pelo método "X".	21.000,00

Quadro 26 – Proposta de lançamento para passivo circulante/degradação ambiental.
Fonte: Método das partidas dobradas.

No caso da proposta de lançamento do Quadro 27, o registro deve ocorrer pelo valor dos gastos realizados para recuperar a degradação ambiental. Este fato contábil ambiental representa uma medida mitigadora, e, portanto, a amenização de um dano já causado ao meio ambiente. A princípio, configura-se uma redução do passivo ambiental para, somente após a eliminação desse passivo, configurar-se um investimento, imobilizado ou mesmo uma despesa ambiental, conforme o caso. A conta de passivo ambiental a ser debitada deverá corresponder ao tipo de degradação que está sendo mitigada, como por exemplo, compactação de solo, poluição sonora, poluição das águas, poluição atmosférica, degradação de solo, degradação de fauna, degradação de flora ou erosão ambiental. Em relação às propostas de lançamento dos Quadros 28 e 29, o registro pode ser feito utilizando o método do custo de doenças para valorar a degradação ambiental.

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Recuperação de uma degradação ambiental causada pela atividade empresarial.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Passivo ambiental/Degradação ambiental	
C	Caixa/Bancos ou Obrigações	
Histórico	Valor ref. aos gastos realizados para recuperar o ambiente degradado conf. planilha de gastos e notas fiscais n° 986, 764 e 564.	8.000,00

Quadro 27 – Proposta de lançamento para passivo circulante/degradação ambiental.
Fonte: Método das partidas dobradas.

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Lançamento de poeiras, material particulado e gases.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Despesa ambiental/Despesa com poluição atmosférica	
C	Passivo ambiental/Poluição atmosférica	
Histórico	Valor ref. a poluição atmosférica causada pelo lançamento de poeiras, material particulado e gases em decorrência da atividade empresarial, conf. valoração calculada pelo método "X".	9.000,00

Quadro 28 – Proposta de lançamento para passivo circulante/degradação ambiental.
Fonte: Método das partidas dobradas.

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Emissões de ruídos e vibrações .		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Despesa ambiental/Despesa com poluição sonora	
C	Passivo ambiental/Poluição sonora	
Histórico	Valor ref. a emissão de ruídos e vibrações em decorrência da atividade empresarial, conf. valoração calculado pelo método "X".	15.000,00

Quadro 29 – Proposta de lançamento para passivo circulante/degradação ambiental.
Fonte: Método das partidas dobradas.

Um dos métodos indicados para valorar o evento ocorrido na proposta de lançamento dos Quadros 30 e 31 é o de função dose-resposta. Por outro lado, um dos métodos aplicáveis para calcular o valor que o evento constante na proposta do Quadro 32 é o método do custo de reposição.

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Aumento do processo erosivo ou compactação de solo.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Despesa ambiental/Despesa com erosão ambiental ou Despesa com Compactação de solos	
C	Passivo ambiental/Erosão ambiental ou compactação de solo.	
Histórico	Valor ref. ao processo de erosão ambiental ou compactação de solo. causado ao solo pela atividade empresarial, conf. valoração calculado pelo método "X".	58.000,00

Quadro 30 – Proposta de lançamento para passivo circulante/degradação ambiental.
Fonte: Método das partidas dobradas.

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Aumento da velocidade dos ventos ⁸² /Alteração da drenagem superficial/Geração de material de descarte.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Despesa ambiental/Despesa com degradação ambiental	
C	Passivo ambiental/Degradação ambiental	
Histórico	Valor ref. ao dano causado pelo: a) aumento dos ventos em decorrência da perda de vegetação na região pela atividade da empresa; b) alteração na drenagem superficial; c) geração de material de descarte conf. valoração calculada pelo método "X".	72.000,00

Quadro 31– Proposta de lançamento para passivo circulante/degradação ambiental.
Fonte: Método das partidas dobradas.

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Perda de fauna.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Despesa ambiental/Despesa com degradação de fauna.	
C	Passivo ambiental/Degradação de fauna	
Histórico	Valor ref. a fauna de vertebrados, especialmente aves, perdidas em decorrência do avanço no processo produtivo do empreendimento, conf. valoração calculada pelo método "X".	98.000,00

Quadro 32– Proposta de lançamento para passivo circulante/degradação ambiental.
Fonte: Método das partidas dobradas.

→Obrigações fiscais ambientais a pagar

Este evento refere-se a uma espécie de tributação da empresa em virtude de sua relação com o meio ambiente. Logo, este deve ser um valor já tabelado, ou, como ocorre com os tributos, relacionado com algum percentual ou valor de referência, não necessitando, portanto, da utilização de nenhum método para estabelecimento de seu valor (Quadro 33).

⁸² Alguns tipos de degradação ambiental atingem mais de um ecossistema ao mesmo tempo, ficando difícil especificar onde o impacto negativo atinge especificamente; logo, utiliza-se, nesses casos, a conta Passivo ambiental/ Degradação ambiental por ser mais abrangente.

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Obrigação tributária decorrente da degradação ambiental da empresa estar acima dos limites estabelecidos em legislação estadual.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Despesa tributária ambiental	
C	Obrigações fiscais a pagar/ Tributação verde	
Histórico	Valor ref. a sobrecarga de tributação em decorrente da atividade desenvolvida pela empresa, conf. Lei n° XXX.	1.200,00

Quadro 33– Proposta de lançamento para passivo circulante/obrigações fiscais ambientais a pagar.
Fonte: Método das partidas dobradas.

→Indenizações ambientais a pagar

Este é um tipo de evento que pode ser valorado pelo método do custo de doenças (veja Serôa da Mota *et al.*, 1992). Além das indenizações propriamente ditas, pode envolver ainda pagamento de pensão, ambos provocados por doenças ou acidentes em decorrência da atividade desenvolvida pela empresa em virtude da falta de utilização de equipamentos adequados ou precauções necessárias para atividades de riscos (Quadros 34, 35, 36 e 37).

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Indenização devida a Pessoa Física em decorrência de doença contraída durante o período em que trabalhou para empresa.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Despesa com indenizações ambientais	
C	Indenizações ambientais a pagar	
Histórico	Valor devido a _____ (CPF _____), por ter asbestose durante o período em que trabalhou para empresa, conf. Decisão Judicial.	100.000,00

Quadro 34 – Proposta de lançamento para passivo circulante/indenizações ambientais a pagar.
Fonte: Método das partidas dobradas.

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Pagamento da indenização devida a Pessoa Física em decorrência de doença contraída durante o período em trabalho para entidade, já provisionada.		
Teresina, 05 de junho de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Indenizações ambientais a pagar	
C	Caixa/Bancos c/ movimento	
Histórico	Valor do pagamento da indenização devido a _____ (CPF _____), já provisionado, conf. cheque n° 7655/recibo n° 868.	100.000,00

Quadro 35 – Proposta de lançamento para passivo circulante/indenizações ambientais a pagar.
Fonte: Método das partidas dobradas.

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Pensão mensal devida a Pessoa Física em decorrência de doença contraída durante o período em trabalho para entidade. Valor referente a parcela vencível no curto prazo.		
Teresina, 30 de abril de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Despesa com pensões ambientais	
C	Passivo Circulante/Indenizações ambientais a pagar	
Histórico	Valor da pensão mensal vencível no curto prazo (20 meses) devido a _____ (CPF _____), no valor de R\$ 500,00 por mês, conf. Decisão Judicial.	10.000,00

Quadro 36 – Proposta de lançamento para passivo circulante/indenizações ambientais a pagar.
Fonte: Método das partidas dobradas.

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Pagamento da pensão mensal devida a Pessoa Física em decorrência de doença contraída durante o período em trabalho para entidade. Valor referente ao pagamento da 1ª parcela.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Passivo Circulante/Indenizações ambientais a pagar	
C	Caixa/Banco c/ movimento	
Histórico	Valor ref ao pagamento da 1ª parcela da pensão mensal devido a _____ (CPF _____), conf. cheque nº 7654.	500,00

Quadro 37 – Proposta de lançamento para passivo circulante/indenizações ambientais a pagar.
Fonte: Método das partidas dobradas.

→Contingências ambientais

Como exemplo de uma Contingência ambiental tem-se a autuação da empresa feita por um órgão ambiental em virtude de sua interação com o meio ambiente. Ao final do exercício contábil, caso a empresa não tenha certeza em relação à procedência ou não dessa autuação, deve considerá-la como uma Contingência ambiental passiva. O registro deste fato contábil deve ser feito pelo valor da autuação, conforme exemplo a seguir (Quadro 38). É válido lembrar que este registro pode ser feito tanto no Passivo Circulante quanto no Exigível a Longo Prazo, dependendo da época da liquidação conforme Iudícibus, Martins e Gelbeke (2000, p. 247).

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: A empresa foi autuada pelo órgão ambiental e embora tenha recorrido, apresenta grandes chances da autuação ser julgada procedente.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Despesa ambiental/Despesa c/ degradação ambiental	
C	Pas. Circulante/Contingências ambientais	
Histórico	Valor ref a autuação por danos causados ao meio ambiente conf Auto de Infração n° 7654.	120.000,00

Quadro 38 – Proposta de lançamento para passivo circulante/contingências ambientais.
Fonte: Método das partidas dobradas.

6.3.3 PATRIMÔNIO LÍQUIDO

→ Reserva para contingências ambientais

Para a estimativa do valor que um possível risco, objeto da constituição da reserva possa causar nas finanças da empresa, será necessária a utilização de um método de valoração. Este valor estimado servirá para a administração da empresa decidir sobre o total da reserva a ser constituída; se no valor integral do possível risco ou se maior ou menor que este. Logo, o valor a ser lançado na contabilidade será um montante definido pela administração, o qual será destacado dos lucros da empresa, embora a referência desse montante tenha sido definida através de um método de valoração (Quadro 39).

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Constituição de reserva para contingências ambientais em decorrência de riscos de acidentes durante a atividade empresarial (Ex: riscos no transporte com o navio petroleiro; riscos de contaminação do lençol freático; riscos de contaminação da rede de drenagem superficial; riscos de acidentes com espécies da fauna...).		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Lucro do exercício	
C	Reservas para contingências ambientais	
Histórico	Valor destacado do lucro do exercício para compor Reserva para contingências ambientais ref a possíveis acidentes ambientais, conf decisão da administração (Ata n° 038/2005).	180.000,00

Quadro 39 – Proposta de lançamento para patrimônio líquido/reserva para contingências ambientais.
Fonte: Método das partidas dobradas.

6.3.4 CUSTOS AMBIENTAIS

Os gastos que a empresa realiza, que têm relação com o meio ambiente e que são necessários para consecução de sua atividade fim, são geralmente classificados como custos

ambientais. O registro dos custos ambientais será feito pelo valor efetivo do gasto (Quadros 40 e 41). Este fato contábil envolve os diversos tipos de gastos que a empresa deve internalizar para cumprir o Princípio do Poluidor Pagador (art. 225, § 3º da Constituição Federal) e que vão desde gastos com preservação, manutenção, recuperação, reciclagem até com o pessoal diretamente envolvido com a área ambiental.

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Gastos com a manutenção ou recuperação de ativos ambientais.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Custo Ambiental/Manutenção de ativos ambientais	
C	Caixa/bancos ou obrigações	
Histórico	Valor ref ao pagamento com manutenção do ativo ambiental conf. NF n° 76.	300,00

Quadro 40 – Proposta de lançamento para custos ambientais.
Fonte: Método das partidas dobradas.

FATO CONTÁBIL AMBIENTAL: Salários e encargos do pessoal empregado diretamente na área ambiental da empresa.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Custos Ambiental/Salários ambientais	
C	Caixa/bancos ou obrigações	
Histórico	Valor ref ao pagamento dos salários do pessoal empregado na área ambiental conf. folha de pagamento.	11.000,00

Quadro 41 – Proposta de lançamento para custos ambientais.
Fonte: Método das partidas dobradas.

6.3.5 DESPESAS AMBIENTAIS

Os gastos que a empresa realiza com a área ambiental, mas que não estão relacionados com a consecução de sua atividade fim, são geralmente classificados como despesas ambientais. O registro das despesas ambientais será feito pelo valor efetivo do gasto (Quadros 42, 43, 44, 45, 46, 47 e 48). Este fato contábil envolve os diversos tipos de gastos que a empresa realiza e que envolve desde gastos com educação ambiental, aquisição de equipamentos, gastos com licença ambiental ou recolhimento de lixo, entre outros.

FATO CONTÁBIL: Gastos com a educação ambiental na empresa.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Despesas Ambientais/Despesa com Programa de Educação ambiental	
C	Caixa/Bancos/ Obrigações	
Histórico	Valor ref. aos gastos com material a ser aplicado no Programa de Educação ambiental, conf. NF n° 76.	200,00

Quadro 42 – Proposta de lançamento para despesas ambientais.
Fonte: Método das partidas dobradas.

FATO CONTÁBIL: Provisionamento da obrigação ref. a compensação ambiental estabelecida no Termo de Ajustamento de Conduta.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Despesas Ambientais/Despesa com compensação ambiental	
C	Passivo Circulante ambiental/Compensação ambiental a pagar	
Histórico	Valor do provisionamento da compensação ambiental ref a construção de uma escola modelo em educação ambiental para comunidade onde a empresa está instalada, conf. Termo de Ajustamento de Conduta	30.000,00

Quadro 43 – Proposta de lançamento para despesas ambientais.
Fonte: Método das partidas dobradas.

FATO CONTÁBIL: Gastos com a construção da escola modelo em educação ambiental estabelecida no Termo de Ajustamento de Conduta.		
Teresina, 20 de junho de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Passivo Circulante ambiental/Compensação ambiental a pagar	
C	Caixa/Bancos c/ movimento	
Histórico	Valor ref. ao pagamento da primeira de seis parcelas pagas a Construtora Recuperação Ltda, para construção da escola modelo em educação ambiental conf. NF n° 865.	5.000,00

Quadro 44 – Proposta de lançamento para despesas ambientais.
Fonte: Método das partidas dobradas.

FATO CONTÁBIL: Gastos com a aquisição de equipamentos de proteção individual.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Despesa com a prevenção de acidentes ambientais	
C	Caixa/Bancos c/ movimento ou obrigação	
Histórico	Valor ref. aos gastos realizados para aquisição de equipamentos de proteção individual dos operários conf. NF n° 865.	800,00

Quadro 45 – Proposta de lançamento para despesas ambientais.
Fonte: Método das partidas dobradas.

FATO CONTÁBIL: Gastos realizados para obtenção da licença ambiental.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Despesa ambiental/Despesa com licença ambiental	
C	Caixa/Bancos c/ movimento	
Histórico	Valor ref. ao pagamento das despesas com o licenciamento ambiental conf guia n° 95.	200,00

Quadro 46 – Proposta de lançamento para despesas ambientais.
Fonte: Método das partidas dobradas.

FATO CONTÁBIL: Gastos realizados com proteção/conservação ou preservação ambiental.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Despesa ambiental/Despesa com proteção/conservação ou preservação ambiental.	
C	Caixa/Bancos c/ movimento/Obrigações	
Histórico	Valor ref. aos gastos com proteção/conservação ou preservação ambiental.com n° 98.	500,00

Quadro 47 – Proposta de lançamento para despesas ambientais.
Fonte: Método das partidas dobradas.

FATO CONTÁBIL: Recolhimento e destinação adequada do lixo.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Despesa ambiental/Despesa com coleta e destinação do lixo.	
C	Caixa/Bancos c/ movimento/Obrigações	
Histórico	Valor ref. aos gastos decorrentes de umedecimento da área de trabalho, proteção de veículos com lona, manutenção de equipamentos conf. comprovante n° 610.	220,00

Quadro 48 – Proposta de lançamento para despesas ambientais.
Fonte: Método das partidas dobradas.

6.3.6 RECEITAS AMBIENTAIS

A empresa com visão de responsabilidade ambiental pode, em vez de degradar o meio ambiente com os resíduos de sua atividade produtiva, agregar valor a esses resíduos e torná-los úteis a terceiros ou à própria empresa, através do aumento de seu ciclo de vida e, inclusive, pode ganhar sob vários aspectos: ambiental, de imagem (relacionada a responsabilidade social) e financeiro. A receita ambiental (Quadro 49) decorrente da venda de produtos reciclados ou de subprodutos da empresa deve ser registrada pelo valor auferido.

FATO CONTÁBIL: Valor referente a recursos auferidos pela empresa decorrentes da venda de produtos reciclados.		
Teresina, 20 de maio de 2005		
D/C	CONTA	VALOR
D	Caixa/Bancos c/ movimento/ Contas a receber	
C	Receitas Ambiental/Vendas de produtos reciclados	
Histórico	Valor ref. a receita ambiental decorrente da venda de produtos reciclados conf. NF n° 2325.	1.200,00

Quadro 49 – Proposta de lançamento para receitas ambientais.
Fonte: Método das partidas dobradas.

6.4 Resolução sobre registro de fatos contábeis ambientais

O Conselho de Federal de Contabilidade editou, em 19 de agosto de 2004, a Resolução CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC n° 1003, que aprova a NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental (ANEXO ÚNICO). Nesta norma, foram considerados como falhos os seguintes itens:

- a) Considerar que as informações ambientais são estranhas ao negócio e assim devem ser apresentadas, propondo uma Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental (DINSA), de elaboração opcional.
- b) As informações ambientais a serem apresentadas na DINSA serão retiradas ou não da contabilidade. Se não forem retiradas da contabilidade, significa que a empresa tem interação com o meio ambiente, porém não considera os fatos como contábeis nem os contabiliza.
- c) Não orientar em nenhum de seus itens que o registro de informações ambientais deva ocorrer normalmente na escrituração contábil da entidade, com base nas

normas técnicas relacionadas com a escrituração e nos princípios fundamentais de contabilidade.

d) Tratar de forma superficial sobre o que vem a ser interação da entidade com o meio ambiente.

Dessa forma, propõe-se uma NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE – TÉCNICA – NBC T, do tipo norma de escrituração (NBC T 2 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL), conforme segue:

NBC T 2 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

NBC T 2.9 – ESCRITURAÇÃO DE FATOS CONTÁBEIS AMBIENTAIS

2.9.1 Esta norma estabelece orientações a serem observadas no registro de fatos contábeis, decorrentes da interação entidade e meio ambiente, objetivando apresentar aos usuários da informação contábil a situação patrimonial com tempestividade e confiabilidade.

2.9.2 Consideram-se interação da entidade com o meio ambiente todos os eventos decorrentes de seu funcionamento que causem alterações positivas ou negativas na natureza.

2.9.3 O resultado da interação da entidade com o meio ambiente traz alterações no seu patrimônio, por isto devem ser considerados fato contábil e passível de registro.

2.9.4 Devem ser utilizados os princípios contábeis e as normas técnicas relacionadas com a escrituração para os registros dos fatos contábeis decorrentes da interação da entidade com o meio ambiente e os mesmos devem ser feitos nos livros próprios para estes e os demais registros contábeis.

2.9.5 A entidade, para escriturar fatos contábeis ambientais, deve dispor nos diversos grupos do Plano de Contas, de contas com títulos específicos, a fim de cumprir o objetivo de informar de maneira transparente.

2.9.6 A apresentação das informações ambientais ocorrerá por meio das demonstrações contábeis de que dispõe a ciência para evidenciar os demais fatos contábeis, elaboradas como resultado dos registros contábeis.

6.5 Considerações sobre o assunto

Este capítulo confirma os pressupostos levantados na Introdução deste trabalho, quais sejam: 1) os impactos ambientais e as medidas mitigadoras alteram o patrimônio das empresas, sendo, portanto, fatos contábeis passíveis de registros e evidenciações; 2) os eventos ambientais representam fatos contábeis, devendo ser registrados através de lançamentos, por meio de contas específicas; 3) se os registros dos fatos contábeis ambientais ocorrerem em contas específicas, os demonstrativos de que dispõe a ciência são bastantes e suficientes para mostrar, com transparência, a relação entre a empresa e o meio ambiente; e 4) os relatórios contábeis publicados pelas sociedades anônimas que desenvolvem atividades impactantes ao meio ambiente no Piauí não refletem a totalidade de suas relações ambientais.

Os gráficos apresentados neste capítulo mostram, em termos contábeis, que a maioria dos impactos ambientais negativos (92%) são representados por contas de passivo ambiental, sendo poucos (8%) representados por conta de reserva para contingência ambiental, do patrimônio líquido. Com relação às medidas mitigadoras, é possível observar uma maior diversidade de contas evidenciando interações entre empresa e meio ambiente, como: passivo ambiental (não por ser elemento negativo propriamente dito, mas por representar ações que visam reduzir os danos já causados ao meio ambiente), investimento ambiental, diferido ambiental, imobilizado ambiental, patrimônio líquido (representados por reservas para contingências ambientais) e, em menor escala, por alguns eventos representados somente por contas de resultado (custos, despesas ou receitas), aparecendo na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).

Através dos quadros comparativos entre as informações constantes nos demonstrativos ambientais (EIA/RIMA) e nos demonstrativos contábeis (BP/DRE) das empresas pesquisadas, pode-se constatar que estas empresas declararam formalmente que iriam realizar diversos eventos para implementação e realização de suas atividades. Todos esses eventos declarados devem e podem, com base nos princípios e normas contábeis, ser registrados na contabilidade por meio de lançamentos conforme apresentado nas 41 propostas de lançamento (Quadros 7 a 49).

É possível também que a empresa realize adaptações em seu plano de contas através do acréscimo de contas com títulos específicos, visando dar transparência às informações ambientais na escrituração e nos demonstrativos contábeis.

Embora os princípios e as normas contábeis já existentes sejam bastante para orientar o registro de fatos contábeis ambientais, uma norma com orientações específicas sobre o registro de fatos contábeis ambientais poderia ser elaborada, principalmente por ser este um assunto ainda pouco estudado e discutido.

Finalmente, é interessante sugerir que na composição da equipe responsável pela elaboração dos estudos necessários ao processo de licenciamento (art. 11, Resolução CONAMA nº 237/97) seja obrigatória a presença de um profissional de contabilidade, devidamente habilitado. Esse profissional seria responsável pela elaboração de relatório contábil sobre os custos, despesas e investimentos previstos para a efetivação das atividades constantes no EIA/RIMA, de modo que nos balanços anuais seja possível averiguar sobre os gastos realizados pelas empresas, facilitando assim a fiscalização quanto ao cumprimento de suas obrigações. Este procedimento facilitaria o planejamento das atividades da empresa nesta seara e permitiria aos clientes, órgãos ambientais, Ministério Público e comunidade em geral avaliar sobre o cumprimento de sua responsabilidade ambiental.

CONCLUSÕES

Os impactos ambientais e as medidas mitigadoras apresentados nos EIA e RIMA, quando implementados, trazem repercussões no patrimônio das empresas em consequência das alterações produzidas em seus bens, direitos e obrigações, bem como em despesas/custos e receitas, alterando não somente o meio ambiente, como também os resultados da entidade; sendo, portanto, considerados fatos contábeis e passíveis de escrituração e evidenciação nos termos dos Princípios e normas contábeis.

Sugere-se que na composição da equipe responsável pela elaboração dos estudos necessários ao processo de licenciamento (art. 11, Resolução CONAMA nº 237/97) seja obrigatória a presença de um profissional de contabilidade, devidamente habilitado. Esse profissional seria responsável pela elaboração de relatório contábil sobre os custos, despesas e investimentos necessários para a efetivação das atividades constantes no EIA/RIMA, de modo que nos balanços anuais seja possível averiguar sobre os gastos realizados pelas empresas, facilitando assim a fiscalização quanto ao cumprimento de suas obrigações. Este procedimento facilitaria o planejamento das atividades da empresa nesta seara e permitiria aos clientes, órgãos ambientais, Ministério Público e comunidade em geral avaliar sobre o cumprimento de sua responsabilidade ambiental.

Da análise dos Demonstrativos Contábeis das empresas pesquisadas pôde-se constatar que as mesmas não evidenciaram informações ambientais decorrentes do desenvolvimento de suas atividades declaradas através dos seus relatórios ambientais (EIA/RIMA), embora tenham sido registrados entre seis e 22 impactos ambientais e entre nove e trinta medidas mitigadoras em cada um dos diferentes EIA/RIMAs, permitindo concluir que: a) ou as empresas não estão respondendo às suas obrigações de fazer constantes nos EIA/RIMAs, colocando-se em uma posição de vulnerabilidade perante o

ordenamento jurídico vigente (passíveis de embargos, multas e outros) ou b) as empresas estão respondendo suas obrigações de fazer mas não estão contabilizando esses fatos, ferindo os Princípios Contábeis, além de perder a oportunidade de manter uma boa imagem perante clientes e investidores.

A simulação dos registros contábeis, decorrentes das informações constantes nos EIA/RIMAs das empresas sob estudo, indicou que 92% dos impactos ambientais negativos apresentaram relação com contas de passivo ambiental, enquanto apenas 8% se relacionaram com contas de Reserva para Contingências Ambientais (Patrimônio Líquido).

A mesma simulação possibilitou observar que a maior quantidade de medidas mitigadoras observadas nos EIA/RIMAs analisados são destinadas à flora (manutenção de florestas nativas ou reflorestamento de áreas degradadas), seguidas de medidas relacionadas a programas de controle e monitoramento dos recursos hídricos, assim como construção de obras de drenagem superficial.

São poucas as situações em que se necessita a utilização de métodos de valoração ambiental para estimativa dos valores a serem lançados, sendo basicamente nos casos de passivo ambiental: provisão, degradação, indenizações e contingências. Para o registro de reserva para contingências ambientais, no patrimônio líquido, não se utiliza métodos de valoração ambiental, pois o lançamento terá como valor um montante definido pela administração que será destacado dos lucros da empresa, embora, para estimativa desse montante seja necessária a utilização de um dos métodos. Nas demais situações, os registros devem ser feitos pelos valores efetivamente pagos, auferidos ou dependidos para realização do fato contábil ambiental, não sendo, portanto, a dificuldade de valoração o motivo real de omissão de registros ambientais na contabilidade.

Estes mesmos dados permitiram registrar que os impactos ambientais negativos são representados basicamente por contas de passivos ambientais, enquanto as medidas mitigadoras, por sua vez, são representadas por uma diversidade de contas ambientais (investimento ambiental, imobilizado ambiental, diferido ambiental, passivo ambiental, patrimônio líquido e contas de resultado).

Quando, mesmo ferindo os Princípios contábeis, a entidade opta por não informar, nem nos demonstrativos nem em notas explicativas, os fatos contábeis ambientais realizados, ela fornece informações distorcidas e equivocadas de seu patrimônio. Isto compromete não somente suas ações, como também as de terceiros

interessados na entidade, e toda a sociedade, na medida em que esta prescindirá de informações para a tomada de decisões que são de interesse de todos.

Em termos contábeis, há uma carência de normas para orientar o registro e a demonstração de fatos contábeis, relacionados ao meio ambiente, que considerem os efeitos decorrentes da atividade da empresa na natureza, como algo que traz repercussões em seu patrimônio. Deste modo, é fundamental que estes sejam escriturados e evidenciados como os demais fatos contábeis da entidade.

A escrituração de fatos contábeis ambientais pode ser realizada de acordo com as normas de escrituração estabelecidas através da NBC-T 2 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.

O registro de fatos contábeis ambientais em contas específicas faz com que as interações empresa/meio ambiente sejam informadas com as características exigidas pela norma contábil que orienta informações contábeis (NBC-T 1 – DAS CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL), quais sejam: confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade, no sentido de ser exposta na forma mais compreensível ao usuário e para comparabilidade.

Os fatos contábeis decorrentes da relação empresa/meio ambiente, escriturados na Contabilidade, por meio de contas específicas e evidenciadas nas atuais demonstrações contábeis estabelecidas através da Lei nº 6.404/76, são suficientes e imprimem confiabilidade às informações ambientais prestadas.

REFERÊNCIAS

ADAMEK, Marcelo Vieira Von. Passivo ambiental. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Org). **Direito ambiental em evolução 2**. Curitiba: Juruá, 2003. p. 113- 146.

ALMEIDA, Fernando. **O Bom negócio da sustentabilidade**. Rio de Janeiro: Ed. Nova Fronteira, 2002.

BÍBLIA SAGRADA. Disponível em: <http://bibliaworldnet.hospedagemdesite.com/utilitario/biblia/>. Acesso em: 07 jul. 2005.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações.

BRASIL. Lei nº 6.803, de 02 de junho de 1980. Dispõe sobre diretrizes para o zoneamento industrial nas áreas críticas de poluição e dá outras providências.

BRASIL. Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a política nacional do meio ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências.

BRASIL. Lei nº 9.605, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências.

BRASIL. Protocolo verde, 1995.

BRASIL. CONAMA. Resolução CONAMA nº 01, de 23 de janeiro de 1986. Estabelece as diretrizes gerais para uso e implementação da avaliação de impacto ambiental como um dos instrumentos da política nacional do meio ambiente.

BRASIL. CONAMA. Resolução CONAMA nº 09, de 03 de dezembro de 1987. Estabelece as diretrizes gerais relacionadas com a audiência pública.

BRASIL. CONAMA. Resolução CONAMA n° 237, de 19 de dezembro de 1997. Dispõe sobre a revisão dos procedimentos de licenciamento ambiental.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC n° 563, de 28 de outubro de 1983. Aprova a NBC T 2.1 – Das formalidades da escrituração contábil.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC n° 750, de 29 de dezembro de 1993. Aprova os princípios fundamentais de contabilidade.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC n° 774, de 16 de dezembro de 1994. Aprova o apêndice à resolução sobre os princípios fundamentais de contabilidade dispostos na Resolução CFC n° 774, de 16 de dezembro de 1994.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC n° 1.003, de 19 de agosto de 2004. Aprova a NBC T 15 – Informações de natureza social e ambiental.

CAPRA, Fritjof. **O ponto de mutação**: a ciência, a sociedade e a cultura emergente. São Paulo: Cultrix, 1982.

_____. **A teia da vida**: uma nova compreensão científica dos sistemas vivos. São Paulo: Cultrix, 1984.

CAVALCANTI, Clóvis (Org.). **Meio Ambiente, desenvolvimento sustentável e políticas públicas**. São Paulo: Cortez; Recife: Fundação Joaquim Nabuco, 2002.

DECLARAÇÃO DO RIO. Disponível em: <http://www.bio2000.hpg.ig.com.br/declaracao_do_rio.htm>. Acesso em: 25 nov. 2004.

DEMONSTRATIVO BUNGE S.A.. Disponível em: <http://www.bunge.com.br/inf FINAN/4T03/bal_patrim.asp>. Acesso em: 17 dez. 2004.

DREAN, Warren. **A ferro e fogo**: a história e a devastação da Mata Atlântica brasileira. São Paulo: Companhia das Letras, 1996.

ÉPOCA: revista semanal de informação. São Paulo: Ed. Globo, n. 367, 30 maio 2005. 106 p.

EXAME. São Paulo: Ed. Abril, 27 julho 1993.

ESTADÃO. **A história da terra em um ano**. Disponível em: <<http://www.estadao.com.br/ext/magazine/maga40/janaina.htm>>. Acesso em: 07 jul. 2005.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2004.

FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. **Contabilidade ambiental**: uma informação para o desenvolvimento sustentável. São Paulo: Atlas, 2003.

FINK, Daniel Roberto; ALONSO JR., Hamilton; DAWALIBI, Marcelo. **Aspectos jurídicos do licenciamento ambiental**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2000.

GEWANDSZNAJDER, Fernando. **Ecologia Hoje**: a conservação da natureza. São Paulo: Ática, 1992.

GRAY, Rob; BEBBINGTON, Jan; WALTERS, Diane. **Accounting for the environment**. ACCA-Chartered Association of Certified Accountants & PCP. Londres: Paul Chapman, 1993.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

Disponível em: <<http://www.greenpeace.org.br>>. Acesso em: 12 maio 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Elizeu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. São Paulo: Atlas, 2000.

JORDAN, Danielle. EXCLUSIVO: Projeto de Lei que dispõe sobre passivos e ativos ambientais estagna na Câmara dos Deputados. **Ambiente Brasil**, 27 jun. 2005. Disponível em: <<http://www.ambientebrasil.com.br>>. Acesso em: 08 jul. 2005.

LEITE, José Rubens Morato. **Dano ambiental**: do individual ao coletivo extrapatrimonial. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2001.

MAY, Peter H., LUSTOSA, Maria Cecília, VINHA, Valéria da (Org.). **Economia do meio ambiente**: teoria e prática. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003. (2ª Reimpressão).

McCORMICK, Jonh. **Rumo ao paraíso**: a história do movimento ambientalista. Tradução Marco Antonio Esteves da Rocha e Renato Aguiar. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1992.

MERICO, Luiz Fernando Krieger. **Introdução à economia ecológica**. Blumenau: Edifurb, 2002.

MILARÉ, Édis. Responsabilidade ética em face do meio ambiente. **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo: v. 2, p. 40-49, abr./jun. 1996.

MIRRA, Álvaro Luiz Valery. **Impacto ambiental**: aspectos da legislação brasileira. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

MIRRA, Álvaro Luiz Valery. Princípios fundamentais do direito ambiental. **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo, v. 2, p. 50-66, abr./jun. 1996.

MOTA, José Arouldo. **O valor da natureza**: economia e política dos recursos naturais. Rio de Janeiro: Garamond, 2001.

MOTTA, Ronaldo Serôa da; MAY, Peter Herman. Contabilizando o consumo de capital natural. In: MAY, Peter Herman; MOTTA, Ronaldo Serôa da (Org.). **Valorando a natureza**: uma análise econômica para o desenvolvimento sustentável. Rio de Janeiro: Campus, 1994. p. 177-195.

MOTTA, Ronaldo Serôa da; YOUNG, Carlos Eduardo Frickmann. Sistemas de contas ambientais. In: MOTTA, Ronaldo Serôa da (Org.). **Contabilidade**: teoria, metodologia e estudos de casos no Brasil. Rio de Janeiro: IPEA, 1995. p. 17-29.

MOTTA, Ronaldo Serôa da (Org.). **Valorando a natureza**: uma análise econômica para o desenvolvimento sustentável. Rio de Janeiro: Campus, 1994. p. 5-8.

MUELLER, Charles C. Contas nacionais e o meio ambiente: reflexões em torno de uma abordagem para o Brasil. In: ROMEIRO, Ademar Ribeiro (Org.). **Avaliação e contabilização de impactos ambientais**. São Paulo: [s.ed.], 2004. p. 300-321.

NEVES, Silvério das, VICECONTI, Paulo E.V. **Contabilidade básica**. São Paulo: Frase, 2002.

PÁDUA, José Augusto. **Um sopro de destruição**: pensamento político e crítica ambiental no Brasil escravista (1786-1888). Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2002.

PAIVA, Paulo Roberto de. Contabilidade ambiental: evidenciação dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção. São Paulo: Atlas, 2003.

PROJETO DE LEI nº 1.254/03. Disponível em: <www.ambientebrasil.com.br> Acesso em: 08 jun 2005.

RIBEIRO, Maisa de Souza. **Contabilidade ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2005.

SÁ, Antônio Lopes de. **Introdução à contabilidade aplicada ao meio ambiente natural**. Disponível em: <<http://www.lopesdesa.com.br/neomoderno.html>>. Acesso em: 17 maio 2005.

SÁ, Antônio Lopes de. **Neopatrimonialismo como pensamento moderno em contabilidade**. Disponível em: <<http://www.lopesdesa.com.br/neomoderno.html>>. Acesso em: 30 mar. 2005.

SÁ, Antônio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

SÁ, Antônio Lopes de. **Fundamentos da contabilidade geral**. Belo Horizonte: UNA, 2000.

SÁ, Tadeu Dote. **Curso: estudo de impacto ambiental, mecanismos de implementação e análise**. Piauí, 2001.

SÁNCHEZ, Luís Enrique. Os papéis da avaliação de impacto ambiental. **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo: v. 0, p. 138-157, 1996.

SILVA, Benedito Albuquerque. **Contabilidade e meio ambiente: considerações teóricas e práticas sobre o controle dos gastos ambientais**. São Paulo: Annablume/Fapesp, 2003.

TACHIZAWA, Takeshy. **Gestão ambiental e responsabilidade social corporativa: estratégias de negócios focadas na realidade brasileira**. São Paulo: Atlas, 2004.

TESSLER, Marga Barth. O valor do dano ambiental. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Org.). **Direito ambiental em evolução 2**. Curitiba: Juruá, 2003. p. 165- 182.

TIETENBERG, T. H. Administrando a transição para um desenvolvimento sustentável: o papel dos incentivos econômicos. In: MAY, Peter Herman; MOTTA, Ronaldo Serôa da (Org.). **Valorando a natureza: uma análise econômica para o desenvolvimento sustentável**. Rio de Janeiro: Campus, 1994. p. 93-109.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **Contabilidade e gestão ambiental**. São Paulo: Atlas, 2004.

UNITED NATIONS. Review of national environmental accounting laws and regulations. **Report by the UNCTAD secretariat**. New York, 1995, p. 20.

URBAN, Teresa. **Saudade do Matão: relembando a história da conservação da natureza no Brasil**. Curitiba: UFPR, 1998.

VELOSO, Leticia Helena Medeiros. Ética, valores e cultura: especificidades do conceito de responsabilidade social corporativa. In: ASHLEY, Patrícia Almeida. (Coord.). **Ética e responsabilidade social nos negócios**. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 2-16.

VENOSA, Sílvio de Salvo. Responsabilidade por dano ambiental. In: _____. **Direito civil**. São Paulo: Atlas, 2005. p. 203-215.

VENOSA, Sílvio de Salvo. Dano e Reparação. In: _____. **Direito civil**. São Paulo: Atlas, 2005. p. 269-307.

VIEIRA, Liszt; BREDARIOL, Celso. **Cidadania e política ambiental**. Rio de Janeiro: Record, 1998.

ANEXO ÚNICO

ANEXO ÚNICO
RESOLUÇÃO CFC Nº 1.003/04

DE 19 DE AGOSTO DE 2004

APROVA A NBC T 15 - INFORMAÇÕES DE NATUREZA SOCIAL E AMBIENTAL.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no Art. 1º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental.

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º - Aprovar a NBC T 15 – INFORMAÇÕES DE NATUREZA SOCIAL E AMBIENTAL.

Art. 2º - Esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006, sendo recomendada a sua adoção antecipada.

Brasília, 19 de agosto de 2004.

Contador JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO

Presidente

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBC T 15 – INFORMAÇÕES DE NATUREZA SOCIAL E AMBIENTAL

15.1 – CONCEITUAÇÃO E OBJETIVOS

15.1.1 – Esta norma estabelece procedimentos para evidenciação de informações de natureza social e ambiental, com o objetivo de demonstrar à sociedade a participação e a responsabilidade social da entidade.

15.1.2 – Para fins desta norma, entende-se por informações de natureza social e ambiental:

- a) a geração e a distribuição de riqueza;
- b) os recursos humanos;
- c) a interação da entidade com o ambiente externo;
- d) a interação com o meio ambiente.

15.1.3 – A Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental, ora instituída, quando elaborada deve evidenciar os dados e as informações de natureza social e ambiental da entidade, extraídos ou não da contabilidade, de acordo com os procedimentos determinados por esta norma.

15.1.4 – A demonstração referida no item anterior, quando divulgada, deve ser efetuada como informação complementar às demonstrações contábeis, não se confundindo com as notas explicativas.

15.1.5 – A Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental deve ser apresentada, para efeito de comparação, com as informações do exercício atual e do exercício anterior.

15.2 – INFORMAÇÕES A SEREM DIVULGADAS

15.2.1 – Geração e Distribuição de Riqueza

15.2.1.1 – A riqueza gerada e distribuída pela entidade deve ser apresentada conforme a Demonstração do Valor Adicionado, definida na NBC T 3.

15.2.2 – Recursos Humanos

15.2.2.1 – Devem constar dados referentes à remuneração, benefícios concedidos, composição do corpo funcional e as contingências e os passivos trabalhistas da entidade.

15.2.2.2 – Quanto à remuneração e benefícios concedidos aos empregados, administradores, terceirizados e autônomos, devem constar:

- a) remuneração bruta segregada por empregados, administradores, terceirizados e autônomos;
- b) relação entre a maior e a menor remuneração da entidade, considerando os empregados e os administradores;
- c) gastos com encargos sociais;
- d) gastos com alimentação;
- e) gastos com transporte;
- f) gastos com previdência privada;
- g) gastos com saúde;
- h) gastos com segurança e medicina do trabalho;
- i) gastos com educação (excluídos os de educação ambiental);
- j) gastos com cultura;
- k) gastos com capacitação e desenvolvimento profissional;
- l) gastos com creches ou auxílio-creches;
- m) participações nos lucros ou resultados.

15.2.2.3 – Estas informações devem ser expressas monetariamente pelo valor total do gasto com cada item e a quantidade de empregados, autônomos, terceirizados e administradores beneficiados.

15.2.2.4 – Nas informações relativas à composição dos recursos humanos, devem ser evidenciados:

- a) total de empregados no final do exercício;
- b) total de admissões;
- c) total de demissões;
- d) total de estagiários no final do exercício;
- e) total de empregados portadores de necessidades especiais no final do exercício;
- f) total de prestadores de serviços terceirizados no final do exercício;
- g) total de empregados por sexo;
- h) total de empregados por faixa etária, nos seguintes intervalos:

menores de 18 anos

de 18 a 35 anos

de 36 a 60 anos

acima de 60 anos

- i) total de empregados por nível de escolaridade, segregados por:
 - analfabetos
 - com ensino fundamental
 - com ensino médio
 - com ensino técnico
 - com ensino superior
 - pós-graduados

- j) percentual de ocupantes de cargos de chefia, por sexo.

15.2.2.5 – Nas informações relativas às ações trabalhistas movidas pelos empregados contra a entidade, devem ser evidenciados:

- a) número de processos trabalhistas movidos contra a entidade;
- b) número de processos trabalhistas julgados procedentes;
- c) número de processos trabalhistas julgados improcedentes;

d) valor total de indenizações e multas pagas por determinação da justiça.

15.2.2.6 – Para o fim desta informação, os processos providos parcialmente ou encerrados por acordo devem ser considerados procedentes.

15.2.3 – Interação da Entidade com o Ambiente Externo

15.2.3.1 – Nas informações relativas à interação da entidade com o ambiente externo, devem constar dados sobre o relacionamento com a comunidade na qual a entidade está inserida, com os clientes e com os fornecedores, inclusive incentivos decorrentes dessa interação.

15.2.3.2 – Nas informações relativas à interação com a comunidade, devem ser evidenciados os totais dos investimentos em:

- a) educação, exceto a de caráter ambiental;
- b) cultura;
- c) saúde e saneamento;
- d) esporte e lazer, não considerados os patrocínios com finalidade publicitária;
- e) alimentação.

15.2.3.3 – Nas informações relativas à interação com os clientes, devem ser evidenciados:

- a) número de reclamações recebidas diretamente na entidade;
- b) número de reclamações recebidas por meio dos órgãos de proteção e defesa do consumidor;
- c) número de reclamações recebidas por meio da Justiça;
- d) número das reclamações atendidas em cada instância arrolada;
- e) montante de multas e indenizações a clientes, determinadas por órgãos de proteção e defesa do consumidor ou pela Justiça;
- f) ações empreendidas pela entidade para sanar ou minimizar as causas das reclamações.

15.2.3.4 – Nas informações relativas aos fornecedores, a entidade deve informar se utiliza critérios de responsabilidade social para a seleção de seus fornecedores.

15.2.4 – Interação com o Meio Ambiente

15.2.4.1 – Nas informações relativas à interação da entidade com o meio ambiente, devem ser evidenciados:

- a) investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente;
- b) investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados;
- c) investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade;
- d) investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade;
- e) investimentos e gastos com outros projetos ambientais;
- f) quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade;
- g) valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente;
- h) passivos e contingências ambientais.

15.3 – DISPOSIÇÕES FINAIS

15.3.1 – Além das informações contidas no item 15.2, a entidade pode acrescentar ou detalhar outras que julgar relevantes.

15.3.2 – As informações contábeis, contidas na Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental, são de responsabilidade técnica de contabilista registrado em Conselho Regional de Contabilidade, devendo ser indicadas aquelas cujos dados foram extraídos de fontes não-contábeis, evidenciando o critério e o controle utilizados para garantir a integridade da informação. A responsabilidade por informações não-contábeis pode ser compartilhada com especialistas.

15.3.3 – A Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental deve ser objeto de revisão por auditor independente, e ser publicada com o relatório deste, quando a entidade for submetida a esse procedimento.