

CONTABILIDADE AMBIENTAL E SUA OBRIGATORIEDADE: UMA ABORDAGEM NO ESTADO DE RORAIMA

Rodrigo Cardoso Furlan¹

Resumo: A Contabilidade Ambiental representa uma nova perspectiva de evidenciação de informações contábeis que, em pouco tempo de existência, já influencia decisivamente o mercado e também os custos das empresas que apresentam grande potencial poluidor no Brasil. Este artigo avalia as normas legais e administrativas existentes sobre o tema, bem como as nuances constantes dos Projetos de Lei ns. 3.116/97 e 1.254/03, que pretendem ampliar substancialmente a Lei 6.938/81, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, de modo a implementar em definitivo a obrigação de contabilização de ativos e passivos ambientais. Sobre o tema foram resumidos estudos relevantes, como a aplicação da Contabilidade Ambiental por empresas brasileiras, por companhias ligadas ao mercado de ações e o conhecimento dos profissionais de contabilidade sobre este instituto regulamentado pela NBC T 15, norma expedida pelo Conselho Federal de Contabilidade. Por fim, diante da inexistência de estudos locais, foi realizada uma entrevista com um profissional da área e professor da Universidade Federal de Roraima do curso de Ciência Contábeis, com experiência comprovada no tema, o qual fez uma abordagem situacional da contabilidade de ativos e passivos ambientais no Estado de Roraima.

Palavras-Chave: Normas Jurídicas. Contabilidade Ambiental. Obrigatoriedade. Estado de Roraima.

Abstract: Environmental Accounting is a new perspective of disclosure of accounting information that, in a short time of existence, has decisively influences the market and also the costs of the companies that have great potential polluter in Brazil. This article assesses the legal and administrative existing on the subject as well as the nuances contained in the Bills ns. 3.116/97 and 1.254/03, which intend to expand substantially the Law 6.938/81, which regulates the National Environment Policy, in order to implement the obligation in definitive accounting of environmental assets and liabilities. On the topic relevant studies were summarized as the implementation of Environmental Accounting by Brazilian companies, by companies linked to the stock market and knowledge of accounting professionals about this institute regulated by NBC T 15, a rule issued by the Federal Accounting Council. Finally, given the lack of local studies, we conducted an interview with a professional in the field and professor at the Federal University of Roraima Travel Science Accounting with proven experience in the subject, which made a abordagem situational accounting of assets and liabilities environmental in the state of Roraima.

Keywords: Legal Standards. Environmental Accounting. Obligation. State of Roraima

1. Introdução

Durante a crise econômica norte-americana de 2008, motivada segundo especialistas² pela fiscalização inadequada do mercado de crédito, cujos efeitos são sentidos até hoje, principalmente nos países do Leste Europeu, houve um estancamento ou retração das discussões acerca da necessidade de mensuração da responsabilidade ambiental das empresas. Tal ocorreu diante da realidade motivadora de demissões em massa, cujo contexto exigiu que as atenções se concentrassem em torno de questões de sobrevivência corporativa e afastamento da ameaça de falências endêmicas. Neste contexto e, informalmente, descortinou-se a tolerância velada com relação às exigências mais significativas de mensuração da responsabilidade ambiental de governos e de empresas.

¹ Juiz de Direito em Boa Vista/RR, mestre em Economia e Doutorando em Ciência Política pela UFRGS.

² Opinião expressa publicamente por Stiglitz, Joseph. Reconhecido pela revista Time como uma das pessoas mais influentes do mundo, Stiglitz é um dos mais brilhantes economistas da actualidade. A seu crédito está o facto de ter previsto a ocorrência da crise asiática de 1997, a bolha imobiliária de 2008 e a crise financeira mundial que se seguiu, a qual, na sua opinião, resultou da ganância dos especuladores de Wall Street e da ausência de regulação dos mercados financeiros. (in, Revista Exame on line, disponível em: <http://www.exameangola.com/pt/?det=22857&id=1850&mid=367>, Acesso em: 07.01.2013.).

Ocorre que, passados quase cinco anos do epicentro da crise do crédito, este tema retorna à baila, notadamente após a Rio+20, que entre suas conclusões previu o início de um procedimento para aferição de parâmetros para se medir o desenvolvimento, levando em consideração um novo PIB, que considere no seu cálculo os impactos ao meio ambiente produzidos pelas atividades industriais. A responsabilidade ambiental das grandes corporações públicas, privadas ou mistas, notadamente àquelas de grande porte e que desenvolvem atividades de elevado risco ao meio ambiente, como é o caso das indústrias madeireira, petrolífera, de extração de minérios, de geração de energia entre outras, estão novamente em mira.

Com a finalidade de quantificar, mensurar e analisar impactos ambientais de interesse do poder público, das empresas nacionais e multinacionais, vários instrumentos e políticas estão sendo implementadas e exigidas, como o Sistema de Gestão Ambiental ISO 14000 (*International Organization for Standardization*); as determinações do Conselho Federal de Contabilidade constantes da NBC T 15; a chamada ‘Governança Corporativa’ da Bolsa de Valores de São Paulo (iBovespa); bem como os Projetos de Lei ns. 3116/1997 e 1254/2003 de iniciativa da Câmara dos Deputados, todos que em suma representam uma parte bem específica da disciplina da contabilidade, ou seja, a Contabilidade Ambiental.

Conforme evidencia Ribeiro (1992:56): “A contabilidade enquanto instrumento de comunicação entre empresas e sociedades, poderá estar inserida na causa ambiental”, auxiliando assim o mercado a obter informações fidedignas sobre a relação das corporações com o meio ambiente. O Brasil foi pioneiro no reconhecimento da Contabilidade como Ciência. O Conselho Federal de Contabilidade reconheceu, no ano de 1981, dezesseis princípios inerentes à sua estrutura (cf. Resolução CFC n. 530/81). Em 1993, a Resolução que substituiu a anterior CFC n. 750, reduziu-os a seis princípios básicos, mantendo, no entanto, sua força normativa, quando da atuação profissional.

Atualmente os princípios da Contabilidade estão disciplinados na Resolução CFC n. 774/94 e correspondem ao total de sete, que podemos simplificar nos seguintes comandos normativos:

I - <i>Princípio da Entidade</i> : Reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular dos demais patrimônios existentes, independente da pessoa a que pertençam (família, empresa ou governo);
II - <i>Princípio da Continuidade</i> : Considera o tempo de existência da entidade, sua vida definida ou provável, avaliando suas mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas;
III - <i>Princípio da Oportunidade</i> : Exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma Entidade, no momento em que elas ocorrerem;
IV - <i>Princípio do Registro pelo Valor Original</i> : Ordena que os componentes do patrimônio tenham seu registro inicial efetuado pelos valores ocorridos na data das transações (valor de entrada);
V - <i>Princípio da Atualização Monetária</i> : Preceitua o ajuste formal dos valores originais, buscando a sua manutenção no tempo, sem que isso implique em reavaliação;
VI - <i>Princípio da Competência</i> : Corresponde ao reconhecimento das receitas geradas e despesas incorridas em determinado período (resultado do período); e,
VII - <i>Princípio da Prudência</i> : Determina que em caso de dúvida sobre a escrituração de ativos e passivos deve-se optar pela solução que obtenha o menor Patrimônio Líquido.

Ao lado dos princípios norteadores da contabilidade, existem inúmeras outras normas jurídica de relevância para o exercício da profissão de Contador, destacando-se entre elas o Decreto-Lei n.

9.295, de 27 de maio de 1946³, que criou o Conselho Federal e os Conselhos Regionais de Contabilidade, bem como disciplinou de modo amplo o exercício da atividade do Contador, impondo, inclusive, diversas penalidades para o caso de prática de infrações disciplinares.

No âmbito da Contabilidade Ambiental, a norma editada pelo Conselho Federal de Contabilidade foi a Resolução n. 1.003, de 19 de agosto de 2004, que aprovou a NBC T 15, norma técnica que traça as diretrizes para a realização por profissional contador do “Balanço Ambiental”, ou como preferem os contabilistas, o dever de enunciação das informações de natureza social e ambiental de responsabilidade das empresas. No presente artigo objetivamos investigar este novo ramo da contabilidade e sua obrigatoriedade de adesão por parte de Estados e empresas, bem como sua aplicação no Estado de Roraima.

2. Contabilidade Ambiental

A economia globalizada e a busca por “produtos verdes” estão a exigir dos entes estatais e das empresas a demonstração da responsabilidade ambiental, ou seja, a divulgação de atos que estão sendo implementados em benefício das futuras gerações. A produção capitalista nos dias atuais não deve agredir a natureza ou deve agredi-la o menos possível e, diante deste contexto, a palavra de ordem é “Gestão Ambiental”, tanto pública como privada, que para ser eficaz, necessita de informações que são produzidas no âmbito da Contabilidade Ambiental.

A contabilidade, para todas as suas especializações, adota uma mesma metodologia e em linhas gerais objetiva quantificar a riqueza da sociedade, com a identificação, mensuração e análise das mutações patrimoniais. O escopo é de bem informar administradores e governantes, influenciando a tomada de decisões em favor de toda a sociedade. A Contabilidade Ambiental é uma importante ferramenta de informação e deve reverter em benefício direto para as empresas, pois apenas a retórica ambiental possui um alcance limitado. O fundamento econômico de resultar em benefício financeiro para as empresas é o que reforça a ideia de investimentos em sustentabilidade ambiental. A contabilidade assim tem a função de “registrar todas as operações da empresa que causam impactos ambientais, devendo assegurar que os ativos, passivos e os custos ambientais estejam contabilizados de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade, e que o desempenho ambiental tenha ampla transparência para que os usuários da informação contábil possam tomar decisões econômicas” (Freitas e Oleiro, 2011:70).

Deve ser destacado que a Contabilidade Ambiental inova no cenário político mundial ao formatar o conceito de “custo ambiental” e ao permitir a adoção de critérios para a mensuração do passivo ambiental. Tem por finalidade a Gestão Ambiental com responsabilidade social e se estabelece com força no âmbito dos mercados, notadamente no mercado de ações, que exigem informações precisas das companhias sobre o atendimento da legislação ambiental, de manutenção de programas de Gestão Ambiental e que utilizem a métodos para minimizar a agressão da produção capitalista ao meio ambiente.

Segundo determinações constantes do Fórum Ambiental de Barcelona 2001, a contabilidade ambiental compõe três níveis ou estágios: O primeiro denominado de Medida, objetiva a compilação de dados provenientes dos indicadores ambientais. O segundo chamado de Avaliação, consiste na conversão desses dados em informação útil para a tomada de decisões por governos e empresas. A terceira e última etapa é a Comunicação, como o próprio nome diz, tem a função de informar ao mercado e à sociedade sobre políticas ambientais adotadas pelas corporações.

2.1 Balanço Social

Estima-se que somente após a década de 1960 os Estados Unidos e a Europa tenham se preocupado em gerar estatísticas humanitárias e iniciado uma maior cobrança por informações de cunho

3 A Constituição Federal de 1988 substituiu o antigo Decreto-Lei pela Medida Provisória, ambos com força de lei, pois decorrentes de procedimento legislativo constitucional. A última previsão do DL como instrumento normativo foi no artigo 55 da Constituição Federal de 1967, com a Emenda Constitucional n. 1, de 1969.

social das pessoas jurídicas – importantes atores como as demais pessoas físicas dentro do contexto de agir para o bem comum - e que estas informações estivessem registradas em sua contabilidade. O motivo era o de coletar dados que revelassem a atuação das empresas em respeito aos direitos dos trabalhadores, bem assim a adoção de políticas para melhoria do ambiente de trabalho; os investimentos na formação intelectual e profissional; a proteção individual de trabalhadores submetidos a situações de risco; e, ainda, a participação dos empregados nos lucros das companhias.

Nesse rumo, o Balanço Social corresponde a uma prestação de contas, ou seja, o documento de periodicidade anual em que as empresas justificariam para a sociedade: “a qualidade de suas relações com os empregados, o cumprimento das cláusulas sociais, a participação dos empregados nos resultados econômicos da empresa e as possibilidades de desenvolvimento pessoal” (De Luca, 1998: 26). De forma ainda mais específica Vieira e Faria (2007:54) advertem que no Balanço Social: “a empresa deverá informar a remuneração concedida aos empregados, administradores, terceirizados e autônomos, gastos com encargos sociais, alimentação, transporte, saúde, previdência privada, segurança e medicina do Trabalho, educação, cultura, capacitação e desenvolvimento profissional, creches e participação nos lucros”.

Esta visão “social” em favor dos empregados evidenciada no *balanço patrimonial* das empresas não surgiu sozinho, pois nele também estava inserida a compreensão do que seria entendido por *balanço ambiental* dentro do contexto de responsabilidade corporativa e governamental. Com efeito, o Balanço Ambiental tem sua origem ligada ao Balanço Social, ambos com informações quantitativas e qualitativas sobre impactos da produção na vida do ser humano e no meio ambiente (Tinoco, 1994:26). A apresentação do Balanço Social pelas empresas tem um sentido amplo, reunindo aspectos de direitos humanos e de direito ambiental, caracterizando-se como um instrumento de evidenciação da responsabilidade social das corporações, que na visão de Kroetz (2000:22): “é a demonstração da interação da empresa com todos que a cercam ou que contribuem para sua existência, como o meio ambiente, a comunidade no qual a empresa está situada e os funcionários que fazem parte dela”.

2.2 Balanço Ambiental

A evidenciação de fatos ambientalmente relevantes é uma responsabilidade de toda a sociedade, de modo que os governos e não só as empresas, porque detentores do monopólio de diversos produtos e serviços ambientais, também são responsáveis pela sua conservação, mensuração e demonstração de forma transparente, fechando-se assim uma rede de informações que possam ser utilizadas pelos mercados de maneira global. Neste particular vale destacar que o PIB (Produto Interno Bruto) já há algum tempo não é considerado uma forma segura de mensurar crescimento e desenvolvimento econômicos e, sob o ponto de vista da contabilidade ambiental, está sendo cada vez mais questionado, pois é uma medida que desconsidera totalmente os impactos ambientais na produção dos bens e serviços de uma Nação.

Assim o que para o PIB representa uma grande riqueza como por exemplo a extração de minérios pela Cia Vale do Rio Doce, pode representar ao mesmo tempo um grande passivo na ótica da contabilidade ambiental, já que a extração reverteria numa diminuição das reservas nacionais, que não são contabilizadas para o cálculo de um PIB futuro, que terão impactos relevantes na economia do país pelo menos a longo prazo.

Com efeito, quando falamos em contabilidade ambiental, devemos ter em mente não só as empresas, mas também os governos, remetendo a disciplina ao estudo de três áreas distintas da contabilidade, como asseverado pela Agência de Proteção Ambiental dos Estados Unidos da América⁴: a Contabilidade Nacional, que objetiva a produção de informações externas aos mercados; a Contabilidade Financeira, que produz informações de interesse interno e externo; e a Contabilidade Gerencial, cuja aplicação é no âmbito interno, ou seja, da política ambiental das próprias empresas.

4 Internacional Federation of Accountants (IFAC). Environmental management in organization: the role of management accounting. New York, march, 1998.

A Contabilidade Nacional calcula a produção total de um país, formando assim o Produto Interno Bruto (PIB), o quanto aquele país está produzindo de riquezas. Quanto maior o PIB maior será o crescimento do país, porém o PIB não mede o desenvolvimento social e ambiental, isto é, a melhoria que o crescimento da economia gerou para o país em termos de desenvolvimento da pessoa humana e de proteção dos recursos não renováveis. Inexistem instrumentos seguros de mensuração para este PIB ideal, advertindo Santos, Silva e Souza (2001:93) que: “esta não é uma tarefa simples, por isso deve haver uma maior preocupação dos governos em incentivar o desenvolvimento de novas metodologias que traduzam com mais exatidão o nível de consumo e esgotamento dos recursos naturais”.

A Contabilidade Financeira é a contabilidade corrente de qualquer empresa e na área ambiental deve registrar e informar o mercado (em suas demonstrações contábeis) sobre os ativos e passivos ambientais. O instrumento para essa divulgação de informações é o Balanço Social, cuja obrigatoriedade de sua realização pelas empresas é objeto do Projeto de Lei 3116/97, provisoriamente dormitando como será adiante esclarecido, mas com possibilidade de retornar à pauta de discussões. Por fim, a Contabilidade Gerencial reúne informações constantes do Balanço Social, com o objetivo de gerenciar o processo de atuação e destinação de recursos da empresa para a produção de produtos e serviços ambientalmente seguros. Deve ainda mensurar os resultados obtidos com a venda desses produtos, os quais serão identificados com o “selo verde” ou com qualquer outra forma visível ao público consumidor.

Nesse sentido: “A Contabilidade Gerencial é a que melhor se aplica, dentre as anteriores, na gestão ambiental, pois para gerir o meio ambiente é necessário um controle financeiro constante a fim de otimizar o resultado da política ambiental” (Santos, Silva e Souza, 2001:94). De forma que, a contabilidade das interferências humanas no ambiente é parte da própria ciência contábil e têm por escopo o estudo do patrimônio das empresas no contexto ambiental, suas interações positivas e negativas no meio, que devem ser medidas, registradas e divulgadas. A gênese do instituto “Balanço Ambiental” está na Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente, a ECO/92, onde fora instituída a Agenda 21, que recomendou no Capítulo 08, letra “d”, a adoção pelas empresas de sistemas de gestão e aplicação da contabilidade social, ambiental e econômica.

Objetivando dar operabilidade ao cumprimento do pacto formulado durante a ECO/92, fora dirigido ao Congresso Nacional pela Deputada Federal Martha Suplicy (PT/SP), em 14/05/1997, o Projeto de Lei n. 3116/1997, que objetivava criar a obrigatoriedade do Balanço Social para as empresas. Da mesma forma, por intermédio dos Deputados César Medeiros (PT/GO) e Luciano Zica (PT/SP), fora encaminhado em 12/06/2003, o Projeto de Lei n. 1254/2003, com a função de determinar às empresas a obrigação de contabilizar passivos e ativos ambientais. Entretanto, diante de uma visão precipitada, no sentido de que as propostas gerariam mais “custos” para as empresas do que benefícios, especialmente diante da previsão no texto de que haveria a necessidade de contratação de auditorias autônomas para fiscalizar as próprias empresas, estas iniciativas foram arquivadas provisoriamente, na forma do artigo 105, do Regimento Interno da Câmara dos Deputados.

Em resumo, os projetos pretendiam tornar obrigatória a Contabilidade Ambiental para as empresas com efetivo potencial de produção de danos ao equilíbrio ecológico, com despesas de auditorias que deveriam ser custeadas por elas mesmas, o que inviabilizou a discussão dos projetos para aprovação de uma lei. Porém é possível retornarem à discussão com emendas em diversos sentidos, até para atribuir ao poder público o dever de fiscalizar, porém depende do interesse da sociedade manifestado por algum parlamentar. Mesmo sem lei específica, com o surgimento da teoria do *neopatrimonialismo ambiental* que considera a contabilidade ambiental como um paradigma inafastável, restaram indagações dos ambientalistas sobre a obrigatoriedade das empresas potencialmente poluidoras realizarem o registro dos fatos que tenham relação com as variações ao meio ambiente, já que no sistema jurídico nacional, princípios são regras e podem, diante de certas circunstâncias, serem aplicados independente de uma lei específica.

Alguns profissionais contadores enxergam a obrigatoriedade como decorrência das normas administrativas do Conselho Federal de Contabilidade (NBC T 15), para empresas poluentes e para a manutenção do Certificado ISO 14.000 para aquelas que o possuem. Os Ambientalistas, no mesmo

sentido da obrigatoriedade, enxergam este dever nas normas internacionais emitidas pela ONU⁵ e nos princípios constitucionais relativos ao meio ambiente (CF, art. 225). Economistas e Juristas, por outro lado, não entendem seja obrigatório, admitem apenas que corresponde a uma exigência dos mercados globalizados, hoje extremamente competitivos. Nesse sentido, um bom exemplo no Brasil é a Petrobrás S/A, que desempenha atividades de alto risco e é considerada *empresa-modelo* na gestão de ativos e passivos ambientais.

Ninguém discorda, no entanto, que a contabilidade ambiental está efetivamente integrada às exigências do novo milênio, bem como aos princípios contábeis, como os postulados da *1. continuidade*: pois as empresas procuram sempre dar continuidade à sua produção por mais poluidora que seja sua atividade; *2. competência*: na medida em que se obrigam a registrar os fatos ambientais dentro do balanço social; e *3. oportunidade*: de forma que desempenham atividades com alto risco de impacto ambiental e devem portanto antecipar suas ações registrando-as contabilmente (Carvalho, 2007:119).

Não se pode perder de vista que o Conselho Federal de Contabilidade, em agosto de 2004, aprovou a NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental, por intermédio da Resolução CFC 1003, criando a DINSA (Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental), a qual estabelece procedimentos para evidenciação de informações de natureza ambiental pelas empresas, as quais, segundo a doutrina, podem ou não ser extraídas da contabilidade. Sá (2008:12) delimita as obrigações do Contador quando especifica a estrutura do Balanço Ambiental, o qual deverá: “evidenciar, de forma sintética, em uma demonstração, os saldos finais de ocorrências de um período, relativos às análises de fatos registrados sobre um movimento específico de fenômenos patrimoniais do meio ambiente natural”.

3. Obrigatoriedade ou não da escrituração ambiental

As sociedades políticas são organizadas a partir de normas jurídicas. Norma é um modo de direcionar condutas, que tem fundamento jurídico, ético, costumeiro ou técnico. O conjunto dos direitos tem por escopo possibilitar uma convivência harmônica entre as pessoas. O direito como disciplina essencialmente normativa, nada mais representa do que a interpretação do conjunto de normas, observadas em um todo organizado denominado de ordenamento jurídico. Convém esclarecer que uma norma jurídica não é só a lei. A lei é a norma mais utilizada, porquanto o ordenamento jurídico é lastreado no princípio da legalidade. No Brasil, a justiça é legal e isto decorre de imposição do próprio texto constitucional, que é estritamente legalista, senão vejamos: “Art. 5º – Todos são iguais perante a lei (...) II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Porém, em sua acepção científica, a norma jurídica é mais que uma lei, ela é um conjunto normativo, que pode estar disposto em apenas um artigo de lei, como também em um conjunto de leis (Venosa, 2007:81). A norma jurídica pode ainda estar presente integralmente em apenas um princípio, num conjunto de princípios, ou, até, em um conjunto de regras (leis) e princípios. A partir da crítica formulada por Ronald Dworkin ao positivismo de Hans Kelsen, os princípios que aparentemente pairavam na inatividade e na pouca utilidade prática, acabaram por alcançar força normativa concreta, equiparando-se à lei e, em alguns casos, superando-a. Desse modo, segundo Dworkin (2002: 79): “o Direito é um sistema formado por regras e princípios”.

J.J. Canotilho (*apud* Espínola, 2000: 66), avalia a importância entre as regras (leis) e os princípios, assinalando o caráter fundamental desses últimos no conjunto ideal das normas: “Os princípios são normas de natureza fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (p. ex. princípios constitucionais) ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico”. Entretanto, a aplicação de princípios na condição de lei em sentido estrito não é algo automático, vai depender da interpretação dos magistrados acerca da necessidade de se aplicar um princípio na falta da regra, bem como verificar se o princípio a ser aplicado no caso concreto tem as

5 Organização das Nações Unidas, Pacto Global do Fórum Mundial (Suíça, 1999), com nove princípios baseados na Declaração Universal dos Direitos Humanos, Declaração dos Direitos do Trabalho, Direitos e Princípios Fundamentais do Trabalho e Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (N.A.).

mesmas características da lei, isto é, generalidade, abstração e sanção, condição sine qua non para sua aplicação.

No caso do direito do ambiente, os princípios ambientais são mais informadores do sistema do que propriamente regras, e a aplicação dos mesmos não é apenas judicial, é essencialmente administrativa, de modo que sua aplicação é feita de imediato por servidores públicos, que representam os órgãos de controle e fiscalização da legislação ambiental no âmbito da União, dos Estados e dos Municípios, daí a necessidade de lei para produzir efeitos imediatos e cogentes. Neste contexto, o que vale para o direito ambiental é a obrigatoriedade imposta pela lei em sentido formal e material, lei em tese, não havendo como se exigir administrativamente, que as empresas cumpram determinações não específicas decorrentes somente da interpretação de princípios, que como dito, no caso do direito ambiental, são mais informativos do que cogentes.

Assim, pode ser afirmado, sem medo, que a expressão máxima do conjunto de normas ambientais no Brasil é a lei, aplicável de imediato de forma administrativa e judicial, pois no nosso país ninguém se escusa da aplicação da lei alegando desconhecê-la, daí sua força cogente e o respeito ao seu conteúdo (cf. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro⁶, art. 3º). A base normativa da contabilidade ambiental, segundo o que se expôs acima é a lei, mesmo diante da relevância dos princípios ambientais para a sociedade. De modo que, atualmente, por não existir uma lei específica, o entendimento jurídico é pela não obrigatoriedade da apresentação do Balanço Ambiental pelas empresas potencialmente poluentes no Brasil, mesmo que este fato represente um retrocesso diante dos compromissos internacionais assumidos pelo Brasil e das exigências cada vez mais intensas do mercado global.

A regra administrativa e não legal que possibilita a realização da contabilidade ambiental é a NBC T 15, que em seu próprio texto sinaliza que é uma norma de aplicação facultativa pelas empresas, senão vejamos: “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 procedimentos determinados por esta norma”. O termo ‘quando elaborada’ denota que estamos diante de uma norma permissiva e, portanto, facultativa. O Brasil aguarda assim as discussões em torno dos Projetos de Lei n. 3116/97 e 1.254/03, que infelizmente *jazem* arquivados por desinteresse no Congresso Nacional, mas que poderão voltar à pauta, por solicitação de qualquer parlamentar, para em definitivo prever a obrigatoriedade de implementação do Balanço Ambiental no Brasil.

Convém frisar que o PL n. 1.254/03 objetiva alterar a Lei 6.938/81, obrigando empresas com risco ambiental de efetivarem os registros de ativos e passivos ambientais. Uma das particularidades importantes desta legislação é tomar a auditoria ambiental como um novo instrumento de condução de políticas ambientais. Sem dados precisos de ingerência da atividade produtiva sobre os recursos naturais, a Economia continuará à deriva, sem conseguir implementar soluções adequadas de longo prazo.

Pela proposta, estariam contabilizadas informações de controle e reversão de impactos ambientais. Referido projeto, introduz o artigo 3º da Lei 6.938/81, com a obrigatoriedade de implantação do Sistema de Gestão Ambiental (SGA). A obrigação decorrerá sobretudo, da previsão de uma sanção penal para o não registro de receitas e despesas ambientais, pois a norma cria um ilícito penal próprio ao sistema, inserido no artigo 60-A, que prevê pena de um a cinco anos e multa, para aquele que deixar de realizar a Contabilidade Ambiental.

Partindo-se da premissa de que a obrigatoriedade da escrituração contábil ainda depende da aprovação do Projeto de Lei n. 1.254/03, constata-se que a NBC T 15, que é norma administrativa do Conselho Federal de Contabilidade, tem por escopo apenas a facultatividade de sua utilização, sendo obrigatória sua observância somente às empresas multinacionais, mas não por exigência legal, por imposição do mercado de ações e para a manutenção da certificação ISO 14.000.

⁶ Decreto-Lei Nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, alterado pela Lei nº 12.376, de 2010.

4. Pesquisas sobre Contabilidade Ambiental

4.1 A Contabilidade Ambiental e as Empresas Brasileiras

Uma primeira pesquisa importante corresponde ao estudo sobre a aplicabilidade da Contabilidade Ambiental às empresas brasileiras, coordenada pelo Professor Orientador Marcos Francisco Rodrigues de Sousa. Neste particular, estudantes do curso de Contabilidade da PUC de Campinas (Santos, Silva e Souza, 2001), realizaram um estudo que consistiu no encaminhamento para as 50 maiores empresas do Brasil (segundo rol constante da Revista Exame do ano de 2000), companhias com faturamento anual superior a US\$ 50 bilhões, de um questionário para verificar qual o grau de desenvolvimento da Contabilidade Ambiental nessas empresas.

O resultado foi que apenas 20% (vinte por cento) das empresas utilizam de forma correta a contabilidade ambiental em sua gestão ambiental, enquanto o restante de 80% (oitenta por cento) não a aplica ou a aplica incorretamente, demonstrando que as companhias não têm ainda noção das reais vantagens de utilização da contabilidade ambiental em seus negócios. Restou evidenciado ainda que a maioria das empresas constantes da amostra são multinacionais (45%), enquanto as nacionais são apenas 13% (treze por cento), o que adverte para o fato de que a cobrança maior para a divulgação das informações ambientais é mesmo do mercado externo.

4.2 Empresas com ações na BM&F

Outra pesquisa que chama à atenção intitulada “Contabilidade Ambiental: A Evidenciação nas Demonstrações Financeiras das Empresas Listadas na BM&F BOVESPA”, analisou uma amostra de 40 empresas ligadas ao mercado de ações num universo de 398, que apresentaram em 2008, relatórios com registros ambientais de acordo com a NBC T 15.

As conclusões da pesquisa foram no sentido de que 40% (quarenta por cento) delas evidenciaram as ações que estão implementando para a melhoria do meio ambiente; 25% (vinte e cinco por cento) informaram os investimentos e gastos com a preservação ou recuperação de ambientes degradados; 15% (quinze por cento) relataram gastos com educação ambiental dos funcionários, terceirizados e para a comunidade; 27,5% (vinte e sete e meio por cento) das empresas constantes da amostra informaram ações, investimentos e gastos com projetos ambientais; porém um percentual mínimo das empresas (2,5%) informou gastos com multas ambientais e nenhuma empresa informou a existência de processos judiciais em curso objetivando discutir problemas em matéria ambiental.

4.3 Nível de conhecimento do profissional da Contabilidade

O estudo exploratório sobre o conhecimento dos profissionais da contabilidade com o tema “Contabilidade Ambiental”, realizado por alunos da Universidade Federal de Pernambuco (Maciel, Lagioia, Libonati e Rodrigues, 2008), evidencia uma situação peculiar, diante das discussões contemporâneas com relação ao interesse dos contadores sobre o assunto.

Conforme os dados publicados pela pesquisa em Pernambuco, fora pedido aos entrevistados (Contadores habilitados no CFC) para fazerem uma auto-avaliação sobre o grau de conhecimento sobre a Contabilidade Ambiental. Como consta no Gráfico 2, 38% (trinta e oito por cento) disseram desconhecer totalmente; 47% (quarenta e sete por cento) disseram conhecer um pouco; 15% (quinze por cento) responderam que conhecem razoavelmente; e, nenhum dos entrevistados respondeu que conhecia muito ou totalmente.

5. Aplicação da Contabilidade Ambiental no Estado de Roraima

Apesar de ter efetuado buscas no sentido de identificar pesquisas sobre o tema em Roraima, a verdade é que não foram localizados estudos ou dados científicos que apontem no sentido da aplicação da NBC T 15 pelo governo ou pelas empresas e indústrias sediadas no Estado de Roraima. Existem, contudo, indicadores ambientais publicados pela Secretaria de Planejamento do Estado de Roraima

(SEPLAN), para a extração de minerais dos rios (areia, seixo, água), desflorestamento, consumo de energia elétrica, uso de agrotóxicos e esgotamento sanitário⁷, bem como informações do Município de Boa Vista no âmbito da reciclagem de materiais e gerenciamento sustentável de resíduos sólidos, por intermédio da Cooperativa Unirenda⁸.

Entretanto, focado no objetivo de complementar este estudo com informações situacionais sobre a aplicação específica das normas da Contabilidade Ambiental no extremo norte do Brasil, obtive a indicação de que deveria consultar o Professor do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Roraima (UFRR), Dr. Paulo Afonso da Silva Oliveira, cuja experiência com a contabilidade pública e privada em Roraima é de aproximadamente 25 anos.

A entrevista foi concedida pelo referido profissional no dia 09 de janeiro de 2013, às 10h30min, na sede da UFRR. Indagado sobre a obrigatoriedade das empresas localizadas na Amazônia de apresentarem o Balanço Social constando informações relativas a contabilidade ambiental, respondeu: “Que apenas as empresas com ISO 14.000 (multinacionais) é que estão obrigadas a atender as normas do Conselho Federal de Contabilidade, presentes na NBC T 15, pois é uma exigência para manutenção da certificação. Entretanto, toda e qualquer empresa que pretender registrar suas informações ambientais por intermédio da contabilidade, terá de fazê-lo na forma estabelecida pelo Conselho Federal (NBC T 15)”.

Consultado sobre quais empresas no Estado de Roraima adotam a contabilidade ambiental, respondeu: “Pelo que tem conhecimento somente as empresas que possuem a Certificação ISO 14.000, como é o caso da Eletrobrás e, pouquíssimas empresas ligadas à área ambiental, como são as ligadas aos Empreendimentos do empresário Walter Vogel, o Suíço”. Sobre o Governo do Estado afirmou que: “Não tem conhecimento se a Contabilidade Ambiental de acordo com as Normas do Conselho Federal é feita pelo Governo do Estado de Roraima e/ou por suas empresas, mas acredita que não, pois não há exigência legal nesse sentido”.

Por fim, indagado se as empresas localizadas na Amazônia deveriam ser obrigadas a registrar e informar ativos e passivos ambientais para a sociedade e para o mercado, respondeu: “Sim, porque atualmente é uma simples utilização do bom senso, se a empresa se utiliza de matérias primas renováveis ou não e causa impacto ao meio ambiente, interferindo no equilíbrio natural do meio, deve obrigatoriamente prestar contas à sociedade”. Porém, advertiu ao final da entrevista que “o Congresso Nacional deve aprovar uma lei a qual efetivamente obrigue as empresas a informarem ativos, passivos e as posturas ambientais”.

6. Considerações Finais

A Contabilidade ao lado do Direito afigura-se como uma disciplina normativa, pois se sustenta em regras e princípios, que objetivam alcançar as expectativas dos diversos usuários da informação contábil. A contabilidade opera no contexto das mudanças sociais e empresariais, tendo o compromisso de informar com precisão os diversos segmentos da sociedade, o que faz mediante a obediência irrestrita às normas inerentes à sua atividade. A Contabilidade Geral e a Contabilidade Ambiental dependem de regras, cujo expoente maior é a Constituição. As regras se tornam obrigatórias quando provenientes de uma lei ou de atos normativos vinculados a uma lei, especialmente em matéria ambiental, onde a aplicação da lei não é feita somente por juízes, mas por servidores públicos vinculados aos órgãos administrativos ambientais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que possuem atribuições de aplicar as leis de imediato, como ocorre no caso das multas ambientais.

Diante da falta de uma lei específica, mas diante da existência de normas internacionais, de princípios constitucionais ambientais e de regras administrativas do Conselho Federal de Contabilidade, sobreveio uma dúvida razoável quanto à obrigatoriedade das empresas poluentes de registrarem

7 Secretaria de Estado do Planejamento e Desenvolvimento de Roraima (SEPLAN) - Indicadores de Desenvolvimento Sustentável do Estado de Roraima 2010.

8 Secretaria de Estado do Planejamento e Desenvolvimento de Roraima (SEPLAN) - Indicadores de Desenvolvimento Sustentável do Estado de Roraima 2010.

as externalidades negativas, utilizando-se para tanto da Contabilidade Ambiental. Como esclarecido no texto, esta opinião está embasada em princípios constitucionais (CF, art. 225), em acordos internacionais (Agenda 21, ECO 92) e, especialmente, na NBC T 15, norma administrativa que impõe procedimentos e condutas aos profissionais da contabilidade, porém, sem a eficácia obrigatória de uma lei.

Com a intencionalidade de sanar o problema foi encaminhado ao Congresso Nacional dois Projetos de Lei ns. 3.116/97 e 1.254/03, que apontam para a obrigatoriedade da Contabilidade Ambiental para empresas que desenvolvam atividades econômicas de elevado risco ao bioma. A evolução adinâmica dos projetos na Câmara dos Deputados mostrou, em análise perfunctória, que esteve ligada a obrigatoriedade das empresas custearem auditorias ambientais independentes e de elevado custo, o que possibilita prever uma queda de competitividade das mesmas, ao menos no curto prazo, culminando no arquivamento provisório dos projetos.

Considerando-se o dogma jurídico que estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, verifica-se que a obrigatoriedade dessas empresas adotarem Sistemas de Gestão Ambiental, utilizando-se da contabilidade de ativos e passivos ambientais, está efetivamente condicionada a aprovação de uma futura lei em sentido estrito, ou seja, lei que percorra todos os trâmites legislativos na Câmara dos Deputados e no Senado Federal e que preveja a imposição de sanções e multas para governantes, administradores e contadores que não formularem o Balanço Ambiental.

Vale destacar, contudo, que se a Contabilidade Ambiental for uma opção da empresa, mesmo antes da entrada em vigor da lei, terá o profissional Contador de seguir as disposições contidas na NBC T 15, de obrigatória observação aos profissionais vinculados ao CRC. Neste particular, é possível dizer que após a entrada em vigor da futura lei (derivada ou não do PL n. 1.254/03), a obrigação será dirigida à empresa e não ao profissional da contabilidade, o qual continuará a observar a NBC T 15, que funcionará *in casu*, na forma de um regulamento da futura legislação, complementando-a se não for incompatível com ela.

No que pese o entendimento de que a Contabilidade Ambiental não é ainda obrigatória, afigura-se como incontestável que possui uma “obrigatoriedade de vigília” que está ligada à responsabilidade moral que compete às pessoas conscientes e com compromisso social. Nos dias atuais vivemos problemas intensos, que decorrem do abuso implementado pela industrialização da natureza, situações que estão sendo evidenciadas gradativamente e de forma universal, especialmente com a criação de normas jurídicas, decorrentes de Tratados Internacionais e que paulatinamente “baby steps” formam os ordenamentos jurídicos internos da maioria dos estados civilizados e que almejam inserir-se definitivamente nos negócios do mercado global.

As pesquisas constantes do item 4 do texto, demonstram que no Brasil a Contabilidade Ambiental está ainda em fase embrionária, já que os profissionais da contabilidade ainda não a consideram essencial, diante da inexistência de lei específica obrigando as empresas a contabilizarem seus ativos e passivos ambientais. Porém restou demonstrado que ela já é adotada pela maioria das empresas que possuem capital aberto e que negociam suas ações na BM&F BOVESPA e, segundo dados da pesquisa no âmbito do mercado de ações, por todas as empresas que possuem o Certificado ISO 14.000, porque para estas a Contabilidade Ambiental é uma obrigação.

No Estado de Roraima, como salientado pelo Professor Paulo Afonso da Silva Oliveira, do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Roraima (UFRR), não há previsão legal para as empresas, mesmo que inseridas dentro da área conhecida como Amazônia Legal, de apresentarem anualmente o Balanço Ambiental. Segundo referido profissional, que é contador há 25 anos, no Estado de Roraima, pouquíssimas empresas fazem a Contabilidade Ambiental, entre elas estão as filiais de empresas que possuem a certificação ISO 14.000, como é o caso da Eletronorte, atualmente Eletrobrás e empresas que trabalham com projetos ambientais de responsabilidade do empresário Walter Vogel.

A Contabilidade Ambiental é assim mais um instrumento a serviço da sustentabilidade e do desenvolvimento social, sem abrir mão dos benefícios da economia capitalista, a qual no Brasil e especialmente nos Estados brasileiros inseridos dentro do contexto Amazônico, evolutivamente, tende a se tornar obrigatória para governos e empresas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico, 7ª ed, UNB/Brasília, 1996.

BRASIL, Câmara dos Deputados. Projeto de Lei n. 1.254/03. Disponível em: http://www2.camara.gov.br/internet/proposicoes/chamadaExterna.html?link=http://www.camara.gov.br/internet/sileg/Prop_Detalhe.asp?id=119920. Acesso em 29.12.2012.

CARVALHO, Gardênia Maria Braga de. Contabilidade Ambiental, Curitiba: Ed. Juruá, 2007.

COSTA, Flávio Ribeiro da. A força normativa dos princípios constitucionais. Boletim Jurídico, Uberaba/MG, a.3, nº 195. Disponível em: <<http://www.bolтимjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1543>> Acesso em 16.11.2007.

DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro, 18ª ed, São Paulo, Saraiva, 2002.

DE LUCA, Márcia. M. M. Demonstração do Valor Adicionado do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB. São Paulo: Atlas, 1998.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo, 18ª ed., São Paulo: Atlas, 2005.

DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ESPÍNOLA, Ruy Samuel. Conceito de Princípios Constitucionais, RT, 2000.

FERREIRA, A. C. S. Contabilidade de Custos para gestão do meio ambiente. Revista Brasileira de Contabilidade. [s.l.] nº 101, p. 72-79, set. 1996.

FREITAS; D. P. da S.; OLEIRO, W. N. Contabilidade Ambiental: A Evidenciação nas Demonstrações Financeiras das Empresas Listadas na BM&FBOVESPA. Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade, Vol. 1, n. 2, p. 65-81, Dez. 2011.

IFAC - Internacional Federation of Accountants. Environmental management in organization: the role of management accounting. New York, March, 1998.

KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, Martins Fontes, 2003.

KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. Contabilidade ambiental como sistema de informações. Revista Pensar Contábil, CRC-RJ, ano 3, n. 09, p.19-26, ago/out.2000.

KROETZ, César Eduardo Stevens. Balanço social. Revista Brasileira de Contabilidade. [s.l.] nº 113, p. 43-51, set. 1998.

MACIEL, C.V; LAGIOIA, U. C. T; LIBONATI, J. J; RODRIGUES, R. N. Contabilidade Ambiental: um estudo exploratório sobre o conhecimento dos profissionais de contabilidade.

MARTINS, E. ; RIBEIRO, M. S. A informação como instrumento de contribuição da contabilidade para a compatibilização do desenvolvimento econômico é a preservação do meio ambiente. Boletim do IBRACON. São Paulo. set. 1995 nº. 208.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro, 27ª edição, Malheiros, 2002.

RIBEIRO, Maisa de Souza. Contabilidade e Meio Ambiente. São Paulo, 1992. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

_____. O Custeio por atividades aplicado ao tratamento contábil dos gastos de natureza ambiental. Caderno de Estudos. FIPECAFI, p.82-91. São Paulo. nº. 19, set. 1998.

RIBEIRO, M. S. ; MARTINS, E. Apuração dos custos ambientais por meio do custeio por atividades. Boletim do IBRACON. ago. 1998. São Paulo. nº. 243. p. 1-15.

SÁ, Antônio Lopes de. Considerações Gerais sobre a Contabilidade Aplicada ao Meio Ambiente. Disponível em: <http://www.nelsonpeixoto.hpg.com.br/Portugues/Ambiental/Consideracoes.htm> Acesso em 01.01.2008.

SANTOS, A. O; SILVA, F. B; SOUZA, Synval. Contabilidade Ambiental: um estudo sobre sua aplicabilidade em Empresas Brasileiras. Revista Contabilidade & Finanças, FEA-USP, São Paulo, FIPECAFI, v. 16, n. 27, p. 89-99, set. 2001.

SCHARF, Regina. Conquista de mercado do produto verde. Gazeta Mercantil. São Paulo. p. A-8, abr. 1999.

TINOCO, J. E. P. Ecologia, Meio Ambiente e Contabilidade. Revista Brasileira de Contabilidade n. 89, p: 24-31, nov. 1994.

VENOSA, S. S. Introdução ao Estudo do Direito, 2ª. edição, São Paulo: Atlas, 2007.

VIEIRA, M. T; FARIA, A. C. Aplicação da NBCT 15 por empresas dos segmentos de bebidas e alimentos: uma pesquisa documental. Revista Universo Contábil, Blumenau, v. 3, n. 1. P. 49-69, abr. 2007.