

A CONTABILIDADE COMO INSTRUMENTO DE EVIDENCIAÇÃO DE FATOS AMBIENTAIS

Gardênia Maria Braga de Carvalho*

RESUMO: A Contabilidade como ciência tem como objeto de estudo o patrimônio, deste modo, passa a ter papel fundamental, como ferramenta necessária, para ser o elo entre organizações públicas ou privadas, seu processo produtivo e a sociedade. O problema alvo da pesquisa consiste em esclarecer “como se caracteriza a responsabilidade ambiental de uma Sociedade Anônima(S.A.) obrigada, pela legislação ambiental, à apresentação de Estudo Prévio de Impacto Ambiental e sua implicação nos registros contábeis”. Para desenvolvimento do presente texto, foi realizada a análise do relatório Estudo Prévio de Impacto Ambiental (EIA), um documento formal que compõe o Licenciamento Ambiental, que objetiva a apresentação de um estudo a ser realizado antes da implantação de novo empreendimento, que, teoricamente, possa vir a causar impactos ambientais; visa também mostrar os resultados positivos e negativos decorrentes do mesmo, bem como proporcionar respaldo técnico para elaboração de outro instrumento, este de mais fácil entendimento pelo público em geral e denominado Relatório de Impacto Ambiental (RIMA). Através desses dois relatórios, EIA e RIMA, as empresas demonstram como irão proceder em suas interações com o meio ambiente. Os princípios contábeis, com destaque para os da continuidade, da competência e da oportunidade, bem como a corrente científica do neopatrimonialismo, orientam para registros de todos os fatos que tenham relação com as variações patrimoniais, inclusive os ambientais. Da comparação entre os relatórios ambientais EIA/RIMA com os demonstrativos contábeis, pode-se concluir que, embora declarem interagir com o meio ambiente, não é praxe das empresas evidenciarem essa relação, mesmo tendo todos os meios através das Ciências Contábeis. No futuro, todas irão perceber que interagem com a natureza de uma forma ou de outra, e que é através da *contabilidade* que essa interação deve ser apresentada para todos os usuários da informação contábil, inclusive à sociedade.

PALAVRAS-CHAVES: Contabilidade ambiental. Sustentabilidade. Patrimônio. Responsabilidade ambiental.

ABSTRACT: Accountancy as a science which has by research object the study of the patrimony, plays an important role as a needed tool to build the bond between the public and private organizations, its productive process and the society. The target problem of this work is to clarify how is characterized the environmental responsibility of an incorporated company which is forced by environmental legislation to present a previous report on environmental impacts and its implications within the account registers. In order to develop this research, it was realized an Environmental Impact Assessment (EIA) analysis, which is a formal document that compounds the environmental licensing process and aims the presentation of an assessment to be realized before the new enterprise begins to work. Theoretically, the new corporation will cause damages to the environment, so the EIA shows the positive and negative results from its activities. Thus, it will support technically another report, which is easier to be grasped by the public in general and it is called Environmental Impact Report (EIR). Through these two reports, EIA and EIR, the corporations present how it will be their interactions with the environment. The accountancy tenets, mainly the continuity, competence and timeliness as well as the scientific current of newpatrimonialism, say that all the facts which are related to the patrimony variations, including the environmental ones must be registered. From the comparison between EIR/EIA reports and account demonstratives, it is possible to conclude that though they declare it is not a common behavior to point out the interaction with the environment, there are tools from the accountancy science they can use to do that. In future, all corporations will notice that they interact with nature anyway and it is through accountancy that this interaction must be presented for all the users of account information, including society.

Keywords: Environmental accountability. Sustainability. Patrimony. Environmental responsibility.

Considerações iniciais

A questão ambiental há muito vem sendo percebida mundialmente, porém, algumas ações concretas no Brasil, na área contábil, começaram a ocorrer efetivamente com a UNCED 92 (United Nations Conference on Environment and Development), Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, ocorrida no Rio de Janeiro, em junho de 1992, quando foram propostas várias reuniões para estabelecimento de uma agenda para o desenvolvimento sustentável no século XXI, a *Agenda 21*. Pode-se dizer, então, que foi a partir da UNCED 92, com a sinalização para inserção da Educação Ambiental formal (na grade curricular das escolas) e informal (nas comunidades) que o futuro do Planeta passou a chamar a atenção de modo mais específico.

Após passar pela fase do comando-controle, quando legislações elaboradas unilateralmente foram expedidas, visando uma normatização da questão ambiental, pela fase da gestão ambiental, mais focada na prevenção, chegou-se à fase da gestão da sustentabilidade, na qual um novo ator passou a fazer parte das discussões sobre a questão ambiental. Neste contexto, aliadas ao governo e à sociedade civil, representadas pelas ONGs

(Organizações Não-Governamentais) e pelas diversas Associações, as empresas inserem-se no contexto da sustentabilidade.

Sob este aspecto, a Contabilidade como ciência, que tem como objeto de estudo o patrimônio, passa a ter papel fundamental, como ferramenta necessária, para ser o elo entre organizações públicas ou privadas, seu processo produtivo e a sociedade. Logo, os Demonstrativos Contábeis são o instrumento desta interação.

Embora tenha demorado bastante, as discussões acerca da Contabilidade como ciência da sustentabilidade começaram a ocorrer efetivamente desde a década de 1990, com a Agenda 21, que trouxe em seu Capítulo 8, letra “d”, os debates acerca: “[...] da necessidade de que países e organismos internacionais desenvolvam um sistema de contabilidade que integre as questões sociais, ambientais e econômicas.”

Assinale-se que, em 1998, foi concluído o 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*), e, a partir de então, segundo Tinoco e Kraemer (2004, p.32), a contabilidade ambiental passou a ter *status* de novo ramo da ciência contábil.

Foi editada no Brasil, em 1996, pelo Instituto Brasileiro de Contabilidade (IBRACON), a NPA nº 11 – Balanço e Ecologia, que tem por fim estabelecer os liames entre a contabilidade e o meio ambiente, recomendando a adoção de processos de gestão ambiental pelas empresas, o que deve implicar em registros específicos dos Ativos e Passivos Ambientais; indicando também a apresentação dos elementos patrimoniais sob títulos e subtítulos específicos nas demonstrações contábeis, podendo ser considerado um marco em relação à contabilidade ambiental no Brasil.

Ainda com relação a questões ambientais, destaca-se a existência do Projeto de Lei nº 1254/03,¹ 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. Ressalte-se que o Projeto de Lei foi proposto pelo deputado César Medeiros (PT-MG) em 2003, tornando-se importante 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.

Por sua vez, o Conselho Federal de Contabilidade editou a Resolução CFC nº 1003/04, de 19 de agosto de 2004, que aprovou a NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental, que objetiva demonstrar à sociedade a participação e a responsabilidade social da entidade. A NBC T 15 institui também a Demonstração de Informações de Natureza Social

e Ambiental (DINSA) para evidenciar os dados e as informações de natureza social e ambiental da entidade, extraídos ou não da contabilidade. A referida norma entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006.

Todas essas iniciativas demonstram que passos estão sendo dados rumo à percepção da importância que tem a contabilidade em informar que existe relação entre a empresa e o meio ambiente e a forma como essa relação está ocorrendo.

Neste sentido, o problema alvo da pesquisa consiste em esclarecer “como se caracteriza a responsabilidade ambiental de uma Sociedade Anônima (S.A.) obrigada, pela legislação ambiental, à apresentação de Estudo Prévio de Impacto Ambiental e sua implicação nos registros contábeis”.

O objetivo geral consiste em investigar quais as responsabilidades ambientais de uma Sociedade Anônima obrigada à apresentação de demonstrativos de impacto ambiental e sua repercussão na contabilidade, tendo em vista a caracterização da obrigação de contabilização de fatos ambientais.

No que se refere aos objetivos específicos, busca-se analisar o conteúdo dos demonstrativos das atividades impactantes ao ambiente apresentado pelas Sociedades Anônimas aos órgãos oficiais; analisar a evidenciação nos relatórios contábeis das Sociedades Anônimas de informações sobre fatos que impactam o ambiente; analisar a relação entre os demonstrativos de impacto ambiental apresentados pelas Sociedades Anônimas aos órgãos oficiais e a evidenciação decorrente dessas informações nos relatórios contábeis das empresas, como também propor alteração na legislação atual acerca da responsabilidade social e da contabilização de fatos ambientais.

Para o desenvolvimento do presente texto, foi realizada uma pesquisa documental nos demonstrativos Estudo Prévio de Impacto Ambiental (EIA) e Relatório de Impacto Ambiental (RIMA), bem como nos demonstrativos contábeis Balanço Patrimonial (BP) e Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) apresentado pelas S.A. que fizeram parte da amostra do trabalho, aos órgãos oficiais de controle do meio ambiente, à Junta Comercial, bem como publicados em jornais oficiais e de grande circulação. A pesquisa documental envolveu também informações relacionadas com leis, decretos, resoluções, acordos e convênios celebrados, visando à implementação da legislação ambiental e da contabilidade. Foram realizadas também pesquisas bibliográficas para um aprofundamento teórico sobre o assunto na doutrina contábil e ambiental.

Foram selecionadas para compor a amostra da pesquisa 05 (cinco) empresas instaladas no Estado do Piauí, que desenvolveram atividades consideradas impactantes ao

meio ambiente nos termos da Resolução CONAMA nº 001/86 e que foram constituídas sob a forma jurídica de sociedade anônima.

Os Relatórios Contábeis foram analisados à luz da Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações) e dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, normatizados através das Resoluções do CFC (Conselho Federal de Contabilidade) nº 750/93 e nº 774/94.

Estudo prévio de Impacto Ambiental – EIA

A empresa, nos dias atuais, está em constante interação com elementos internos e externos ao seu ambiente, fazendo com que esses diversos elementos influenciem constantemente um ao outro. Sob esta ótica sistêmica, o meio ambiente, como elemento externo, está em permanente troca com a empresa, principalmente com aquelas de relação mais próxima com o meio ambiente, através da utilização de seus recursos como matéria-prima, que emitem efluentes, que poluem o ar e os rios ou que adquirem equipamentos antipoluentes, que reflorestam, que respeitam culturas e etnias.

O Estudo Prévio de Impacto Ambiental, aqui tratado como EIA, é um documento formal que compõe o Licenciamento Ambiental e pretende apresentar um estudo a ser realizado antes da implantação de novo empreendimento, que, teoricamente, possa vir a causar impactos ambientais, visando mostrar os resultados positivos² e negativos³ decorrentes deste estudo, bem 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, objetivam fornecer maiores subsídios, para que os gestores públicos tomem decisões acerca da viabilidade ambiental ou não, de determinado empreendimento.

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

Vale destacar que 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. Sua Declaração de Princípios determina 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, nem para impedir a degradação do meio ambiente, principalmente se forem considerados os custos

envolvidos nessas medidas; ou seja, se houver dúvidas, mesmo na esfera científica, sobre os danos de determinada atividade, tal degradação deverá ser evitada ou rigorosamente controlada.

O artigo 23, inciso VI, da Constituição Federal estabelece como 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, pode-se comprovar o avanço, com base na previsão da Carta Magna, que faz com 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, da Constituição Federal: “[...] 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 poderá abrandar as exigências constitucionais”.

A Resolução CONAMA nº 01/86 apresenta, em seu artigo 6º, o conteúdo mínimo que deverá constar no EIA:

Art. 6º 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, [...].

A exigência do EIA e do RIMA datam de 1981, quando os referidos instrumentos foram previstos na Lei nº 6.938, de 31 de agosto, Lei da Política Nacional do Meio Ambiente, artigo 9º, inciso III – “Avaliação de impactos ambientais”, porém, ainda de maneira incipiente, na medida em que a mesma não estabelecia um conteúdo mínimo nem a determinação de que o estudo fosse prévio. Anteriormente, 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 nº 6.803/80.

Relatório de Impacto Ambiental - RIMA

O Relatório de Impacto Ambiental - RIMA refletirá as conclusões do EIA, devendo ser apresentado de forma objetiva e compreensível, com ilustrações que contribuam para facilitar a comunicação e interpretação, a fim de que se tornem compreensíveis as 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.

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 outro lado, sugere que a elaboração de Termos de Referências, isto é, o estabelecimento de diretrizes específicas para cada empreendimento, ao invés de um roteiro geral, na elaboração do estudo, e conseqüentemente do relatório de impacto ambiental, teria 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, conforme preceitua Sánchez (1996, p. 145):

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

Todos os fatos que, de uma forma ou de outra, interfiram ou tenham repercussão interna na empresa devem ser, obrigatoriamente, registrados por meio da escrituração, uma das técnicas das Ciências Contábeis; tendo em vista que é através da contabilização de fatos relacionados aos Ativos ambientais (elementos positivos do patrimônio, como valores investidos para o reflorestamento de uma área), Passivos ambientais (elementos negativos do patrimônio, como multas ou indenizações a pagar), Receitas ambientais (como ganhos decorrentes de venda de produtos elaborados com sobra de insumos do processo produtivo) ou Custos/Despesas ambientais (como gastos para recuperação de áreas degradadas), que a contabilidade cumpre sua função social e de controle.

Algumas atividades são consideradas pela legislação vigente como efetiva ou potencialmente poluidoras do ambiente, necessitando apresentar aos órgãos oficiais o Relatório de Impacto Ambiental (RIMA), que é um documento elaborado pelas empresas, para apresentação dos resultados de estudos da avaliação dos impactos que essas atividades provocarão ao ambiente, bem como as medidas mitigadoras desse processo.

A Resolução do Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA) nº 001/86 que estabelece as definições, as responsabilidades, os critérios básicos e as diretrizes gerais para uso e implementação da Avaliação de Impacto Ambiental como um dos instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiental, estabelece em seu artigo 11 que, respeitando o sigilo industrial, o RIMA (Relatório de Impacto Ambiental), assim solicitado e demonstrado pelo interessado, será acessível ao público, ou seja, qualquer interessado pode ter acesso às informações apresentadas pelas empresas sobre sua relação com o meio ambiente.

Fundamentação teórica da contabilidade ambiental

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.

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 1993.⁴

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 depósito dos resíduos de sua atividade, bem como a dimensão em que estas trocas se dão têm gerado uma desobediência ao Princípio da Competência, fazendo 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.

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.

Neopatrimonialismo, a corrente científica contábil do séc XXI

As bases teóricas para concepção da corrente científica do Neopatrimonialismo começaram a ser formatadas por seu precursor, Prof. Dr. Antônio Lopes de Sá, desde a década de 1970, tendo sido apresentada pela primeira vez na Espanha,⁵ em 1987, e, posteriormente, já na década de 90 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.⁶

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 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 movimentar-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. (Fig. 1).

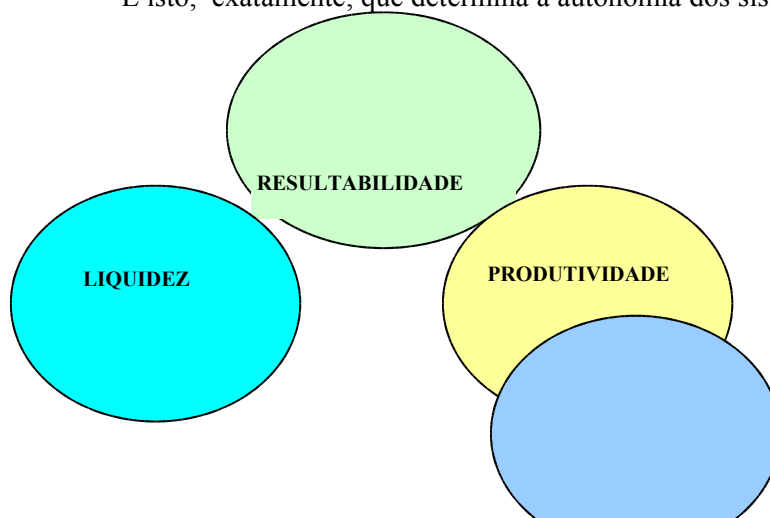
Sá (1997, p.162) discorre acerca de sua descoberta sobre os sistemas em discussão:

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 e não ter produtividade, e assim por diante.

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



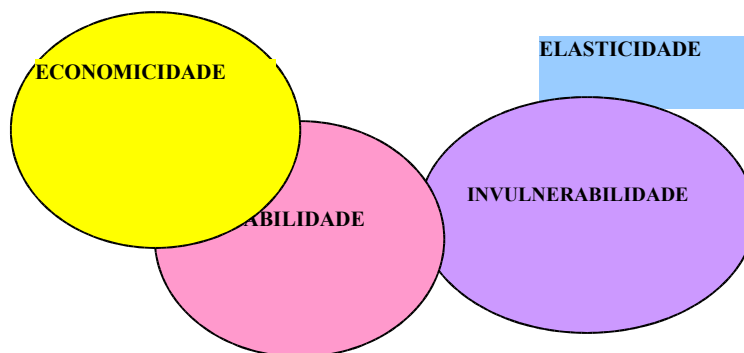


FIGURA 1 – Teoria das Funções Sistemáticas.

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.

Contas ambientais

Para a escrituração de fatos contábeis, faz-se necessário que existam contas específicas para registrar fatos que tenham a mesma natureza. Assim, fatos relacionados recebimentos de recursos ou pagamentos devem ser feitos através de conta denominada “caixa”, e, da mesma forma, para registrar as transações decorrentes de vendas a prazos, utiliza-se a conta “clientes”. Em relação às mencionadas contas, Sá (2002, p. 50) destaca que:

A conta originou-se de tais expressões do pensamento humano e parece ter sido a primeira manifestação racional do homem em matéria de escrita e de cálculo, mesmo antes que o ser humano se dedicasse a ter um alfabeto ou que manipulasse, por meio de grandezas, os cálculos.

As contas ambientais devem compor um grupo de contas específicas dentro de cada subgrupo, caso a célula social 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.⁷ De forma que não existirá um Plano de Contas exclusivo para os eventos ambientais, pois os mesmos juntamente com os demais eventos compõem o funcionamento da célula social e, deste modo, devem ser demonstrados em conjunto, sob pena de não representar, ou representar de forma fracionada, a posição patrimonial da entidade. “Obviamente, também, para todo o sistema de fatos, é preciso um Plano específico de Contas (SÁ, 2002, p.52)”.

Uma visão global das posturas que a empresa pode ter frente ao meio ambiente pode ser apresentada conforme se pode observar na Figura 2:

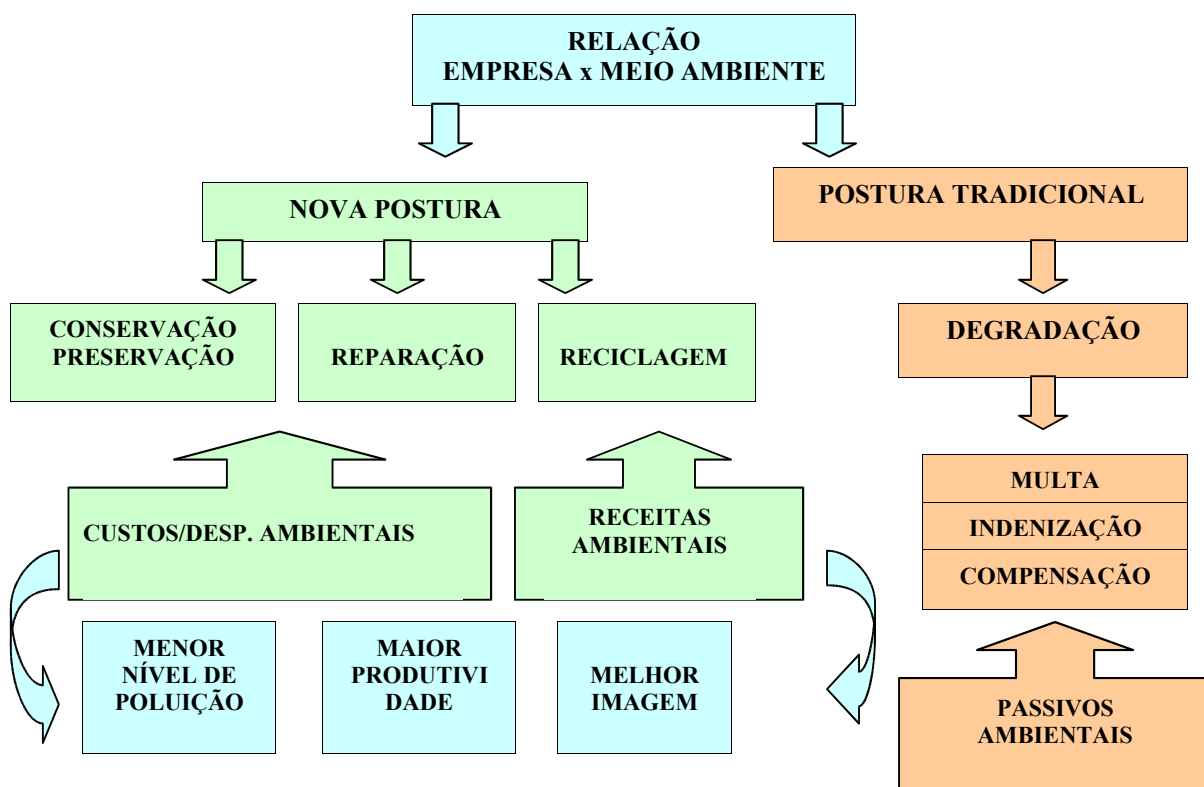


Figura 2 – Contas ambientais envolvidas na relação entre empresa e meio ambiente considerando a nova postura ambiental e a postura ambiental tradicional.

A célula social pode ter, frente a sua relação com o 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 em espécie, aos órgãos ambientais ou em bens e/ou serviços, aos

órgãos ambientais ou à sociedade e que corresponderiam, em termos contábeis, a PASSIVOS AMBIENTAIS. (Fig. 2).

Por outro lado, principalmente nos dias de hoje, com o grande debate aberto sobre as novas posturas de organismos governamentais, não-governamentais e células sociais em relação ao meio ambiente, a empresa pode ser levada a assumir uma posição de conservação, preservação ou reparação da natureza, que, em termos contábeis, está relacionada com CUSTOS ou DESPESAS AMBIENTAIS internalizados pelas células sociais, em vez de externalizados para a sociedade. A célula social também pode repensar o ciclo de vida de seus produtos, através da reciclagem, gerando assim, RECEITAS AMBIENTAIS. Essa postura da célula social 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 produtividade⁸ ou mesmo a uma melhor imagem da célula social e de seus produtos ou serviços pela sociedade. (Fig. 2).

A contabilidade ambiental em empresas do Piauí

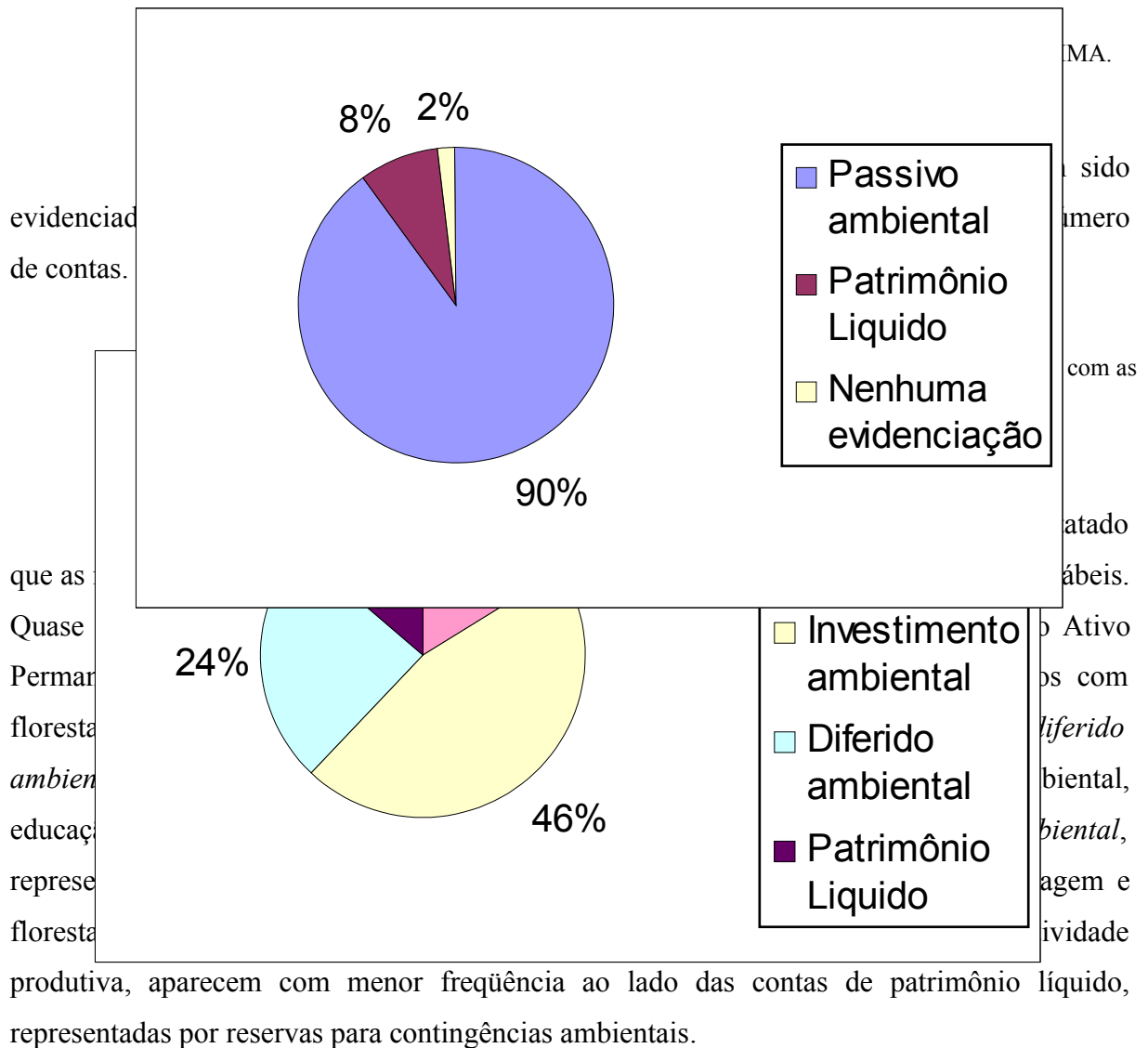
As 05 (cinco) empresas instaladas no Piauí que fizeram parte da amostra da pesquisa desenvolviam atividades diversas,⁹ tendo em comum o ponto de serem constituídas sob a forma jurídica de sociedade anônima e de todas estarem obrigadas à apresentação dos demonstrativos EIA/RIMA nos termos da Resolução CONAMA n° 001/86.

Conforme visto anteriormente, a apresentação dos relatórios ambientais EIA/RIMA faz parte do processo de licenciamento e é condição para que as empresas que impactam negativamente obtenham a licença ambiental para se instalar e funcionar.

O demonstrativo contábil Balanço Patrimonial (BP) é obrigatoriamente elaborado por todas as entidades e organismos governamentais e não-governamentais, sendo que as empresas constituídas sob a forma jurídica de sociedade anônima de capital aberto¹⁰ estão obrigadas à publicação desses demonstrativos no Diário Oficial e em jornais de grande circulação (Lei 6.404/76).

Pelos princípios contábeis já tratados, todos os fatos que interferem no patrimônio das empresas devem ser por estas registrados e evidenciados. Considerando que essas empresas chegam a declarar por meio do EIA/RIMA os impactos ambientais e as medidas mitigadoras que serão realizadas em decorrência da atividade da empresa; logo, todos deveriam estar devidamente escriturados nos livros e evidenciados nos demonstrativos contábeis.

Com relação ao resultado da pesquisa em termos contábeis, pôde-se constatar que, caso os 60 (sessenta) impactos ambientais negativos declarados tivessem sido devidamente registrados, tenderiam a evidenciar dois grupos de contas, as do passivo e do patrimônio líquido. Aproximadamente 92% (noventa e dois por cento) desses impactos ambientais negativos deveriam ter sido evidenciados através de contas do passivo ambiental, sendo que os outros 8% (oito por cento) deveriam ter sido evidenciados por meio de conta Reserva para Contingências Ambientais, uma conta integrante do Patrimônio Líquido, que representa restrição de lucros futuros em decorrência da atividade da empresa. Logo, conclui-se que os impactos ambientais negativos estão mais diretamente relacionados com passivos ambientais. (Fig. 03).



Por conseguinte, da análise comparativa entre os demonstrativos ambientais EIA/RIMA e o demonstrativo contábil Balanço Patrimonial (BP) das empresas pesquisadas, pôde ser constatado que nenhum dos fatos ambientais representados por impactos ambientais negativos ou medidas mitigadoras foi apresentado pelas empresas em seus Balanços Patrimoniais.

Afinal, vários eventos descritos como impactos ambientais e medidas mitigadoras que as empresas declararam que iriam realizar na área ambiental, através de seus relatórios EIA e RIMA, deixaram de ser apresentados aos usuários da informação contábil por meio do Balanço Patrimonial ou outro demonstrativo contábil.

Considerações finais

Embora a contabilidade seja um valioso instrumento de controle, análise e tomada de decisão em diversas áreas, inclusive na ambiental, ainda não está sendo utilizada sob essa ótica pelas empresas instaladas no Piauí, embora algumas dessas cheguem a declarar em relatórios oficiais (EIA/RIMA) que poderão ter interações com o meio ambiente.

Destaque-se que se as empresas evidenciassem suas interações com o meio ambiente por meio das Ciências Contábeis, utilizariam-nas para demonstrar impactos ambientais negativos, principalmente as contas de passivo ambiental e patrimônio líquido. Contudo, se evidenciassem as medidas mitigadoras, utilizariam com mais frequência as contas de investimento, imobilizado e diferido ambiental, bem como em algumas situações as contas de patrimônio líquido.

Vários têm sido os motivos que se apresentam para omissão desses registros contábeis na área ambiental, tendo como mais frequentes a insipiência das discussões sobre o tema, problemas relacionados com a valoração ambiental e a ausência de norma específica que oriente registros contábeis da área ambiental.

A contabilidade deixa de cumprir seu objetivo de informar as variações ocorridas no patrimônio das empresas quando omite as relações desta com o meio ambiente, fornecendo informações distorcidas e equivocadas de seu patrimônio, distribuindo aos acionistas resultados equivocados e deixando para sociedade um passivo que esta não contribuiu para sua formação.

Em um primeiro momento, a percepção da interação empresa/meio ambiente deve se dar pelas empresas que chegam a declarar, via relatórios ambientais, que terão relações com a natureza e que, em decorrência disto, realizarão impactos negativos ao ambiente e também medidas mitigadoras. No futuro, todas perceberão que interagem com a natureza de

uma forma ou de outra e que é através da CONTABILIDADE que essa interação deve ser apresentada para todos os usuários da informação contábil, inclusive a sociedade.

Dessa forma é que a Contabilidade se apresenta nos dias atuais, como ciência que está frente ao desafio de criar padrões de registro e evidenciação de fatos ambientais como requisitos para sustentabilidade ambiental.

Notas

* Contadora, economista, especialista em Contabilidade, especialista em Contabilidade Avançada, especialista em Direito e Processo Tributário, mestranda do Curso de Desenvolvimento e Meio Ambiente – PRODEMA –UFPI – Campus Universitário Petrônio Portela, Bairro Ininga. Teresina-PI – CEP 64.049-550.

¹ Informação veiculada no informativo AMBIENTE BRASIL. Disponível em: www.ambientebrasil.com.br. Acesso em: 08 jun. 2005.

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 outra vez como exemplo 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 da pesca, em decorrência da mudança de localização da comunidade.

⁴ Disponível em: www.greenpeace.org.br. Acesso em: 12 maio 2005.

⁵ Universidade de Sevilha.

⁶ Informação constante na **Revista Brasileira de Contabilidade**, ano XXXI, nº 133, p. 53, jan./fev. 2002.

⁷ 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 estruturados de acordo com a Lei nº 6.404/76 e com as necessidades da entidade, principalmente, as relacionadas com as informações a serem deste extraídas.

⁸ 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.

⁹ Dos 05 (cinco) empreendimentos analisados, tem-se que: 01 (um) é um processador de oleaginosas; 01 (um) é construção civil de um shopping center; 01 (um) é a ampliação de uma avenida e construção de um shopping; 01 (um) é exploração mineral, fabricação e comércio de cimento; e 01 (um) é a implantação de agricultura irrigada de culturas frutíferas.

¹⁰ O art. 4º 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”.

Referências

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

_____. 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.

_____. 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.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993. Aprova os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC nº 774, de 16 de dezembro de 1994. Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade dispostos na Resolução CFC nº 774, de 16 de dezembro de 1994.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC nº 1.003, de 19 de agosto de 2004. Aprova a NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade de auditoria e perícia**. Brasília: CFC, 2003.

CONSTITUIÇÃO Federal do Brasil de 1988.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Elizeu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Paulo Afonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2001.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Maria Elizabeth Pereira. **Contabilidade e gestão ambiental**. São Paulo: Atlas, 2004.

SÁ, Antônio Lopes de. **Fundamentos da contabilidade geral**. Belo Horizonte: UNA, 2000.

_____. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. A nova realidade contábil e a concepção científica do neopatrimonialismo como ação intelectual além da inteligência artificial. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, DF, ano XXXI, n. 133, p. 47-55, jan./fev. 2002.

SÁNCHEZ, Luís Enrique. Os papéis da avaliação de impacto ambiental. **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo: v. 0, p. 138-157, 1996.

DISPONÍVEL em: www.ambientebrasil.com.br. Acesso em: 08 jun. 2005.