



Progressos no campo da Contabilidade aplicada aos fatos do Ambiente Natural

Constante evolução vem alcançando a nova aplicação da Contabilidade que concerne aos fatos do ambiente natural. A intervenção do poder público nas áreas referidas também se acentua nos países que possuem responsabilidade com o planeta e com a humanidade.

Normalizações compulsórias, doutrinas avançadas, acenam para um futuro cada vez mais promissor nesse campo.

OBRIGATORIEDADE DE CONTAS ESPECÍFICAS

Em 2001 foi encaminhado ao Conselho Econômico e Social das regiões, do Parlamento Europeu, um trabalho sobre o sexto programa de ação da Comunidade Européia em matéria de meio ambiente, formando um documento especial sob o título "Meio Ambiente 2010: o futuro está em nossas mãos" (Documento COD – 2001/0029 – CUE).

Em maio de 2001 a referida Comissão emitiu uma recomendação relativa ao reconhecimento, avaliação e publicação das questões ambientais através de "contas anuais" e "informes especiais" (editado no Diário Oficial das Comunidades

Europeias de maio do referido ano – L156/33 e L156/42).

Em março de 2002, por resolução, o ICAC – Instituto de Contabilidade e Auditoria de Contas, do Ministério da Economia da Espanha, aprovou e fez editar as normas e procedimentos padrões pertinentes à questão.

Segundo o normatizado, do Balanço Patrimonial deverão, pois, constar as contas de "Provisão para Atuações Meio-Ambientais" e no Balanço de Lucros e perdas as contas de "Reparações e Conservações do Meio Ambiente", assim como as de "Serviços Meio-Ambientais".

Além destas imposições, como suplementos, passou a se exigir que no Balanço Patrimonial haja evidência especial dos ativos meio-ambientais, em relação às demais imobilizações técnicas.

Também, quanto ao Balanço de Lucros e Perdas se obrigou, suplementarmente, o destaque de contas relativas a "Gastos Extraordinários Meio-Ambientais" (tais como: multas, sanções, indenizações a terceiros e similares em decorrência de lesões ou prejuízos causados no meio ambiente natural).

Considerando-se que as contas possuem por objeto o registro de fatos bem identificados, é preciso ponderar que a meta vem sendo a de estabelecer "grandes grupos", reunindo classes de fatos

□ Antônio Lopes de Sá

□ Contador e Professor

básicos patrimoniais e que são:

1. *Capitalizações (recursos próprios) para prestarem benefícios ecológicos (recursos para a ação futura da riqueza sobre o ambiente);*
2. *Investimentos efetivos realizados em meios para produzirem utilidades duradouras e ao longo do tempo;*
3. *Aplicações já feitas com resultados já conseguidos;*
4. *Riscos defluentes das correlações entre a célula social e o entorno natural;*
5. *Resultados auferidos em face dos benefícios do meio natural em favor do patrimônio da célula social;*
6. *Recursos obtidos por subvenções e favorecimentos para que as aplicações ao meio ambiente sejam ou venham a ser realizadas;*
7. *Descapitalizações provenientes de lesões ao meio-ambiente.*

Tais classificações são, em decorrência das decisões europeias referidas, bases para grupamentos que orientam os "Planos de Contas Gerais" e que podem até sugerir a criação de um "Plano de Contas Específico" ou "Analítico" dedicado exclusivamente a fenômenos da atividade ambiental natural, ou seja, tanto

aqueles defluentes da ação da riqueza sobre o entorno quanto do entorno sobre a riqueza.

ESCLARECIMENTOS ADICIONAIS SOBRE OS DADOS CONTÁBEIS

As normatizações referidas, além das contas, com os seus grupos, saldos e apurações, passam a exigir a informação prestada através de **esclarecimentos adicionais**.

Dentre eles, como principais, constam:

1. Declaração expressa sobre todos os critérios de avaliação adotados com a descrição dos métodos escolhidos e as justificativas pertinentes, no que tange a gastos e ativos;
2. Esclarecimento sobre as políticas contábeis seguidas quando da evidência de descontinuação e impacto ambiental;
3. Favorecimentos fiscais obtidos para cumprimento de programas ambientais;
4. Descrição dos investimentos em sistemas, equipamentos e instalações mais significativas e que figuram como imobilizações destinadas a proteção e melhora do meio ambiente, assim como o dos critérios de depreciação, amortização e exaustão;
5. Distinção dos gastos em ordinários e extraordinários e o destino dos mesmos;
6. Riscos e gastos defluentes das dinâmicas das provisões, distinguidos para cada um dos projetos ou centros de aplicações;
7. Contingências relacionadas com a proteção e melhora do meio ambiente;
8. Responsabilidades e compensações advindas do meio ambiente natural;
9. Subvenções recebidas para aplicação no meio ambiente natural e receitas defluentes.

Em suma, o que a normatização referida exige, se refere a obrigatoriedade de explicações adicionais que abrangem os grupos de:

1. Avaliação;
2. Suporte fiscal;

3. Investimentos;
4. Gastos de Atividade;
5. Riscos e
6. Receitas.

ATIVIDADE MEIO-AMBIENTAL NATURAL E FENÔMENOS CONTÁBEIS PERTINENTES

Segundo as orientações descritas o que se visa, primordialmente, é destacar a atividade do meio ambiente natural, separando-a das demais.

Ou ainda, expressamente se determina que existe uma específica produção de fatos que deve ser destacada (atividade de meio-ambiental), sem mesclar-se com a da exploração do objeto social da empresa ou da instituição.

Para tanto, se define tal atividade como a que se dedica a conservação, proteção e preservação da natureza, quer seja realizada espontaneamente, quer por obrigatoriedade legal ou contratual.

Ou ainda, seja compulsória, seja voluntariamente, a ação se desempenha visando a proteger o entorno natural, especialmente (embora não exclusivamente) contra as agressões que o homem pratica, em razão de seus empreendimentos e utilização de tais riquezas.

Por meio ambiente se entende, no caso, tudo o que a natureza oferece fisicamente como: o solo, o ar, a água, a flora, a fauna.

Prevenir, regular, reduzir desgastes, recuperar, são atos que quando resultantes de aplicações patrimoniais em favor do meio ambiente natural, passam a formar objeto de estudos da Contabilidade, assim como o também os que a natureza por si só influi na dinâmica da riqueza das células sociais.

Ou ainda, a natureza pode receber influência benéfica ou maléfica em decorrência da ação do patrimônio das empresas e instituições e este, também, receber benefícios ou malefícios do entorno natural.

Embora as normas européias estejam mais preocupadas com o que o homem pode beneficiar do que com os benefícios

que pode receber, o fato é que a Contabilidade deve abranger todos os aspectos, considerando a inequívoca interação que existe.

A doutrina neopatrimonialista enfoca entre as relações lógicas ambientais e no sistema da socialidade, as transformações patrimoniais que decorrem da ação do entorno exógeno das células sociais.

Ou seja, tanto a observação dos agentes exógenos sobre a riqueza, como desta sobre os entornos é matéria de investigação científica.

MOMENTOS DOS FENÔMENOS PATRIMONIAIS DE RELAÇÃO AMBIENTAL ECOLÓGICA

A determinação de um "exercício" meio-ambiental tem sido objeto de estudo de técnicos e de forma indireta até de matéria normativa.

O "exercício", contabilmente, em tese, é um limite convencional de tempo dentro do qual se inicia, desenvolve e termina uma atividade.

Logo, as etapas do transcurso de fenômenos patrimoniais, no tempo estipulado como avaliável, se objetivam em relação ao passado, presente e futuro, tudo sob a ótica de um período que se convencionou como o de um "exercício".

Em um plano de contas para fins de escrita contábil meio-ambiental, portanto, devem existir contas destinadas a registrar fatos relativos a todos os tempos dentro de um exercício no qual se desempenha a "atividade específica", ou sejam, as que possuem como funções fatos patrimoniais que ocorram em todas as épocas, ou sejam os fenômenos:

1. Incertos, em relação ao Futuro;
2. Certos, em relação ao Futuro;
3. Presentes;
4. Passados.

Tal situação envolve, pois, em todos os momentos, as questões de riscos, compromissos, projetos, investimentos, gastos, sansões, recuperações de investimentos, proveitos próprios, proveitos sociais etc.

ATIVO DE NATUREZA MEIO-AMBIENTAL NATURAL

Segundo as normatizações referidas define-se como ativo de natureza meio-ambiental:

“Os elementos incorporados ao patrimônio da empresa ou da instituição com o objetivo de ser utilizado de forma duradoura em sua atividade, mas, cuja finalidade principal seja a da minimização do impacto meio-ambiental e a proteção e melhora do meio ambiente, incluindo a redução ou eliminação da contaminação futura das operações das referidas entidades.”

Preocupam-se, pois, as normas, em distinguir as aplicações patrimoniais pela real “utilidade” que possam render em relação à finalidade específica meio-ambiental, visando primordialmente proteger a natureza contra as agressões que possam violentá-la.

Considera-se, no caso, especialmente, a condição de se situar a célula social como algo integrado harmoniosamente perante as questões ecológicas.

O neopatrimonialismo contábil considerará que uma das funções da riqueza é a da sua responsabilidade ambiental, quer com os homens, quer com a natureza e por isto aprecia a existência de um sistema específico de funções: o da socialidade.

Entende a referida doutrina que é imprescindível a interação entre a célula social e seu entorno, como também que deva existir uma destinação específica da riqueza, por seu investimento volvida a promover uma relação harmônica com o meio ambiente que a cerca.

Em tais elementos do ativo referido, pois, pode ser encontrada uma variedade apreciável de bens que fisicamente se distinguem por suas formas e atuações, incluindo edificações, máquinas, equipamentos, plantios etc.

Tais meios patrimoniais caracterizam-se mais pelo seu caráter fisicamente duradouro, segundo se depreende das normas, ou sejam de aplicações que não sejam fortuitas.

A classificação não parece preocupada com o caráter de “paralisação de dinheiro”, mas, sim de “aplicação constante”, coisas deveras distintas.

Em cada plano de contas é preciso ter como método a finalidade que se persegue e, no caso em tela, a parâmetro deve ser a do meio-ambiente natural.

Tal foi o predomínio e influência do aspecto financeiro em nossa tecnologia que é compreensível (embora não justificável) que venha a ocorrer a confusão entre os objetivos de circulação monetária com os de preservação do meio-ambiente e se estruturar planos com sabor mais volvido ao dinheiro que ao objetivo específico.

Só aos poucos a Contabilidade se vai libertando de muitos de seus grilhões metodológicos que nos atavam ao Direito, às Finanças, à Economia etc.

Um Ativo Meio-Ambiental não se classifica, em um Plano Específico, ao sabor da agilidade monetária, mas, sim da utilidade a que se aplica.

Diante de vários projetos de proteção ambiental natural, por exemplo, devem-se adotar grupos específicos que a cada um dos propósitos bem os identifique por contas com títulos pertinentes.

Nos planos gerais, de ótica monetária apenas, todavia, aqueles que geram os balanços para fins de apresentação a terceiros (Bancos, Acionistas, Quotistas, Bolsas, Fornecedores etc.), pode-se conservar o sabor financeiro, mesmo para os bens de aplicação meio-ambiental, porque esse é o predominante, mas, correndo todos os riscos da imperfeição tecnológica.

A normativa espanhola quando fala em “Contas Anuais”, sem dúvida está atada às evidências sob o sabor legal e financeiro.

Se a empresa, entretanto, for realizar uma planificação analítica para estudo e

utilização gerencial própria, o Plano de Contas precisa ter conotação nitidamente específica.

GASTOS MEIO-AMBIENTAIS NATURAIS

Segundo as normatizações referidas define-se como gastos de natureza meio-ambiental as:

“aplicações atribuíveis à atividade meio-ambiental realizados ou que devem ser realizados, para a gestão dos efeitos meio-ambientais das operações da empresa ou instituição, assim como os derivados de compromissos meio-ambientais contabilmente identificáveis”.

Preocupam-se, as regulamentações sobre a matéria, em estabelecer uma distinção efetiva entre o que é custo da atividade principal da empresa ou da instituição e aquele que é aplicado exclusivamente para os objetivos meio-ambientais.

Assim, por exemplo, as indústrias de cimento, ameaçando a natureza, as pessoas, com o excesso de fumaça que provocam egressas de chaminés, ao investir em filtros adequados, criam investimentos específicos e passam a realizar gastos com os mesmos.

Podem produzir sem os filtros, mas, ao instalá-los visam a atender a finalidades meio-ambientais, quer em relação ao fator poluente que atinge a fauna, a flora, quanto às lesões à saúde das populações e a limpeza de edificações vizinhas.

Existem, pois, no exemplo evidenciado, atividades distintas e concomitantes: a do objeto social (produzir cimento) e aquela da proteção meio-ambiental (instalar filtros e redutores de elementos poluentes), exigindo, em razão disto, uma divisão de evidências de fatos, quer para informação, quer para o estudo de comportamento do capital.

PROVISÕES E CONTINGÊNCIAS MEIO-AMBIENTAIS NATURAIS

Quer de forma obrigatória, quer voluntária, a célula social pode adquirir encargos de natureza meio-ambiental

Leis, por exemplo, podem obrigar que empresas consumidoras de madeira se obriguem a plantar árvores de forma compatível com o que foi derrubado para ensejar o que elas consomem, criando, no caso, uma obrigação compulsória.

Tais deveres obrigam a investimentos e estes podem ensejar provisões para que esses se efetuem (especialmente quando existe também em lei um prazo para o cumprimento do empenho).

Quer em gastos que se operem no mesmo exercício, quer nos que se esperam para ser realizados, cabíveis e sugeríveis são as provisões ou criação de Fundos especiais.

Havendo a certeza do gasto deve também existir a criação da pertinente provisão.

O que entendo seja adequado, no caso da formação desses valores que visam a provisionar fundos é que se estabeleça uma distinção das contas por sua probabilidade ou índice de certeza.

Ou ainda, quando o gasto ou o investimento já é conhecido e certo deve ter conta de provisão, específica para o mesmo, de título diferente em relação a caso onde exista a incerteza.

Uma reserva para atender a contingência não se deve confundir com uma provisão para pagamento de despesa certa e esperada, pois, são fenômenos diferentes e cada conta deve ser destinada a um tipo de fato, inconfundível, inequívoco.

Embora tradicional seja a advertência quanto a esse particular (já a encontramos nas obras do início do século XX, em Masi, Zappa, Ceccherelli, Onida, Giannesi etc.) a modernidade volta a insistir na questão, como no caso das normatizações às quais estamos a referir.

Um desembolso a realizar, no futuro, a título compensatório, pode originar-se de atos presentes praticados em razão da

atual atividade principal da empresa, como o caso exemplificado da utilização de madeira.

Nesse caso, existe base sólida para o cálculo da obrigação e que deve gerar a provisão pertinente, não se tratando de fato incerto, mas, determinável concretamente.

A degradação que obrigatoriamente deve ser compensada por quem a provoca, precisa gerar dotações de capital da empresa para que esta cumpra o seu dever perante o sucedido; tal fato obriga a criação de provisões e de reservas especiais, conforme o caso.

Todas essas evidências devem, figurar dos balanços das empresas e as contas pertinentes precisam constar dos Planos de Contas específicos.

As modernas normas sobre a Contabilidade Meio-Ambiental exigem que tais particularidades sejam observadas e as evidências realizadas claramente.

FUNDOS PARA RISCOS

Os fundos que se constituem para a proteção dos riscos não se confundem com provisões.

Os fundos para riscos derivam-se de criação de valor para cobrir fato incerto mas que pode ocorrer.

Tem existido uma vocação para mesclar conceitos nessa matéria, pois, os registros contábeis têm sido influenciados por fontes de interesses distintos (fisco, mercado de capitais, controles de preços etc.) nem todas com propriedade científica e técnica quanto a elaboração de matéria conceptual.

Doutrinariamente, entretanto, não podemos confundir a natureza dos fatos.

Uma coisa é um processo que corre na justiça, outra uma obrigação compensatória derivada de lei, outra uma compensação estipulada em contrato, outra um recebimento que não se tem por certo, outra um desgaste que se opera por agente natural, outra uma perda de valor de um elemento por superação tecnológica e ainda outra a probabilidade de ação do fogo sobre um bosque.

Todos esses eventos mencionados re-

querem uma proteção ao capital, mas, cada proteção tem sua característica.

Conceitos genéricos demasiadamente são perturbações à clareza; assim, por exemplo, como analogia, não basta afirmar que se constatou a existência de um líquido; é preciso bem definir se ele é álcool, gasolina, querosene, água ou acetona; todos são líquidos, no caso referido, mas, cada um com a sua composição química, com seu aspecto específico, com sua função.

Assim, também, em Contabilidade não basta dizer que se destinou um valor para proteger algo; é preciso definir a natureza da proteção e é isto que vai conceituar o evento.

Essa a razão de existirem fundos, provisões e reservas, como conceitos independentes, fenômenos distintos em relação às funções patrimoniais específicas que desempenham.

APLICAÇÕES VOLUNTÁRIAS MEIO-AMBIENTAIS

Não é só a título compulsório, para efeito compensatório, que pode uma empresa aplicar em favor do meio-ambiente.

As contribuições voluntárias, de fim institucional, podem gerar conservação de reservas naturais, plantios de bosques, correção de erosões, saneamento de rios, construções de arrimos, gramados, canais etc.

Nesse caso a célula social cumpre, de forma idealística, a sua função de socialidade, deveras genuína.

Tal ocorrência distingue-se das demais e pode, até, ser realizada em conjunto com outras compulsórias, mas, quando concomitantemente realizadas, obrigam a qualificação das mesmas, para distinção da diferença de objetivos, exigindo, portanto, contas específicas.

Uma coisa é corrigir algo que se prejudicou e outra é, sem ser causador de danos, reparar o que terceiros fizeram ou evitar que venham a ocorrer lesão à natureza, ao meio ambiente natural.

Contabilmente devem ser destacados os diversos casos, pois, de acordo com o

que se realiza em face do meio-ambiente deve ser o patrimonialmente retratado.

O que a célula social realiza como correção ou minimização dos seus erros, tem uma avaliação diferente em relação ao que espontaneamente se dispõe a realizar em favor do meio-ambiente natural.

VOCAÇÃO MODERNA EM RELAÇÃO À CONTABILIDADE MEIO-AMBIENTAL

O que se percebe, na atualidade, é uma constante vocação não só para o reconhecimento de estudos especiais sobre a Contabilidade aplicada aos fatos ocorridos no meio-ambiente natural, mas, notadamente, o de se destacar os diversos aspectos da participação das células sociais (empresas e instituições) em face do respeito à vida do planeta e dos seres que nele habitam.

Como as causas de atuação de tais células variam, também variáveis são os efeitos e tudo exige um tratamento deveras particularizado.

Assim as próprias normatizações es-

tão caminhando no sentido de distinguir a qualidade participativa das células sociais perante o entorno das mesmas.

A doutrina neopatrimonialista, como já foi referido, enfoca como uma das funções específicas do patrimônio a de "socialidade", dentre as demais de "liquidez", "resultabilidade", "estabilidade", "economicidade", "produtividade", "invulnerabilidade" e "elasticidade".

Poderia, como de início estabeleceu, admitir que tal função se contivesse em outras, como as de economicidade e invulnerabilidade, mas, tal é a importância da ação da célula social em face do mundo que a cerca, que se entendeu ser útil aos estudos, à metodologia, a admissão de mais um sistema de funções.

Tal vocação moderna da doutrina está refletindo também naquela da tecnologia, através das normas que cada vez mais se concentram na relevância do fato, distinguindo, através de conceitos e regulamentações, o que deveras deve ficar evidente em relação à atividade meio-ambiental.

O interesse pela matéria não é apenas o de acionistas (como de forma monocular vêm os que só observam as informa-

ções contábeis sob a ótica das Bolsas de Valores), mas, hoje, da sociedade como um todo, em uma época em, que o ser humano começa a questionar sobre o próprio conceito de "progresso" e os limites em que pode ser tolerado o empreendimento de indivíduos em relação a um planeta que precisa ser igualmente de todos.

Há quase dois mil anos, lecionou um dos mais famosos estóicos, mestre do grande imperador e filósofo Marco Aurélio, o grego Epicteto (55-135 da era cristã) que "não se pode adorar uma serpente só porque ela está em uma arca de ouro"; assim parece ser a concepção de muitos ecologistas de nossa época e que entendem que o progresso deve ser mensurado, que o lucro daninho, como uma serpente, mesmo produzindo ouro, não pode ser amado e tido como um real benefício.

A maioria dos países (com exceção feita a uns poucos que só possuem vistas para a especulação e que têm o lucro como exclusiva divindade) está solidária na questão da preservação ambiental e a Contabilidade não tem ficado omissa diante desta realidade.

BIBLIOGRAFIA

CARPINTERO, Helio – *El hombre en el tercer milenio*, em *Ciencia y Sociedad*, edição Nobel, Oviedo, 2000

CASELLA, Carlos Luis Garcia – *Elementos para una teoría general de la Contabilidad*, edição La Ley, Buenos Aires, 2001

DOMENCH, P. Archel e DALLO, F. Lizarraga – *Algunos determinantes de la información medioambiental divulgadas por las empresas españolas cotizadas*, em *Revista de Contabilidad*, edição da Asociación española de Profesores Universitarios de Contabilidad, volume 4, número 7, Santander, Janeiro-junho de 2.001

EPICTETO – *Máximas*, edições de Ouro, Rio de Janeiro, 1941

FERREIRA, Rogério Fernandes – *Provisões*, edição Livraria Petrony, Lisboa, 1970

GARCIA, Belén Senés e BOLIVAR, Manuel Pedro Rodríguez – *Aparece una nueva resolución Del ICAC sobre la Contabilidad Medioambiental*, em *Revista da AECA*, nº 58, Madri, janeiro-abril de 2.002

SANDUBETE, José Maria Paez – *Una exploración de los factores que condicionam la actitud frente a la Contabilidad Ambiental*, em *Revista de Contabilidad*, volume 4, número 7, janeiro junho, Santander, 2001