

## A DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS ATRAVÉS DOS DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS ANUAIS

Mario Guilherme Rebollo\*

**Sinopse:** O tema *meio ambiente* deve ser examinado como multidisciplinar. Todas as ciências, inclusive a Contabilidade, devem considerá-lo objeto de discussões, estudos e pesquisas visto sua importância para a humanidade. As crescentes exigências, atualmente verificadas num mercado globalizado e altamente competitivo, além da preocupação com o esgotamento e comprometimento dos recursos naturais, levam as empresas a observarem as disposições da legislação ambiental de forma a se qualificarem formalmente para padrões superiores de qualidade de seus processos industriais e de produtos. Há um crescente movimento de conscientização, inclusive nas empresas, visando a um desenvolvimento econômico sustentável. O presente trabalho objetiva apresentar considerações sobre possibilidades e importância da Contabilidade em divulgar informações de impactos ambientais produzidos pelas empresas através dos demonstrativos contábeis anuais previstos na legislação societária. Também, objetiva caracterizar a Contabilidade como um instrumento de controle e proteção do meio ambiente.

**Palavras-chave:** Contabilidade. Contabilidade ambiental. Demonstrações contábeis. Meio ambiente. Gestão ambiental.

**Abstract:** The subject matter about environment should be analysed as multidisciplinary. Including Accounting, all sciences should consider it as a subject matter of discussions, studies and researches, due to its importance to mankind. Nowadays, increasing demands are found in a global and highly competitive marketplace, further more there are concerns about natural resources depauperation and endangerment, leading companies to follow regulatory environmental rules in a way to structural qualifying themselves in order to upgrade patterns in their industrial processes and products. There is an increased awareness aiming to support an economical development, in the companies as well. The purpose of this study is to present considerations on the possibilities and the importance of accounting in disclosures on

---

\* Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. (mrebollo@ufrgs.br).

environmental impacts produced by companies through annual accounting reports foreseen by corporate legislation. Its purpose is to point out Accounting as a means to control and protect the environment as well.

**Key words:** Accounting. Environmental accounting. Accounting reports. Environment. Environmental management.

## 1 INTRODUÇÃO

A partir da década de 60, os efeitos da ação do homem no meio ambiente passaram a suscitar inúmeras discussões sob vários enfoques e abordagens. Os desastres ecológicos, decorrentes e originados, principalmente, de atividades industriais inadequadas com objetivos unicamente econômicos, sem maiores atenções e cuidados com o meio ambiente e a utilização indiscriminada e indevida de recursos naturais limitados e escassos, são exemplos marcantes.

O tema *meio ambiente* pode e deve ser examinado sob vários ângulos. É um assunto que deve ser encarado como multidisciplinar. Todas as ciências devem considerá-lo objeto de discussões, estudos e pesquisas visto sua importância para a humanidade, no presente e, principalmente, para o seu futuro.

A Contabilidade, importante ramo do conhecimento humano, ainda não tem dado o destaque necessário e cabível ao tema *meio ambiente*, como já ocorre em outras áreas. No entanto, cabe mencionar que, apesar de pequeno, em relação aos demais assuntos tratados na área Contábil, principalmente no meio acadêmico, há autores e pesquisadores que vêm examinando as repercussões de impactos ambientais nas organizações e de que forma elas estão geridas e controladas.

No Brasil, além de artigos em revistas especializadas, já encontram-se teses e dissertações, de doutorado e mestrado, tratando do assunto. Podem ser mencionadas as teses de doutorado de Ferreira (1998) e ribeiro (1998), ambas da USP. A primeira teve como objetivo apresentar uma contribuição para a gestão econômica do meio ambiente num enfoque de sistema de informações; a segunda trata da gestão estratégica de custos ambientais como um elemento fundamental para o bom desempenho das empresas, e também informar adequadamente aos usuários externos acerca da atuação da empresa em relação à proteção ambiental.

Lopes de Sá (1999) examina, em artigos divulgados em 1999, aspectos doutrinários da

Contabilidade relacionados ao meio ambiente. O mencionado autor refere que não se trata de estudar os fenômenos biológicos, geográficos, geológicos nem sociológicos, mas sim o que cada um deles influi e recebe influências em razão das movimentações patrimoniais das organizações.

Tais trabalhos estão sintonizados e relacionados com a chamada Contabilidade Social que, conforme Schmidt (2000), tem crescido de interesse nos últimos anos e que inúmeros estudos foram sendo desenvolvidos nesta área, especialmente nos Estados Unidos, que utilizaram a estrutura da contabilidade gerencial para verificar o impacto das empresas sobre a sociedade, incluindo os efeitos sobre os empregados, o meio ambiente e a comunidade em geral.

Nas empresas, segundo Donaire (1995), as unidades administrativas são afetadas de forma diferenciada, em virtude de sua maior ou menor ligação funcional com a área ambiental. O citado autor baseia-se em dados verificados numa sondagem realizada na Alemanha pelo Ministério Federal do Ambiente que, numa amostra envolvendo 600 empresas, demonstrou que a questão ambiental tem um impacto maior na área da produção (83%), e que, no setor da contabilidade, verifica-se o menor impacto com (5 %), conforme quadro a seguir:

Produção	83%
Pesquisa e desenvoltº.	67%
Suprimentos	63%
Planejamento	57%
Relações públicas	41%
Marketing	34%
Administração	19%
Recursos humanos	14%
Finanças	14 %
Contabilidade	5%

Fonte: Ministério Federal do Ambiente da Alemanha (*apud* DONAIRE, 1995).

Donaire considera e prevê que, à medida que a regulamentação ambiental se intensifique, o papel da Contabilidade e dos relatórios contábeis anuais deverá conter valores que indiquem as despesas efetuadas pelas empresas em relação à poluição e degradação ambiental. Isso já tem sido feito na Europa e deverá aos poucos tornar-se uma prática comum nos demais países.

Epstein (1996) menciona estudo realizado pelo International Institute for Sustainable Development (IISDF) que, entre outros aspectos, concluiu que a legislação está forçando as empresas a divulgarem informações ambientais e os relatórios ambientais estão se multiplicando e se tornando usuais nos relatórios anuais das corporações ao invés de serem exceções. O autor citado também refere outras pesquisas e estudos sobre a divulgação de obrigações ambientais de companhias através de relatórios financeiros externos. Relata que a Price Waterhouse verificou em 1994 uma tendência de aumento de divulgação das obrigações ambientais por parte das corporações. Outro trabalho mencionado foi o da KPMG Peat Marwick que em 1993 examinou relatórios de 690 companhias de 10 países. Este trabalho observou que mais de 400 companhias, das examinadas, referem questões ambientais em algum lugar de seus relatórios financeiros anuais. Este estudo também verificou uma tendência de aumento em nível mundial de relatórios ambientais por parte das empresas estudadas.

Neste contexto, o presente trabalho tem por objetivo *apresentar considerações sobre as possibilidades e importância das empresas brasileiras divulgarem informações de efeitos de impactos ambientais através dos demonstrativos contábeis anuais, em especial as obrigações ambientais.* Outro objetivo visado é incrementar o interesse da Contabilidade em repercutir e propiciar medidas que visem à melhoria do meio ambiente através da adoção de conceitos e procedimentos contábeis que caracterizem uma gestão economicamente sustentável.

## **2 AS RELAÇÕES DAS EMPRESAS COM O MEIO AMBIENTE EM UMA VISÃO SISTÊMICA**

Independentemente do tipo jurídico e de seus objetivos, sejam com fins lucrativos ou fins puramente sociais, as organizações não são ilhas isoladas que não se relacionam com outras organizações, com a comunidade ou ainda com o meio ambiente onde se localizam.

Sob o ponto de vista sistêmico, as organizações são tipificadas como sistemas abertos pois, de acordo com BIO (1991), compreendem um conjunto de partes em constante interação, constituindo um todo orientado para determinados fins e em permanente relação de interdependência com o ambiente externo.

Mudanças de fatores externos à organização implicam alterações no ambiente interno das mesmas. Quanto aos fatores externos, o autor supra mencionado, refere alterações nas reservas de recursos naturais, modificações nas leis e regulamentos, condições de competições, inovações tecnológicas, mudanças das condições sócio-políticas, além de novas tecnologias de gestão empresarial.

Competitividade, eficiência, qualidade, produtividade, flexibilidade de produção, inovação tecnológica, satisfação de clientes, cuidados com o meio ambiente são alguns tópicos que fazem parte das preocupações cotidianas dos gestores na atualidade. O meio ambiente e a gestão ambiental são variáveis que estão se destacando presentemente no meio empresarial.

No contexto atual, com o mercado globalizado e altamente competitivo, processos tradicionais de gestão e controle necessitam ser repensados e reavaliados. O planejamento e execução de estratégias empresariais devem, necessariamente, adequar-se e contemplar processos de gestão ambiental de acordo com as características do meio ambiente regional onde a empresa esta localizada.

A utilização racional dos recursos naturais, redução drástica de produtos poluidores, poluição das águas, crescimento populacional e planejamento familiar, preservação e recuperação do meio ambiente são expressões que deixaram de ser “chavões retóricos”. Ações para minimizar tais aspectos já estão sendo praticadas. Talvez não no nível desejado e necessário, mas há um movimento crescente de conscientização, inclusive nas empresas, uma vez que tais aspectos, mesmo nas atividades industriais e comerciais com fins lucrativos, devem ser observados com vistas a um desenvolvimento sustentável.

Aspectos ambientais e as preocupações das organizações com a gestão ambiental, que devem ser consideradas no planejamento e estratégias a serem definidas pelas organizações, podem ser visualizados conforme figura abaixo.



Fonte: Campos (1996).

### 3 AÇÕES ORGANIZADAS PARA UM DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL. O PROTOCOLO VERDE.

Para minimizar impactos ambientais negativos, inclusive os decorrentes de atividades econômicas, e de modo especial os originados nas indústrias, a partir da década de 70, surgiram, em várias partes do mundo, movimentos organizados que passaram a discutir tais problemas.

Em 1970, ocorreu o primeiro encontro internacional com efetivo destaque para a chamada consciência ecológica. Esta reunião recebeu a denominação de Clube de Roma.

Em 1972, aconteceu a 1ª Conferência Mundial sobre o Meio Ambiente das Nações Unidas, na Suécia, em Estocolmo, com grande repercussão para a conscientização da sociedade mundial sobre os problemas ecológicos e os impactos ambientais industriais. Pela primeira vez, representantes de governos, de forma oficial, reuniram-se para discutir a necessidade de adoção de medidas efetivas de controle dos fatores que causam a degradação ambiental. Foi a primeira conferência internacional das Nações Unidas que tratou das relações do homem e o meio ambiente, e poluição foi a palavra-chave deste encontro. Culminou com a Declaração de Estocolmo sobre o Meio Ambiente. A ONU criou um mecanismo institucional para tratar de questões ambientais denominado Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (PNUMA).

Ainda nesta década, em 1975, foi realizado em Belgrado um Seminário Internacional de Educação com a participação de vários países, cujos resultados foram apresentados na

Carta de Belgrado. Este relatório estabelecia que qualquer ação de preservação ambiental deveria, primeiramente, passar por uma educação ambiental.

Nos anos 80, deve ser destacado o lançamento do manifesto “Nosso Futuro Comum”, também conhecido por Relatório Brundtland, em 1987, do Conselho Mundial de Desenvolvimento e Meio Ambiente da ONU. Neste relatório, foi fixado o conceito de *desenvolvimento sustentável*: “é o que atende às necessidades do presente sem comprometer a capacidade das futuras gerações de atender suas próprias necessidades”.

A Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (CNUMAD), realizada em junho de 1992 na cidade do Rio de Janeiro, além de comemorar os 20 anos da Conferência de Estocolmo, objetivou elaborar estratégias que interrompessem e revertessem os efeitos da degradação ambiental, bem como promover o desenvolvimento sustentável num ambiente saudável em todos os países.

A Eco-92 resultou em diversos e importantes documentos para a fixação e propagação do conceito de desenvolvimento sustentável, entre os quais: Declaração do Rio de Janeiro sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, também denominado como Carta da Terra, constituída por 27 princípios básicos que busca uma nova e justa parceria global, mediante a criação de novos níveis de cooperação entre os estados envolvendo também os setores mais importantes da sociedade e da população; Declaração sobre florestas; Convenção sobre a Diversidade biológica; Convenção sobre mudanças climáticas; e, Agenda 21.

A Agenda 21, promulgada na Eco-92 no Rio de Janeiro, corresponde a um abrangente plano de ação que tem por objetivo colocar em prática programas para minimizar o processo de degradação ambiental e transformar em realidade os princípios da Declaração do Rio, a ser implementados pelos governos, agências de desenvolvimento, organizações das Nações Unidas e grupos setoriais independentes em cada área onde as atividades, inclusive econômicas, afetam o meio ambiente.

Com o crescimento da consciência ambiental, surgiram no Brasil várias iniciativas tanto por parte governamental como da iniciativa privada, no sentido de implementar ações propostas por seminários que trataram da proteção, gestão e controle do meio ambiente. Um exemplo significativo ocorreu em 1995, quando o governo federal, através de Ministérios e bancos oficiais brasileiros, firmou o chamado *Protocolo Verde*, incorporando a variável ambiental na gestão e concessão de crédito oficial e de benefícios fiscais no sentido de buscar mecanismos que evitem a utilização destes benefícios em atividades que sejam prejudiciais ao meio ambiente. Este Protocolo está em consonância com o dispositivo constitucional previsto

no Art. 225 o qual prescreve que cabe ao poder público e a coletividade defender e preservar o meio ambiente e o Art. 12 da Lei nº 6.938 de 1981 que institui a Política Nacional do Meio Ambiente.

Os bancos oficiais brasileiros (Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal, Banco do Nordeste do Brasil, Banco da Amazônia e Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social), participantes do Protocolo Verde, através da *Carta de Princípios para o Desenvolvimento Sustentável* reconhecem que podem cumprir um papel indispensável na busca de um desenvolvimento sustentável e de uma contínua melhoria no bem-estar da sociedade e da qualidade do meio ambiente. Nesta Carta, os bancos apresentam um conjunto de *Princípios Gerais do Desenvolvimento Sustentável* que, entre outros, se destacam os seguintes:

- a proteção ambiental é um dever de todos que desejam melhorar a qualidade de vida no planeta e extrapola qualquer tentativa de enquadramento espaço-temporal;
- o setor bancário deve privilegiar de forma crescente o financiamento de projetos que não sejam agressivos ao meio ambiente ou que apresentem características de sustentabilidade;
- os riscos ambientais devem ser considerados nas análises e nas condições de financiamento;
- a gestão ambiental requer a adoção de práticas que antecipem e previnam degradações do meio ambiente;
- a participação dos clientes é imprescindível na condução da política ambiental dos bancos;
- a execução da política ambiental nos bancos requer a criação e treinamento de equipes específicas dentro dos seus quadros;
- as leis e regulamentações ambientais devem ser aplicadas e exigidas, cabendo aos bancos participar da sua divulgação.

## **4 LEGISLAÇÃO AMBIENTAL**

A legislação ambiental brasileira é bastante extensa sendo considerada uma das melhores do mundo, conforme OLIVEIRA (2000). Afirma, ainda, que, para a defesa do meio

ambiente, existem instrumentos legais em grande quantidade. De fato, o Brasil possui um conjunto variado de dispositivos e instrumentos legais que prevê a regulamentação de proteção, controle e gestão ambiental.

Neste trabalho, destacam-se aspectos da Lei nº 6.938/81, que estabelece a Política Nacional do Meio Ambiente (PNMA) e o Capítulo VI da Constituição Federal do Brasil de 1988 que trata do meio ambiente.

O Art. 225 da Constituição de 1988 prescreve que “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”. Neste artigo, destacam-se os seguintes parágrafos e itens:

§ 1º - Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

...

IV – exigir, na forma da lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade.

V – controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente;

VI – promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente;

...

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

...

A Lei nº 6.938 de 31/08/81 que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, apresenta em seu Art. 3º os conceitos de:

- *meio ambiente*: é o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas;
- *degradação da qualidade ambiental*: significa a alteração adversa das características do meio ambiente;
- *poluição*: é a degradação da qualidade ambiental, resultante de atividades que direta ou indiretamente: a) prejudiquem a saúde, a segurança e o bem-estar da população; b) criem condições adversas às atividades sociais e econômicas; c) afetem desfavoravelmente a biota; d) afetem as condições estéticas ou

sanitárias do meio ambiente; e) lancem matérias ou energia em desacordo com os padrões ambientais estabelecidos.

- *poluidor*: é a pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, responsável, direta ou indiretamente, por atividade causadora de degradação ambiental.”

A base legal para a formulação do **Protocolo Verde**, anteriormente examinado, decorre do disposto no Art.12 da Lei 6.938, que prescreve: “As entidades e órgãos de financiamento e incentivos governamentais condicionarão a aprovação de projetos habilitados a esses benefícios ao licenciamento, na forma desta lei, e ao cumprimento das normas, dos critérios e dos padrões expedidos pelo CONAMA. Parágrafo único. As entidades e órgãos referidos no caput deste artigo deverão fazer constar dos projetos a realização de obras e aquisição de equipamentos destinados ao controle de degradação ambiental e a melhoria da qualidade do meio ambiente.”

Além dos dispositivos referidos, também podem ser citadas, a Lei nº 6.803/80 que dispõe sobre as diretrizes básicas para o zoneamento industrial nas áreas críticas de poluição e a Lei nº 9.605/98 que trata dos Crimes Ambientais.

## 5 PROCESSO OPERACIONAL DE UM CURTUME

O Rio Grande do Sul possui destacado parque industrial de produção e beneficiamento de couros. A produção Brasileira deste produto em 1998 atingiu o total de 30 milhões de couros. A participação do Rio Grande do Sul neste total foi de 8.200.000 couros correspondendo a 27,1% do total da produção Nacional <sup>1</sup>.

A indústria curtumeira se insere na cadeia produtiva coureiro-calçadista. Esta cadeia produtiva, conforme Fensterseifer (1995), tem início na atividade pecuária e o elo final consiste no mercado consumidor de calçado de couro. Shank (1997) considera que cadeia de valor de qualquer empresa em qualquer setor é o conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas básicas até o produto final entregue ao consumidor.

Abaixo apresenta-se parte da cadeia coureiro-calçadista, destacando o setor da indústria de curtumes, considerado no presente trabalho.

---

<sup>1</sup> Fonte. AICSUL – Associação das Indústrias de Couros do Rio Grande do Sul  
ConTexto, Porto Alegre, v. 1, n. 1, 2º semestre 2001.

SETOR RODUTIVO	PROCESSO	PRODUTO
Campo	Criação e engorda	Animal para abate
Frigorífico / abatedor	Abate	Carne para consumo Couro (1)
<i>Curtume (curtidor)</i>	<i>Curtimento</i>	<i>Couro wet blue</i> (2) <i>Couro wet brown</i> (2)
Curtume (acabamento)	Acabamento	Couro acabado (3)

(1) matéria-prima para curtumes.

(2) produto final do curtume curtidor; matéria prima para curtumes de acabamento.

(3) produto final de curtume de acabamento; matéria-prima para fábricas de calçados e/outras indústrias de artefatos de couros.

O processo de industrialização do couro denominado de *curtimento* (ribeira) pode ser sintetizado nas seguintes fases de produção:

- **recepção:** recebimento dos couros salgados e/ou verdes; pesagem e contagem couros recebidos;
- **recortes :** recorte e aparas de orelhas, rabos e patas remanescentes nos couros;
- **pré-descarne:** extração de graxa contida nos couros; a graxa obtida é um subproduto obtido a partir do couro e normalmente é vendida, como matéria-prima, para fábricas de sabão e sabonetes;
- **remolho:** limpeza do couro de sujeiras, de sangue; eliminação de produtos empregados para conservação do couro, como p.e. o sal;
- **caleiro:** processo de depilação e encalagem; a depilação corresponde à eliminação dos pêlos com emprego de produtos químicos, em especial do cal; a encalagem visa homogenizar o couro de forma adequada para os processos seguintes;
- **divisão:** operação de dividir o couro que resultará em:
  - *flor* - produto principal (couro)
  - *carnal* - subproduto (raspa)
- **piquelagem:** eliminação do cal residual e de outros produtos químicos utilizados no caleiro para pelagem; preparação das peles para melhor absorção de agentes químicos utilizados no processo de curtimento;
- **curtimento:** etapa final do processo e pode ser efetuado com utilização de:

**romo** – processo de *curtimento ao cromo*, resultando um produto denominado **WET BLUE**.

**tanino** - processo de *curtimento ao tanino*, resultando um produto denominado de **WET BROWN**.

Numa rápida leitura das fases de produção antes descritas, e sem considerar outros elementos, pode-se constatar que o processo de industrialização do couro, denominado de *curtimento (ribeira)* possui atividades que podem afetar sensivelmente o meio ambiente, em especial, com relação à contaminação da terra com resíduos de couros e de produtos químicos, poluição das águas e atmosfera, se não forem tomados os cuidados necessários e adequados para minimizar tais efeitos.

## 6 LIMITAÇÕES DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS NOS DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS

Apesar da importância de efeitos impactantes decorrentes dos processos operacionais verificados em curtumes, antes descritos, tais organizações não divulgam de forma adequada as ações, investimentos e gestões que efetivamente são praticadas ou relacionadas com o meio ambiente. Esta situação pode ser verificada e exemplificada a seguir.

Em abril de 2000, uma empresa do setor de curtumes localizada no interior do Rio Grande do Sul, publicou em jornal de grande circulação no Estado os demonstrativos contábeis previstos pela legislação societária. Para efeitos do presente trabalho, omitiram-se informações que identifiquem a empresa e a cidade onde está localizada. No entanto, os valores mencionados e demais dados citados correspondem efetivamente aos consignados na publicação. Verificou-se nos demonstrativos publicados – Balanço Patrimonial, Demonstrativo do Resultado do Exercício, Demonstração dos Lucros Acumulados, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, Notas Explicativas, bem como Parecer do Conselho Fiscal e Parecer dos Auditores Independentes, **apenas duas referências de aplicações relativas ao meio ambiente**. Tais referências constam da nota explicativa nº 5, que reproduz a composição do Imobilizado da empresa, que entre outros itens registra os valores:

*R\$384.407,79 – Estações de Tratamento*

*R\$49.805,7 – Reflorestamento.*

Tendo em vista as características operacionais e o tipo de processo produtivo da empresa em questão, *os itens divulgados nos demonstrativos, referentes ao meio ambiente, são insignificantes se comparados com o total de ativos da empresa que são da ordem de R\$ 29 milhões.*

Considerando os dispositivos legais vigentes, em especial os referidos na Lei 6.404/76 e nas Normas Brasileiras de Contabilidade prescritas pelo Conselho Federal de Contabilidade, as demonstrações contábeis da empresa em exame estão elaboradas e relatam de maneira apropriada a situação patrimonial, bem como os resultados financeiros verificados no ano de 1999, sob a ótica contábil e fiscal. Esta assertiva está consignada no Parecer dos Auditores Independentes, anexo aos balanços publicados, onde os mesmos expressam a opinião de que as “demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da empresa em 31 de dezembro de 1999 e de 1998, o resultado de suas operações, de seus lucros ou prejuízos acumulados e as origens e aplicações de seus recursos referente aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade”.

Neste caso, verifica-se a validade da pesquisa citada por DONAIRE (1995), anteriormente mencionada, referente à inexpressiva importância considerada nos setores administrativos e da contabilidade, em especial, por aspectos relacionados ao meio ambiente. Sem outros dados de pesquisas formais, constata-se que, no Brasil, usualmente as empresas procedem de forma semelhante como antes descrito.

## **7 INFORMAÇÕES AMBIENTAIS DIVULGADAS ATRAVÉS DOS DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS ANUAIS**

A partir da promulgação da Lei das Sociedades Anônimas, Lei 6.404/76, as práticas contábeis, principalmente no que se refere à padronização de procedimentos e divulgação da situação patrimonial e dos resultados econômico-financeiros através dos demonstrativos contábeis, tiveram acentuadas modificações. Atualmente, as sociedades anônimas de capital aberto preparam e divulgam as demonstrações contábeis de acordo com os preceitos da legislação societária, Lei 9.249/95, dispositivos da Comissão de Valores Mobiliários e das Normas Brasileiras de Contabilidade.

Há vários aspectos relacionados ao meio ambiente que podem e devem ser incluídos nas publicações dos demonstrativos contábeis anuais. Além dos aspectos comentados

anteriormente, destacam-se itens relacionados às obrigações por empréstimos e financiamentos, especialmente, quando os mesmos são oriundos de instituições financeiras estatais brasileiras, subscritoras do Protocolo Verde que firmaram a Carta de Princípios para o Desenvolvimento Sustentável. Conforme examinado, os bancos oficiais estabeleceram, entre outros, os seguintes princípios de conduta: a proteção ambiental é um dever de todos que desejam melhorar a qualidade de vida no planeta e extrapola qualquer tentativa de enquadramento espaço-temporal; os riscos ambientais devem ser considerados nas análises e nas condições de financiamento; a gestão ambiental requer a adoção de práticas que antecipam e previnam degradações do meio ambiente; as leis e regulamentações ambientais devem ser aplicadas e exigidas.

Então, quando um financiamento é concedido, por exemplo, pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico Social – BNDES, entre as diversas cláusulas contratuais, há uma que prescreve: “*Obrigações gerais: a) da creditada – cumprir, durante a vigência deste contrato, o disposto na legislação referente à Política Nacional do Meio Ambiente (lei 6.938 de 31.08.81 e Normas Complementares), adotando as medidas e ações adequadas para evitar ou corrigir danos causados pelo projeto financiado*”.

Com isto, além das garantias reais e avais contratuais, a obrigação, acima mencionada, prevista em contrato de financiamento, caracteriza uma responsabilidade assumida pela entidade tomadora do empréstimo que deve ser divulgada em nota explicativa, conforme prescreve a letra “d” do parágrafo 5º do art.176 da Lei 6404/76.

No capítulo XV da Lei Societária, os artigos 175 ao 188 tratam sobre o exercício social e das demonstrações financeiras. Deste capítulo, cabe destacar os dispositivos:

- o Art. 176 que diz: “Ao fim de cada exercício social, a Diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial; II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; III - demonstração do resultado do exercício; IV - demonstração das origens e aplicações de recursos”.

- o parágrafo 4º, do artigo acima, menciona que: “As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou

demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício”.

- o parágrafo 5º menciona: “As notas deverão indicar:

[ ... ]

- d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;
- e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;

Com relação aos financiamentos obtidos e garantias oferecidas às instituições financeiras, usualmente as empresas, inclusive as de capital aberto, detalham em notas explicativas anexas às demonstrações contábeis, a composição dos empréstimos, prazos de vencimentos, taxas de juros e as garantias reais e avais existentes vinculadas aos empréstimos. No entanto, não é praxe as empresas mencionarem explicitamente em nota explicativa as obrigações relativas a preservação do meio ambiente, bem como a observância à legislação ambiental e à Política Nacional do Meio Ambiente vigente. Dois exemplos deste fato podem ser mencionados:

1º) Nota explicativa nº 9. Financiamentos (parcial) anexa às Demonstrações Contábeis de 1999 da Petrobrás. Os financiamentos concedidos pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico Social – BNDES - estão garantidos pelos bens financiados (tubos de aço carbono para o Gasoduto Bolívia-Brasil e embarcações).

2º) Nota explicativa nº 11. Instituições Financeiras (parcial) anexa às Demonstrações Contábeis de 1999 da COPESUL – Companhia Petroquímica do Sul. Os financiamentos em moeda nacional oriundos do BNDES (Finem e Finame) estão garantidos pela planta nova e pelas máquinas e equipamentos financiados, respectivamente, enquanto que os em moeda estrangeira (IFC e EXIMBANK) estão garantidos pela hipoteca da planta antiga.

Nos exemplos acima, não consta das respectivas publicações dos demonstrativos contábeis das empresas, de forma expressa, em nota explicativa, a obrigação contratual caracterizada na letra “d” do parágrafo 5º do art. 176 da Lei 6.404/76, referente à observância da Política Nacional do Meio Ambiente.

Cabe registrar que os comentários efetuados sobre as publicações das empresas supramencionadas não inferem que tais empresas deixem de atender adequadamente à

legislação ambiental. No entanto, reitera-se que as respectivas notas explicativas deveriam ser complementadas de forma a esclarecer e informar aos usuários externos sobre a totalidade de obrigações contratadas pelas empresas.

Para efeito de escrituração e divulgação das demonstrações contábeis anuais, além dos comentários anteriores referentes à legislação societária, todas as empresas devem observar os preceitos técnicos estabelecidos nas Normas Brasileiras de Contabilidade, previstas em resoluções do Conselho Federal de Contabilidade.

Com relação à divulgação dos demonstrativos contábeis, o Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução CFC nº 737 de novembro de 1992, aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis que, entre outros aspectos, menciona:

6.1.1.1 - a divulgação é o ato de colocar as demonstrações contábeis da Entidade à disposição de seus usuários.

6.1.2.1 - a divulgação das demonstrações contábeis tem por objetivo fornecer, aos seus usuários, um conjunto mínimo de informações de **natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social** que lhes possibilitem o conhecimento e a análise da situação da Entidade (sem grifo no original).

O item 6.2 da NBC T-6 trata do conteúdo das notas explicativas que complementam as demonstrações contábeis, conforme segue:

6.2.1.1 – Esta Norma trata das informações mínimas que devem constar das notas explicativas. Informações adicionais poderão ser requeridas em decorrência da legislação e outros dispositivos regulamentares específicos em função das características da Entidade.

6.2.2 – Definição e conteúdo das notas explicativas.

6.2.2.1 – As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.

6.2.2.2 – As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares e/ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis propriamente ditas.

6.2.2.3 – As notas explicativas incluem **informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social**, bem como os critérios

utilizados na elaboração das demonstrações contábeis e eventos subsequentes ao balanço (sem grifo no original).

Além dos aspectos mencionados e grifados nos itens 6.1.2.1 e 6.2.2.3, as normas contábeis deveriam contemplar, de maneira explícita, informações sobre o **meio ambiente**, tendo em vista a importância que tais aspectos estão adquirindo na sociedade em geral e nas empresas de modo especial, diante da crescente consciência de desenvolvimento econômico sustentável. As informações poderiam constar nas próprias demonstrações contábeis através de valores consignados em contas ou grupos de contas que identificassem recursos alocados em atividades relacionadas ao meio ambiente ou passivos referentes a compromissos ambientais. Ou ainda, através de notas explicativas complementares às demonstrações, de forma descritiva, o conjunto de ações desenvolvidas pelas organizações no âmbito da gestão ambiental.

Como se verifica através das normas legais vigentes, Lei das S/As e Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, apesar de as especificações e menções serem genéricas, é possível e plenamente praticável as empresas divulgarem aos usuários externos, além da situação patrimonial e dos resultados verificados, suas ações e prevenções relacionadas com o meio ambiente de maneira detalhada e explícita, através de notas explicativas que complementam os demonstrativos contábeis.

No entanto, conforme examinado, quando as empresas no Brasil divulgam informações sobre meio ambiente, através das publicações dos balanços, fazem de forma limitada, com a revelação de reduzidos dados. Efetivamente, os demonstrativos contábeis pouco ou nada informam a respeito. Isto decorre da inexistência de dispositivos que estabeleçam normas e critérios específicos e detalhados para divulgação e publicação e sobre meio ambiente. Tais normas poderiam ser estabelecidas no âmbito das Normas Brasileira de Contabilidade, através de Resolução do Conselho Federal de Contabilidade, que poderia prever a publicação, quando for o caso, de nota explicativa que contemplasse especificamente aspectos relativos ao meio ambiente.

## 8 CONCLUSÃO

Os recursos naturais, alguns limitados e sem possibilidades de serem renovados, com o passar dos tempos foram consumidos de maneira indiscriminada. Outros, com possibilidades de preservação e renováveis, não foram e ainda não estão sendo utilizados de forma adequada.

Estes fatos caracterizam alguns efeitos de impactos ambientais decorrentes de utilização inadequada de recursos naturais. Atenção e cuidados para os recursos disponíveis na natureza ou a produção de produtos e resíduos que eventualmente venham a afetar o meio ambiente são variáveis que crescem de importância no planejamento estratégico das empresas.

As exigências crescentes, atualmente verificadas num mercado globalizado e altamente competitivo, além da preocupação com o esgotamento e comprometimento dos recursos naturais, levam as empresas a observarem as disposições da legislação ambiental de forma a se qualificarem formalmente para padrões superiores de qualidade de seus processos industriais e dos produtos.

No Brasil, as organizações, notadamente as indústrias, e principalmente, por imposições de normas legais vigentes, estão adotando cada vez mais processos de controle e de gestão ambiental em suas atividades produtivas. O Art. 225 da Constituição Federal de 1988, as leis 6.803/80, 6.938/81 e 9.605/98 são exemplos marcantes de textos legais que determinam as empresas a adotarem procedimentos e processos voltados ao controle ambiental.

Considerando a cultura vigente, as organizações brasileiras irão divulgar de maneira mais explícita e detalhada, aos usuários externos, através dos demonstrativos contábeis anuais, informações sobre o meio ambiente e ações de gestão ambiental no caso de serem compulsoriamente obrigadas, através de dispositivo normativo, como, por exemplo, através de uma nota explicativa determinada por Resolução do Conselho Federal de Contabilidade.

Na nota explicativa proposta, poderiam ser incluídos e destacados os seguintes aspectos, entre outros:

- a legislação relativa ao meio ambiente a que a empresa está submetida e se a mesma está sendo observada;
- enquadramento da organização, se for o caso, às normas da série 14.000 (sistema de gestão ambiental, auditoria ambiental, avaliação de performance, rotulagem ambiental, análise do ciclo de vida; aspectos ambientais em normas de produtos);
- o volume de gastos ambientais que a empresa realizou na gestão e controle do meio ambiente, incluindo a preservação, proteção e recuperação ambiental. Tais gastos poderiam ser subdivididos em: investimentos de ativos permanentes ambientais; custos ambientais; e despesas ambientais;

- passivos ambientais abrangendo todos os gastos que a empresa deverá realizar para saldar suas obrigações ambientais;
- riscos ambientais potenciais e contingentes, decorrentes de:
  - iniciativa própria da empresa, a partir de sua consciência de responsabilidade social e ambiental com vistas a execução de atividades num contexto de desenvolvimento sustentável;
  - reivindicações de indenização por terceiros por danos ambientais;
  - exigências de legislações ambientais.

Por fim, também propõe-se através de tramitação usual e cabível para o caso, que o Conselho Federal de Contabilidade inclua a expressão **ambiental** nos itens 6.1.2.1 e 6.2.2.3 da NBCT 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis da Resolução CFC nº 737/92. Desta forma, os itens mencionados das Normas Brasileiras de Contabilidade passariam a vigorar com a seguinte redação:

**Item 6.1.2.1** - a divulgação das demonstrações contábeis tem por objetivo fornecer, aos seus usuários, um conjunto mínimo de informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física, social e **ambiental** que lhes possibilitem o conhecimento e a análise da situação da Entidade (grifada a expressão a ser adicionada ao texto vigente).

**Item 6.2.2.3** – as notas explicativas incluem informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física, social, e **ambiental**, bem como os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis e eventos subsequentes ao balanço (grifada a expressão a ser adicionada ao texto vigente).

## REFERÊNCIAS

BIO, S. R. **Sistemas de informação**: um enfoque gerencial. São Paulo: Atlas, 1991.

CAMPOS, L. M. **Um estudo para definição e identificação dos custos da qualidade ambiental**. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1996.

DONAIRE, D. **Gestão ambiental na empresa**. São Paulo: Atlas, 1995.

EPSTEIN, M. J. **Measuring corporate environmental performance**. Irwin Professional Publishing, USA, 1996.

FENSTERSEIFER, J. E. O complexo calçadista em perspectiva: tecnologia e competitividade. Porto Alegre: Ortiz, 1995.

FERREIRA, A. C. **Uma contribuição para a gestão econômica do meio ambiente**: um enfoque de sistema de informações. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 1998.

LOPES DE SÁ, A. Considerações gerais sobre a Contabilidade aplicada ao meio ambiente natural. **IOB**, n. 34, ago. 1999.

LOPES DE SÁ, A. Introdução à Contabilidade aplicada ao meio ambiente natural. **IOB**, n. 37, set. 1999.

OLIVEIRA, J. H. R. **Legislação ambiental aplicada às organizações**. Apostila. Doutorado UFSC/UNISC, 2000.

RIBEIRO, M. S. **Custeio das atividades de natureza ambiental**. Tese (Doutorado). – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 1998.

SCHMIDT, P. História do pensamento contábil. Porto Alegre: Bookman., 2000.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

Legislação mencionada:

Lei nº. 6.404/76

Lei nº. 6.803/80

Lei nº. 6.938/81

Lei nº. 9.605/98

Constituição Federal do Brasil de 1988.

Normas Brasileiras de Contabilidade – Conselho Federal de Contabilidade.