

Informações Ambientais na Contabilidade Pública: Reconhecimento de sua Importância para a Sustentabilidade

Cláudia Ferreira da Cruz
Mestranda em Ciências Contábeis da FACC/UFRJ
Av. Pasteur, 250 – Praia Vermelha
22.290-240 – Rio de Janeiro – RJ
claudiacruz@facc.ufrj.br

Alessandra Lima Marques
Mestranda em Ciências Contábeis da FACC/UFRJ
Av. Pasteur, 250 – Praia Vermelha
22.290-240 – Rio de Janeiro – RJ
alessandralmarques@hotmail.com

Aracéli Cristina de Sousa Ferreira
Doutora em Controladoria e Contabilidade – USP
Professora Titular
Mestrado em Ciências Contábeis da FACC/ UFRJ
Av. Pasteur, 250 – Praia Vermelha
22.290-240 – Rio de Janeiro – RJ
araceli@facc.ufrj.br

Resumo

O propósito desse trabalho foi discutir o que os poderes públicos podem evidenciar em seus relatórios contábeis e orçamentários acerca da gestão dos recursos ambientais situados no território que administram, a partir da legislação pertinente e da literatura disponível. Trata-se de um ensaio teórico, baseado em textos legais e material bibliográfico. Verificou-se a partir da legislação consultada que o poder público possui responsabilidades perante o meio ambiente, que constitui um bem público a ser usado de forma sustentável e que a gestão ambiental racional dos recursos ambientais é uma função de governo. A literatura consultada permite afirmar que os recursos naturais compõem patrimônio público e devem ser reconhecidos nos demonstrativos contábeis e orçamentários dos entes federativos como recursos capazes de gerar benefícios futuros (ativos), bem como os passivos correspondentes decorrentes da ação de entidades públicas e privadas. Considera-se ainda que a informação contábil constitui instrumento relevante para auxiliar na gestão dos recursos ambientais pelas entidades governamentais. Porém, os relatórios emanados da contabilidade pública têm evidenciado esse tipo de informação de maneira bastante tímida, em cumprimento apenas a determinações legais.

Palavras-chave: Gerenciamento Ambiental. Contabilidade Pública. Gestão Pública.

Abstract

This study aimed to discuss, based on legal texts and available literature, what public authorities can demonstrate in their budgeting and accounting reports about the management of environmental resources in the territory they manage. This is a theoretical essay, based on legal texts and relevant literature. According to the consulted legislation, the government has a responsibility towards the environment, which is a public good to be used sustainably, moreover, the rational environmental management of environmental resources is a function of the state. The literature suggests that natural resources constitute public good and should be recognized in financial statements and budgets of federal entities as resources capable of generating future benefits (assets), as well as the corresponding liabilities arising from the action of public and private entities. It is further understood that the accounting information is a relevant tool to assist the management of environmental resources by governmental entities. However, reports emanating from the public accounting barely have shown this type of information, they simply meet the requirements of the law.

Key-words: Environmental Management. Governmental Accounting. Governmental Management.

1. Introdução

No decorrer dos séculos de evolução da humanidade, o ser humano de maneira sempre crescente buscou melhorar suas condições de sobrevivência no planeta. Os avanços tecnológicos alcançados pelas grandes revoluções industriais refletem essa realidade. No entanto, uma das mais graves conseqüências, senão a maior desse processo foi a degradação do meio ambiente, com o conseqüente desequilíbrio ecológico, decorrente da pouca preocupação com a natureza finita dos recursos naturais. A degradação alcançou proporções tamanhas que hoje se pergunta: De quem é a culpa? Quem são os responsáveis? O que ainda pode ser feito? Qual o papel dos poderes públicos nesse contexto?

Após vários ciclos de degradação dos recursos ambientais, a contaminação dos mananciais, dos solos e do ar e da diminuição da qualidade de vida das populações, tem despertado nos administradores públicos de todos os níveis de governo a necessidade de buscar soluções para esses problemas (SCHENINI e NASCIMENTO, 2004). A partir daí, diversas ações têm sido iniciadas com o objetivo de garantir um uso racional e sustentável desses recursos. Embora seja de conhecimento geral que os governos federal, estadual e municipal têm órgãos específicos para gerir questões ambientais, constata-se que há pouca informação contábil e financeira acerca das ações em prol do meio ambiente e também relativo ao patrimônio ambiental sob administração do ente estatal (governo federal, estadual ou municipal).

O propósito desse texto é discutir o que os poderes públicos podem evidenciar em seus relatórios contábeis e orçamentários acerca da gestão dos recursos ambientais situados no território que administram. A opção por esse prisma repousa sobre dois pontos: o primeiro é que a Constituição Federal de 1988 dispõe sobre as responsabilidades dos entes federativos em relação ao meio ambiente, além de enumerar os recursos naturais que são patrimônio público sob tutela e responsabilidade do Estado; e segundo, que a gestão ambiental é uma função de governo, de acordo com a Portaria nº 42/1999 do Ministério do Orçamento e Gestão. Desses pontos, decorre que: se a gestão ambiental é função governamental, implica em despesas constantes ou não dos instrumentos de planejamento governamental; e se os

recursos naturais compõem patrimônio público devem ser reconhecidos nos demonstrativos contábeis e orçamentários dos entes federativos como recursos capazes de gerar benefícios futuros (ativos).

Assim, da discussão que se pretende fazer, espera-se poder identificar as possibilidades de reconhecimento de ativos e passivos, receitas e gastos ambientais pela Contabilidade Pública a partir da legislação pertinente e da literatura disponível. Ressalta-se que a contabilidade pública brasileira não tem sido profícua na abordagem desse tema.

Quanto aos objetivos, o presente estudo pode ser classificado como de natureza teórica, a qual segundo Demo (2000), é "dedicada a reconstruir teoria, conceitos, idéias, ideologias, polêmicas, tendo em vista, em termos imediatos, aprimorar fundamentos teóricos". Baffi (2002) acrescenta que pesquisas com finalidades teóricas são orientadas no sentido de reconstruir teorias, quadros de referência, condições explicativas da realidade, polêmicas e discussões pertinentes. Para essa autora, "a pesquisa teórica não implica imediata intervenção na realidade, mas nem por isso deixa de ser importante, pois seu papel é decisivo na criação de condições para a intervenção".

Quanto aos procedimentos de pesquisa utilizados, adotou-se a pesquisa bibliográfica e documental. A primeira é elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos (Gil, 1999) e atualmente com material disponibilizado na Internet; enquanto a pesquisa documental se baseia em materiais que ainda não receberam nenhum tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa (GIL, 1999). Os principais documentos analisados nesse artigo foram textos legais.

2. A Finalidade da Atuação do Estado

O Estado, segundo Dallari (2003), "é uma ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território". Dessa definição, destaca-se finalidade precípua do surgimento do Estado: o bem comum. De um modo geral, as pessoas costumam acreditar que o Estado existe para promover o bem comum, para garantir que as todas as pessoas tenham acesso a direitos básicos definidos na constituição de cada território, para assegurar ainda que interesses privados não se sobreponham ao interesse público. Botelho (2004, p. 36) confirma essa idéia ao afirmar que "o Estado moderno ao longo da história assumiu funções específicas, enfatizando aspectos distintos de sua ação na esfera social e econômica". Assim, as diferentes fases que caracterizam a história das civilizações influenciaram a ação do Estado, quanto à sua finalidade e abrangência. Garcez (2007) acrescenta que as funções estatais se apresentam sempre crescentes em relação às demandas e necessidades sociais.

Entre as funções clássicas do Estado definidas por Musgrave e Musgrave (1980), as quais definem finalidades da atuação do Estado – funções alocativa, distributiva e estabilizadora – a função alocativa é direcionada ao provimento dos bens e serviços à coletividade, os quais constituem competências das esferas governamentais. No exercício da função alocativa, o ente estatal parte das suas competências constitucionais e legais, de forma a atender as demandas de modo eficiente e justo.

O Preâmbulo da Constituição Federal de 1988 estabelece que o Estado brasileiro tem por finalidades precípua assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça, enfatizando-os como valores supremos da sociedade. No entanto, conforme afirma Botelho (2004, p. 36), "a ação do Estado para o suprimento das demandas da coletividade está condicionada à disponibilidade de recursos públicos". O instrumento utilizado para definir a quantidade e

Informações Ambientais na Contabilidade Pública: Reconhecimento de sua Importância para...

destinação dos recursos do Estado é o orçamento público. De acordo com o autor referenciado, para um melhor aproveitamento e gestão dos recursos disponíveis face à magnitude das necessidades existentes, o Estado utiliza instrumentos de planejamento.

Considerando que um meio ambiente ecologicamente equilibrado é direito garantido constitucionalmente no território brasileiro e dever do Estado, acredita-se que as ações relativas à preservação e recuperação do meio ambiente devem ter lugar no orçamento anual e ser objeto de registro e controle pela Contabilidade, a fim de que se possa prestar contas à sociedade das alterações sofridas nesse meio e suas conseqüências.

A urgência e relevância das questões ambientais no atual cenário global requerem dos administradores públicos a opção por políticas públicas eficazes, capazes de fazer com que o interesse público de fato prevaleça sobre o privado para que se realize o bem comum. Como o princípio da publicidade permeia toda a atuação da administração pública (FURRIELLA, 2002), nos termos do art. 37 da Constituição Federal, faz-se necessária uma comunicação transparente, objetiva e acessível das condições dos recursos ambientais sob responsabilidade do ente e das ações em favor da preservação dos mesmos.

3. Funções do Estado em Relação ao Meio Ambiente

Atualmente uma das questões consideradas mais relevantes que compõem o escopo da atuação estatal é o meio ambiente. Isso porque o debate está na agenda mundial em decorrência da degradação que vem sofrendo em praticamente todo o planeta, como resultado da exploração industrial. Ao considerar que a finalidade da atuação do Estado é promover o bem comum e que o meio ambiente é considerado um recurso de uso comum das pessoas tutelado pelo Estado, pode-se afirmar que a gestão e defesa dos recursos ambientais constituem finalidade da ação do Estado.

A partir da Constituição Federal de 1988 o meio ambiente passou a ser tido como um bem tutelado juridicamente. Conforme Silva (2004, p. 46), “a Constituição de 1988 foi, portanto, a primeira a tratar deliberadamente da questão ambiental”, trazendo mecanismos para sua proteção e controle, sendo tratada por alguns como ‘Constituição Verde’.

São diversos os dispositivos constitucionais que fazem referência ao meio ambiente: tratam de direitos e garantias da coletividade em relação ao meio ambiente, definem os recursos naturais que são bens da União e patrimônio público e estabelecem as competências de exclusivas e concorrentes dos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) quanto à responsabilidade por preservar e gerir o uso racional e sustentável dos recursos naturais (florestas, a fauna e a flora, recursos hídricos e minerais).

A Lei nº 6.938/1981 (Brasil, 1981) que dispõe sobre a Política Nacional de Meio Ambiente, estabelece, em seu artigo 2º, os objetivos, princípios norteadores e as ações que devem ser contempladas nessa política.

A Política Nacional do Meio Ambiente tem por objetivo a preservação, melhoria e recuperação da qualidade ambiental propícia à vida, visando assegurar, no País, condições ao desenvolvimento sócio-econômico, aos interesses da segurança nacional e à proteção da dignidade da vida humana, atendidos os seguintes princípios:

- I - ação governamental na manutenção do equilíbrio ecológico, considerando o meio ambiente como um patrimônio público a ser necessariamente assegurado e protegido, tendo em vista o uso coletivo;
- II - racionalização do uso do solo, do subsolo, da água e do ar;
- III - planejamento e fiscalização do uso dos recursos ambientais;
- IV - proteção dos ecossistemas, com a preservação de áreas representativas;
- V - controle e zoneamento das atividades potencial ou efetivamente poluidoras;

- VI - incentivos ao estudo e à pesquisa de tecnologias orientadas para o uso racional e a proteção dos recursos ambientais;
- VII - acompanhamento do estado da qualidade ambiental;
- VIII - recuperação de áreas degradadas;
- IX - proteção de áreas ameaçadas de degradação;
- X - educação ambiental a todos os níveis de ensino, inclusive a educação da comunidade, objetivando capacitá-la para participação ativa na defesa do meio ambiente.

A partir desses itens enumerados na Lei da Política Nacional de Meio Ambiente, observa-se que há uma gama de ações que constarão entre as atividades da função Gestão Ambiental, as quais serão objeto de ampla divulgação pelo poder público responsável para acompanhamento e controle por parte da sociedade.

As Leis nº 6.938/1981 e 9.985/2000 apresentam conceitos diferentes para Meio Ambiente. Enquanto a primeira (Art. 3º, I) define o meio ambiente como 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, a Lei nº 9.985/2000 (Art. 2º, IV) não apresenta um conceito de meio ambiente, mas de recursos naturais que são: a atmosfera, as águas interiores, superficiais e subterrâneas, os estuários, o mar territorial, o solo, o subsolo, os elementos da biosfera, a fauna e a flora. Enquanto uma lei estabelece o conceito mais amplo, a outra apenas lista os tipos de recursos físicos presentes na natureza estão no escopo da ação do poder público em sua função de gerir os recursos naturais que são patrimônio público.

Tanto no aspecto de evidenciação de gastos relativos ao Meio Ambiente, quanto na potencialidade de geração de receitas a partir dos recursos ambientais e também no reconhecimento nos relatórios contábeis e orçamentários dos bens naturais definidos como patrimônio público, os textos legais analisados não apresentam qualquer empecilho. Pelo contrário, apresentam possibilidades de evidenciação de gastos, receitas e bens relacionados ao Meio Ambiente pela Contabilidade Pública.

A Lei nº 4.320/64, que estabelece normas de Contabilidade a serem seguidas por entidades da administração pública, orienta que a classificação da despesa no orçamento público deve ser desdobrada de acordo com os seguintes critérios: institucional, funcional, por programas e segundo a natureza.

A classificação dos gastos governamentais de acordo com a função de governo (categoria funcional) atualmente é definida pela Portaria nº 42/1999 do Ministério do Orçamento e Gestão, a qual estabelece 28 funções baseadas nas competências e finalidades dos entes estatais. Além das tradicionais funções governamentais sob as quais são classificados os gastos públicos, foi introduzida na Portaria nº 42/1999, a função Gestão Ambiental, a qual é dividida em subfunções: preservação e conservação ambiental, controle ambiental, recuperação de áreas degradadas, recursos hídricos e meteorologia.

Embora o texto constitucional de 1988 já dispusesse acerca de diversas funções dos entes estatais em relação ao meio ambiente, a classificação dos gastos públicos por função de governo vigente até 1999 não previa essa categoria. Como já dito foi apenas a partir da edição da Portaria nº 42 que essa categoria de gastos passou a versar entre as despesas governamentais. Embora nesse trabalho se enfatize o poder informativo da classificação funcional quanto à identificação das áreas de aplicação dos recursos públicos, uma análise mais profunda das despesas classificadas em determinada função requer outro tipo de classificação que aponte que despesa foi executada e com que finalidade.

A partir daí, um questionamento se faz necessário: até a edição da referida portaria, em qual função eram registradas e controladas as despesas governamentais relativas a projetos e

atividades voltados ao meio ambiente previstos desde a promulgação da Constituição de 1988? Barros (2004, p. 35) e Furriella (2002, p. 20) denunciam que as questões ambientais só começaram a ser discutidas pelo poder público no Brasil, com mais profundidade, a partir da década de 80.

Segundo Barros (2004), “as ações ambientais devem ser vistas e tratadas como parte de um sistema e não como responsabilidade de um setor ou de uma esfera de governo”. Segundo esse autor os países em desenvolvimento, a exemplo do Brasil devem definir claramente suas prioridades de ação com foco em garantir o país de condições necessárias para o seu desenvolvimento pleno e enfatiza a necessidade de priorizar “os serviços ambientais, principalmente, da área de saneamento público, gestão dos resíduos, tratamento das águas residuais, coleta de lixo, e outros afetos ao desenvolvimento socioambiental regional e local”, sobretudo como responsabilidade dos governos estaduais e municipais. Apesar dessa recomendação do autor acima referenciado, Garcez (2007) acredita que podem surgir conflitos entre o pensamento neoliberal e o papel vital do Estado como promotor e protetor de um meio ambiente saudável e equilibrado. Isso porque a definição das políticas propostas no orçamento anual e a alocação dos recursos se dá em um ambiente político-ideológico e se não houver participação ativa da sociedade nesse processo, as decisões ficarão restritas à conveniência do Poder Executivo que elabora o orçamento e do Poder Legislativo que o aprova.

A Tabela 1 apresenta os valores destinados a projetos e atividade com a função Gestão Ambiental do Governo Federal durante o período de 2000-2008, a despesa total e a participação desse grupo de despesas no total de despesas liquidadas pela União.

Tabela 1: Despesas na Função Gestão Ambiental da União (2000-2008)

Ano	Função Gestão Ambiental	Despesa Total	%
2000	2.406.336.233,59	666.388.494.881,59	0,36%
2001	3.635.760.067,43	733.907.651.715,76	0,50%
2002	2.133.161.247,50	740.516.140.788,64	0,29%
2003	1.301.724.318,09	677.629.028.645,51	0,19%
2004	1.498.362.123,34	682.687.800.161,69	0,22%
2005	2.360.128.241,23	719.094.289.245,86	0,33%
2006	1.744.555.451,30	929.198.686.112,17	0,19%
2007	1.412.392.292,15	876.288.908.245,90	0,16%
2008	1.373.320.244,80	917.620.990.076,83	0,15%

Fonte: STN, 2008.

Nota: Os valores estão expressos em reais atualizados com base no IGP-DI; do valor da despesa na função estão excluídas as operações intra-orçamentárias.

A partir dos dados apresentados na Tabela 1, verifica-se que do total das despesas governamentais, muito pouco tem sido destinado aos gastos com a Função Gestão Ambiental. O Brasil é considerado um país de dimensões continentais e de uma diversidade ecológica única entre todos os países do mundo, no entanto, quando mais se destinou do orçamento à gestão desses recursos, obteve-se um percentual de 0,5% (2001) da despesa total da União.

Ferreira, Bufoni e Muniz (2007) em uma pesquisa que comparou as informações divulgadas por sete empresas (siderurgia, petróleo e papel e celulose) a partir do modelo de divulgação proposto pelo ISAR/UNCTAD constataram que a média de investimentos em meio ambiente realizado por essas empresas foi menos de um por cento de sua receita líquida nos três anos englobados pela pesquisa. Esse resultado é similar ao demonstrado na Tabela 1. Em termos de investimentos ambientais, tanto o setor público quanto o privado investem muito pouco.

De 2000, ano em que os gastos ambientais dos entes públicos passaram a ter uma rubrica específica como função de Governo, até 2008, o país destinou mais recursos para o

pagamento de encargos da dívida do que para a gestão dos recursos ambientais que possui. Outra observação que pode ser feita a partir da Tabela 1 é que as despesas com a função Gestão Ambiental têm diminuído ao longo de todo o período analisado. Isso parece contraditório com as discussões atuais acerca da preservação dos recursos ambientais que, diante do presente estágio de degradação, têm enfatizado a necessidade de investimentos para preservação dos recursos que ainda subsistem.

Apesar dessa constatação, o objetivo dessa discussão não é avaliar o nível e a qualidade dos gastos governamentais destinados ao Meio Ambiente, mas a necessidade e as possibilidades de que esses recursos ambientais e os gastos com sua gestão sejam apresentados à sociedade de forma transparente, por meio dos relatórios emitidos pela Contabilidade.

4. Bens Públicos Ambientais sob Responsabilidade Civil do Estado

De acordo com a doutrina jurídica, o termo Responsabilidade Civil é aquele que decorre da existência de um fato que atribui a determinado indivíduo o caráter de imputabilidade dentro do direito privado (CARVALHO FILHO, 2007). Dessa forma, a pessoa responsável dentro do Direito Público é composta pelas pessoas que fazem parte da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), as autarquias e as fundações públicas de natureza autárquica.

A abordagem da mesma questão feita Código Civil (Brasil, 2002) em seu artigo 43 dispõe: “as pessoas jurídicas de direito público interno são civilmente responsáveis por atos de seus agentes que nessa qualidade causem danos a terceiros, ressalvado o direito regressivo contra os causadores do dano, se houver, por parte destes, culpa ou dolo”. Já na Constituição Federal de 1988, o mesmo tema é previsto no artigo 37, § 6º, de modo que nenhuma dúvida resta quanto ao fato de que o Estado se sujeita à teoria da responsabilidade objetiva, no ordenamento jurídico pátrio.

Paralelamente às questões sobre responsabilidade civil do Estado, cabe ressaltar o domínio eminente do Estado, que significa que este detém a disponibilidade potencial de tudo quanto esteja em linhas territoriais, em função de seu poder soberano. Sob o seu poder soberano encontram-se os *bens públicos*, que são todos aqueles que, de qualquer natureza (corpóreos e incorpóreos, móveis e imóveis, semoventes, créditos, direitos e ações) e a qualquer título (bens de domínio do Estado na qualidade de proprietário, quanto os de utilização pública ou que se sujeitam ao poder de disciplinamento e regulamentação do Poder Público), pertencem às pessoas jurídicas de direito público (a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios).

De acordo com o Novo Código Civil, no seu artigo 99º, os bens públicos estão classificados em três categorias: bens públicos de uso comum – são os de utilização concorrente de toda a comunidade (praças, ruas) e necessários ou úteis à existência de todos os seres vivos e que não devem ser submetidos à fruição privativa de ninguém (esta categoria abrange também os rios de domínio público e as vias públicas); bens públicos de uso especial – são os de utilização para cumprimento das funções públicas (repartições estatais, serviços públicos); e os bens públicos de uso dominicais – são os de utilização pelo Estado para fins econômicos, tal como faria um particular (imóveis desocupados).

Os bens públicos ambientais também são divididos em espécies:

- Mar territorial;
- Os rios públicos;
- Os lagos e lagoas públicos;

- Terras devolutas;
- Terras tradicionalmente ocupadas pelos índios;
- Ilhas.

Diversos são os dispositivos constitucionais que imputam à União e aos Estados da Federação a responsabilidade sobre a gestão dos bens públicos. Esses bens públicos podem ser considerados bens públicos ambientais, já que são em sua quase totalidade bens ambientais que estão sob a responsabilidade civil da União.

Nas competências da União definidas pela Constituição Federal de 1988 pode-se destacar como exemplo para o argumento do parágrafo anterior, o artigo 21, nos seus incisos XVIII, XIX e XX, que tratam das obrigações de planejar e promover defesa em calamidades públicas, tais como secas e inundações, tratam do gerenciamento dos recursos hídricos, saneamento básico. No artigo 22, incisos IV e XII, aparece a competência privativa da União em legislar sobre águas, energia, jazidas, minas e outros recursos minerais. No artigo 23 são destacadas as competências comuns dos entes, quais sejam: zelar pela guarda da Constituição, das leis e das instituições democráticas e conservar o *patrimônio público*; *proteger* os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, *as paisagens naturais* notáveis e os sítios arqueológicos; *proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas*; *preservar as florestas, a fauna e a flora*; promover programas de construção de moradias e *a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico*; registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios. Das competências concorrentes estão dispostas no artigo 24 a legislação sobre: florestas, caça, pesca fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição; proteção ao patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico; responsabilidade por dano ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico.

Observa-se que é bastante abrangente o elenco de áreas específicas que exigem atuação do Estado como responsável pela salvaguarda dos recursos ambientais na perspectiva da sustentabilidade. Tendo como pressuposto da sustentabilidade a gestão responsável dos recursos escassos, é pertinente o questionamento das razões pelas quais esses bens não são considerados como bens constantes do patrimônio público dos entes da federação.

5. O Conceito de Ativo e o Reconhecimento dos Bens Ambientais

Apesar da Contabilidade Pública não registrar no Patrimônio dos entes públicos os bens de uso comum da população, grandes são os avanços na intenção de se evidenciar com mais transparência os bens públicos, haja vista a publicação no Diário Oficial da União do dia 25/11/2008 a NBCT 16 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Essa Norma publicada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) faz parte de um contexto de mudanças que vêm sendo estudadas e aplicadas à Contabilidade do Setor Público visando uniformizar as informações contábeis públicas ao contexto de convergências às normas internacionais. Como exemplo, a definição de Patrimônio Líquido contida na NBCT 16.2, expressa a similaridade das Normas do Setor Público às Normas Brasileiras de Contabilidade conexas às Normas Internacionais de Contabilidade:

Patrimônio Público é o conjunto de bens e direitos, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados ou mantidos com recursos públicos, integrantes do patrimônio de qualquer entidade pública ou de uso comum, que seja

portador ou represente um fluxo de benefícios futuros inerentes à prestação de serviços públicos.

Na NBCT 16.10, a Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público são apresentadas contendo definições recentemente agregadas ao conteúdo normativo da contabilidade privada, tais como, *Impairment* e *Fair Value*.

Segundo a Estrutura Conceitual Básica para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis elaborada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que vêm trabalhando veementemente visando a convergência das Normas Brasileiras às Internacionais, ativo é “*um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que futuros benefícios econômicos resultem para a entidade*”. Essa definição é ampla e pode ser aplicada a diversos tipos de entidade; apesar de ser abrangente, o seu uso é importante, pois limita os itens que devem aparecer na demonstração do balanço patrimonial. Basicamente, essa definição possui três termos que são fundamentais para que um bem ou direito seja considerado um ativo: gerar benefício econômico futuro, ser controlado pela entidade e ser resultante de um evento que ocorreu no passado.

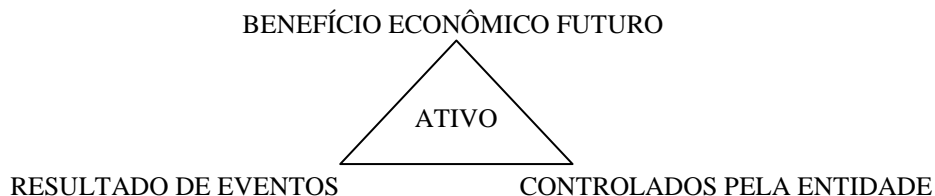


Figura 1: Esquema de conceituação de ativo
Fonte: Adaptado de Niyama e Silva (2008)

De acordo com a Estrutura Conceitual Básica, “o benefício econômico futuro embutido em um ativo é o seu potencial em contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade. Tal potencial poderá ser produtivo, quando o recurso for parte integrante das atividades operacionais da entidade. Poderá também ter a forma de conversibilidade em caixa ou equivalentes de caixa ou poderá ainda ser capaz de reduzir as saídas de caixa...”. Nesse caso, o termo futuro pressupõe que seja provável, ou seja, algo ainda não certo.

O reconhecimento de um bem na Contabilidade se dá pela sua incorporação às demonstrações contábeis de uma entidade, o que requer o seu enquadramento à definição, por exemplo, do ativo. Esse processo envolve a descrição do item, a atribuição do seu valor e a sua inclusão nos demonstrativos contábeis, que no caso de um ente público, é dado nos seus diversos sistemas.

Ao não considerar, por exemplo, a Baía de Guanabara – situada no Rio de Janeiro – o Governo do Estado do Rio de Janeiro deixa de registrar em seu Patrimônio um bem que é por ele controlado, ou seja, é de sua responsabilidade civil a salvaguarda, é resultado de eventos passados e tem grande potencial de geração de benefício econômico futuro. Se explorada economicamente, tendo sido previamente despoluída e tratada como prevê o Programa de Despoluição da Baía de Guanabara, poderia gerar recursos infindos para o Estado resultado de práticas esportivas, da indústria pesqueira, da indústria turística (resultado de mais 01 dia da estada de um turista na cidade), de acordo com Dubeux (1998).

6. Contabilidade Ambiental no Setor Público

Diversos fatos econômicos e sociais têm desafiado a contabilidade a adaptar-se às novas necessidades que a sociedade apresenta, entre as quais está a necessidade de obtenção de informações relativas ao meio ambiente (SILVA, 2003, p. 43). Informações contábeis de natureza social e ambiental, provenientes tanto do setor público como do setor privado, têm sido amplamente demandadas pela sociedade, que tem despertado com os indicadores dos recursos ambientais em todo o planeta.

O artigo 225 da Constituição Federal diz que o poder público e a coletividade têm o dever de defender e preservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações. Essa necessidade de preservação dos recursos não-renováveis para as gerações futuras está ligada ao conceito de sustentabilidade, a qual por sua vez pressupõe uma gestão racional desses recursos. Está também ligada ao postulado da continuidade. A gestão sustentável dos recursos naturais necessita de informações úteis e consistentes acerca dos mesmos. A geração de informações de caráter quantitativo-financeiro acerca do meio ambiente, segundo Veiga (2006), requer mudanças importantes na maneira de medir o desempenho das economias, ou seja, nos sistemas públicos de contabilidade das diversas esferas, tanto públicas quanto privadas.

Como representante da *United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD)*, Lorraine Ruffing disse em uma reunião desse órgão que “*If you can measure you can manage*”. Essa colocação da representante da UNCTAD faz referência exatamente à falta de informações para a gestão dos recursos ambientais. Não é possível realizar uma gestão eficaz de algo que não se tem informações tempestivas e relevantes. Nesse contexto, insere-se o papel das informações que podem ser geradas pela contabilidade.

Da necessidade de informações acerca de fatos relativos à interação da entidade com o meio ambiente, bem como da necessidade de mensurar os impactos ambientais das atividades econômicas, surgiu uma especialização na área de Ciências Contábeis conhecida como Contabilidade Ambiental. Segundo Mathews (1997), a contabilidade ambiental é uma das áreas da contabilidade com maior crescimento no final do século XXI, a qual tem gerado interesse para além dos limites acadêmicos e estritamente profissionais. Ferreira (2003, p. 59) corrobora que o desenvolvimento da contabilidade ambiental é resultado da demanda pela apresentação de informações para auxiliar a gestão ambiental.

O esforço empreendido pelas Ciências Contábeis para atender as demandas por informações de natureza social e ambiental, que a princípio parecem distantes dos tradicionais relatórios econômico-financeiros, não constitui, porém uma nova área de conhecimento, mas sim resultado do empenho da contabilidade em atender às demandas informacionais dos seus usuários. Para Ribeiro (2005, p. 45),

A contabilidade ambiental não é uma nova ciência, mas sim, uma segmentação da tradicional já, amplamente, conhecida. Adaptando o objetivo dessa última, podemos definir como objetivo da contabilidade ambiental: identificar, mensurar e esclarecer os eventos e transações econômico-financeiros que estejam relacionados com a proteção, preservação e recuperação ambiental, ocorridos em um determinado período, visando à evidenciação da situação patrimonial de uma entidade.

Embora teoricamente se reconheça as potencialidades da contabilidade em gerar informações úteis para gestão dos recursos ambientais, na prática tanto entidades do setor privado como do setor público têm evidenciado poucas informações acerca das interações entre o meio ambiente e a atividade econômica que desenvolvem.

A contabilidade ambiental poderia abarcar as seguintes dimensões:

- Do Estado – diz respeito ao somatório dos ativos e passivos ambientais de um Município, Estado, Distrito Federal ou da União.
- Pública ou de Governo – diz respeito aos ativos e passivos ambientais que decorrem da ação dos governos, em suas esferas de competência e em períodos coincidentes com os mandatos de seus governantes
- Privada – diz respeito à ação de organizações de caráter privado sobre os ativos e passivos ambientais.

O passivo ambiental de um Estado, por exemplo, seria o somatório das ações degradantes sobre o meio ambiente realizadas tanto por empresas que nele operam, como pelo Governo do Estado. O passivo do governo seria o somatório das ações de sua administração direta e a indireta.

Assim, identificadas as ações de competência de cada uma dessas esferas, um conjunto de informações deveria ser apresentado em termos monetários, relatando que impacto causaram no patrimônio. Entretanto, tomando como medida a afirmação de Dasgupta (1993) de que o meio ambiente é um gigantesco ativo, reunir um conjunto de informações das ações que o afetem e apresentá-las em termos monetários pode ser uma tarefa difícil, mas não pode ser considerada impossível.

Como então, definir Ativo Ambiental e Passivo Ambiental? Que aspectos deveriam ser considerados e que métodos de mensuração monetária poderiam ser adequados para avaliá-los? Num espectro amplo, os elementos incluídos no esquema contábil deveriam refletir o conceito de bem estar econômico, computando os efeitos negativos da poluição; deveria medir o fluxo material e o dos serviços gerados pelo capital ambiental.

Nesse ponto, alguns conceitos inerentes à economia e à contabilidade se aproximam. A contabilidade pretende medir a parte desse fluxo material e de serviços gerados que cabe a cada ente econômico em particular. Pode-se dizer que a contabilidade particiona esse gigantesco ativo e busca medir a relação entre a demanda por serviços e a poluição gerada para produzir esses serviços, de cada ente econômico.

Outra conseqüência da falta de informações ambientais sistematizadas é que mesmo que a informação acerca do desempenho ambiental das organizações esteja disponível nos relatórios emanados das autoridades públicas, bem como das organizações privadas, os gestores são raramente capazes de relacionar a informação ambiental com as variáveis econômicas. Dessa forma, constatam-se falhas no reconhecimento do valor econômico dos recursos naturais como ativos e no valor comercial e financeiro associado a um melhor desempenho ambiental (ONU, 2001). Esse fato é recorrente no setor privado e no setor público.

Ball (2005) discutiu como a contabilidade ambiental pode atuar como agente de mudança organizacional. Para a autora a divulgação pelo poder público de informações ambientais geradas pela contabilidade pode promover um *empowerment* da sociedade. Esse *empowerment* se dará pela tomada de consciência de que os bens ambientais pertencem à coletividade, mas como são tutelados pelo Estado, os mesmos devem ser controlados para que sejam mais bem geridos.

Com informações contábeis transparentes acerca de: quais são os bens ambientais sob responsabilidade do ente público; qual o valor econômico desses bens; qual o nível de “desgaste” desses bens; quais ações o poder público têm empreendido para preservá-los e quanto de recursos essas ações têm consumido do erário público; que montante de receitas tributárias diretas e indiretas os bens ambientais têm gerado para o governo, o gestor público teria melhores condições de gestão de tais recursos e a sociedade poderia acompanhar e

Informações Ambientais na Contabilidade Pública: Reconhecimento de sua Importância para...

cobrar dos governantes ações específicas para garantir efetividade do princípio da sustentabilidade. Para Burritt e Welch (2007), as informações ambientais geradas pelos sistemas de contabilidade do setor público devem ser transparentes para que a sociedade possa acompanhar a *accountability* governamental de forma mais efetiva.

As informações contábeis ambientais são úteis não apenas para promover *empowerment* da sociedade ou a gestão dos recursos ambientais, mas também a gestão de tributos. Um exemplo pode ser encontrado nas multas que são aplicadas a empresas quando essas são responsabilizadas por acidentes que causam degradação ambiental. Se houvesse informação atualizada e confiável acerca do valor econômico do bem ambiental, a multa poderia ser calculada como um percentual sobre esse valor na proporção da degradação causada, com vistas a cobrir os custos de recuperação.

A despeito da relevância social e política decorrente da divulgação de relatórios ambientais no setor público, acredita-se que quando essa divulgação é feita de forma voluntária, existem fatores que contribuem para que aconteça. Esse foi o objeto de investigação de Laine *et. al.* (2008). Esses autores pesquisaram as motivações que levam os grandes municípios finlandeses a publicar voluntariamente relatórios com informações acerca da gestão dos recursos ambientais do município. Suas conclusões foram que a publicação de tais relatórios é resultado das recentes reformas da contabilidade do setor público na Finlândia e ainda que tal prática parece ser uma transposição das práticas das empresas privadas e, por fim, argumentam que as perspectivas empresariais não devem ser diretamente aplicadas ao setor público, uma vez que o ambiente operacional é muito diferente, assim como as necessidades dos usuários e os reflexos sociais e políticos da divulgação.

Seja como uma iniciativa inerente às mudanças ocorridas na contabilidade do setor público, seja como referência às práticas adotadas pelo setor privado, acredita-se que a geração e divulgação de informações contábeis de natureza ambiental pelas entidades públicas só tem a contribuir para o aperfeiçoamento da legislação pertinente e de outras normas correlatas. Recentemente, por meio da Portaria CFC nº 76/08, foi instituído um grupo de estudo para analisar as normas contábeis sobre informações de natureza ambiental. A intenção do Conselho Federal de Contabilidade é oferecer orientações básicas para divulgação desse tipo de informações pela contabilidade, tanto de entidades públicas como privadas.

A divulgação voluntária de informações contábeis ambientais por entidades públicas poderá contribuir para o despertar da relevância de tais informações para o exercício da cidadania e da *accountability*, possibilitando que a sociedade seja conscientizada da necessidade de gestão e uso sustentável dos recursos naturais. Nesse aspecto, a contabilidade tem a incumbência de gerar informações que auxiliem na avaliação da eficácia dos programas iniciados no governo, que em se tratando de programas/projetos ambientais, a necessidade de acompanhamento adquire maior relevância, por trata-se de assunto de interesse de toda a sociedade, independente dos limites territoriais da esfera de governo.

A título de ilustração, são apresentadas algumas informações acerca do Programa de Despoluição da Baía de Guanabara (PDBG), iniciado em 1994, fruto de um convênio de cooperação técnica entre os governos brasileiro e japonês, que conta com financiamentos do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), *Japan Bank for International Cooperation* (JBIC) e também do governo do Estado do Rio de Janeiro. Esse programa foi objeto de uma pesquisa realizada por Dubeux (1998) cujo objetivo foi analisar os procedimentos metodológicos utilizados na análise de viabilidade econômica do PDBG, especificamente em relação à utilização de técnicas de valoração econômica dos benefícios ambientais e indicar outros procedimentos tendo em vista os investimentos adicionais que seriam realizados na recuperação da Baía.

A tabela 2 apresenta uma estimativa dos resultados esperados com recuperação de bens ou serviços ambientais decorrentes da revitalização das águas da Baía de Guanabara e os procedimentos metodológicos utilizados para estimar os resultados.

Tabela 2: Estimativas dos benefícios esperados a partir da despoluição da Baía de Guanabara

Bem ou serviço ambiental	Procedimentos metodológicos	Resultados
Aumento da oferta e regularização do abastecimento de água	Cálculo do excedente do consumidor com dados de pesquisa sobre hábitos de consumo de água	US\$ 109,7 milhões em VP*
Diminuição do desperdício com a racionalização do consumo de água	Cálculo do excedente do consumidor com dados de pesquisa sobre consumo médio de população com e sem hidrômetro	US\$ 158,5 milhões em VP*
Saneamento de residências	Máxima disposição a pagar por rede coletora de esgoto doméstico com dados de pesquisa de outro projeto	US\$12,73/família/mês
Recuperação ambiental de rios e córregos	Disposição a pagar por retirada de esgotos dos rios e córregos com dados de pesquisa de campo	US\$7,30/família/ mês
Recuperação ambiental das águas da Baía	Cálculo do excedente do consumidor com dados de pesquisa sobre hábitos de consumo de água	US\$7,20/família/mês
Recuperação ambiental das águas da Baía	Cálculo do excedente do consumidor com dados de pesquisa sobre consumo médio de população com e sem hidrômetro	US\$6,50/família/mês
Recuperação ambiental das águas da Baía	Máxima disposição a pagar por rede coletora de esgoto doméstico com dados de pesquisa de outro projeto	US\$0,15 família/mês**
Recuperação do setor pesqueiro	Aumento de oferta de pescado com dados sobre produção anterior à contaminação da BG	US\$ 30,6 milhões*
Aumento da demanda do setor turístico	Aumento da oferta de passeios turísticos na BG com dados sobre demanda turística no Rio de Janeiro e existência de projetos turísticos na BG	US\$6,7 milhões/ano
Diminuição de cheias	Cálculo do excedente do consumidor com dados de pesquisa sobre consumo médio de população com e sem hidrômetro	US\$ 10,3 milhões em VP*

* VP = valor presente descontado a taxa de 11% a.a.

** em 37% da amostra

Fonte: Adaptado de Dubeux (1998)

De acordo com os dados da Tabela 2, observa-se que existem métodos diversos que podem auxiliar a contabilidade a prestar informações sobre os custos de reparação de ativos ambientais, no caso a Baía de Guanabara, bem como sua potencialidade de geração de receitas. Tais informações podem ser utilizadas pela contabilidade para fins de contabilização e divulgação desses benefícios na medida em que ocorrerem ou forem reconhecidas pelo ente público.

A tabela 3 apresenta estimativas de benefícios diretos a serem gerados a partir da realização de atividades em áreas específicas dependentes da recuperação da Baía de Guanabara.

Tabela 3: Benefícios diretos estimados com a recuperação da Baía de Guanabara nas atividades esportivas, turísticas e de pesqueira.

Característica/Atividade	Método de Valoração	Parâmetro	Resultados
Balneabilidade, esportes náuticos e estética	Método de valoração contingente e método do custo de viagem	Deslocamento para praias distantes	Economia de US\$ 6,5 por família/mês
Turismo	Método da produtividade marginal	Mais um dia de turismo na cidade	Incremento de US\$16,7 milhões/ano
Pescado	Método da produtividade marginal	Volume médio de pescado nas águas da BG	Incremento de US\$ 30,6 milhões em dez anos

Fonte: Adaptado de Dubeux (1998)

Além dos resultados estimados na tabela 3, de acordo com os achados de Dubeux (1998), em termos globais, os sistemas de esgotamento sanitários propostos pelo PDBG apresentam um benefício de US\$ 582,40 milhões e um custo de US\$ 347,50 milhões. Essa

informação pode contribuir inclusive para um melhor planejamento do orçamento público na priorização de programas, tendo em vista os benefícios a serem gerados pelos mesmos.

O controle efetivo das variações patrimoniais de uma determinada entidade só pode ocorrer quando se dispõe de informações relevantes, o que pode ser estendido a todos os projetos e atividades desenvolvidas no âmbito governamental. Em auditoria realizada nos documentos do PDBG (TCE-RJ, 2006), os técnicos do TCE-RJ concluíram que o programa não tem apresentado a eficácia esperada, pois o Estado tem arcado com custos financeiros e gastos extras em função do atraso das obras em torno de R\$737,6 milhões, por exemplo.

O que se espera é que a contabilidade gere informações que auxiliem nesse tipo de avaliação. Considera-se que o acompanhamento da gestão dos recursos ambientais (ativos e passivos ambientais e potencial de geração de receitas a partir dos mesmos), pode contribuir para o uso sustentável dos bens de natureza ambiental, porém a escassez de informações dessa natureza atualmente disponibilizadas tem limitado essa contribuição.

7. Considerações Finais

O propósito desse trabalho foi discutir o que os poderes públicos podem evidenciar em seus relatórios contábeis e orçamentários acerca da gestão dos recursos ambientais situados no território que administram, a partir da legislação pertinente e da literatura disponível.

Verificou-se a partir da legislação consultada que o poder público possui responsabilidades perante o meio ambiente, que constitui um bem público a ser usado de forma sustentável e que a gestão ambiental racional dos recursos ambientais é uma função de governo, a qual deve ser executada a partir de informações qualitativas e quantitativo-financeiras, inserindo-se entre as prioridades a serem destacadas nos instrumentos públicos de planejamento orçamentário. A partir dessas premissas, considera-se que os recursos naturais compõem patrimônio público e devem ser reconhecidos nos demonstrativos contábeis e orçamentários dos entes federativos como recursos capazes de gerar benefícios futuros (ativos), bem como os passivos correspondentes decorrentes da ação de entidades públicas e privadas.

Entre as utilidades das informações contábeis de natureza ambiental, destacam-se: promoção do *empowerment* da sociedade pela conscientização da natureza pública dos recursos naturais e da necessidade do seu uso sustentável, auxílio na gestão dos recursos ambientais, instrumento de planejamento orçamentário quanto aos programas a serem priorizados; gestão de tributos relacionados ao uso direto ou indireto dos recursos ambientais, entre outros.

Considera-se ainda que a informação contábil constitui instrumento relevante para auxiliar na gestão dos recursos ambientais pelas entidades governamentais. Porém, os relatórios emanados da contabilidade pública têm evidenciado esse tipo de informação de maneira bastante tímida, em cumprimento apenas a determinações legais. Esse fato abre espaço para que a pesquisa sobre a contabilidade ambiental do setor público se amplie e possa oferecer alternativas condizentes com a necessidade de informação do ente público e da sociedade, adequando os sistemas, as normas contábeis e a legislação e respeitando questões como a objetividade e a oportunidade da informação contábil!

Referências

BAFFI, M. A. T.. **Modalidades de pesquisa**: um estudo introdutório. Petrópolis, 2002. Disponível em: <<http://www.pedagogiaemfoco.pro.br/met02a.htm>> Acesso em: 14 Jan. 2009.

BALL, A.. Environmental accounting and change in UK local government. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 18, n° 3, p. 346-373, 2005.

BARROS, M. L. B.. A caminho da gestão ambiental. **Revista do Tribunal de Contas da União**. Ano 35, n° 100, p. 34-40, Abr./Jun. Brasil, 2004.

BOTELHO, E. C.. **A contribuição das funções de governo dos municípios catarinenses para o desenvolvimento sustentável**. 120 f. 2004. (Monografia) Graduação em Ciências Econômicas. UFSC, Florianópolis, 2004.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, Senado Federal, 2007.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/2002/L10406.htm>> Acesso em: 31 Out. 2008.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm> Acesso em: 31 Out. 2008.

_____. **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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6938.htm> Acesso em: 31 Out. 2008.

_____. **Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000**. Institui o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9985.htm> Acesso em: 31 Out. 2008.

_____. Ministério do Orçamento e Gestão. **Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999**. Disponível em: <ftp://ftp.fnnde.gov.br/web/siope/leis/P42_MPOG_14-04-1999.pdf>. Acesso em: 14 jan. 2009.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Despesas da União por Função - 1980 a 2008**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/execucao_orcamentaria_do_GF/Despesa_Funcao.xls> Acesso em: 14 Fev. 2009.

BURATTO, A. L.. Gestão da sustentabilidade através de indicadores: uma proposta para implantação de um portal de informações ambientais no Estado de Santa Catarina. In: III Conferência de Gestão e Contabilidade Ambiental - Portuguese CSEAR Conference, 2008. **Anais...**, Leiria, 2008. CD-ROM.

BURRITT, R. L.; WELCH, S.. Accountability for environmental performance of the Australian Commonwealth public sector. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 10, n° 4, p. 532-561, 1997.

CARVALHO FILHO, J. S.. **Manual de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007. 18ª ed.

Informações Ambientais na Contabilidade Pública: Reconhecimento de sua Importância para...

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBCT 16** - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em:

<<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>> Acesso em: 14 jan. 2009.

DALLARI, D. A.. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

DASGUPTA, P.. **An Inquiry into Well-Being and Destitution**. Oxford: Clarendon, 1993.

DEMO, P.. **Metodologia do conhecimento científico**. São Paulo: Atlas, 2000.

DUBEUX, C. B. S.. **A valoração econômica como instrumento de gestão ambiental: o caso da despoluição da Baía de Guanabara**. 1998. 99f. Mestrado em Planejamento Energético (Dissertação). COPPE/UFRJ, Rio de Janeiro, 1998.

FERREIRA, A. C. S.. **Contabilidade Ambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável**. São Paulo, Atlas, 2003.

FERREIRA, A. C. S.; MUNIZ, N. P.; BUFONI, A. L.. Utilização do Modelo ISAR/UNCTAD: Uma Análise Comparativa. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 9, n. 35, p. 27 - 34, jan./mar. 2007.

FURRIELA, R. B.. **Democracia, cidadania e proteção ao meio ambiente**. São Paulo: FAPESP/Anna Blume, 2002.

GARCEZ, C. A. G.. O Protocolo de Quioto e o papel do Estado: os casos do Canadá e do Brasil. **Interfaces Brasil/Canadá**, Rio Grande, v. 7, p. 137-147, 2007.

GIL, A. C.. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

LAINE, M. *et. al.*. The sustainability reporting of municipalities. A fad, mimicry or true development? In: 31st Annual Congress of the European Accounting Association, Rotterdam, The Netherlands, April, 2008. **Anais...**, 2008.

MATHEWS, M.R.. Twenty-five years of social and environmental accounting research. Is there a silver jubilee to celebrate? **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 10, n° 4, p. 481-531, 1997.

MUSGRAVE, R. A.; MUSGRAVE, P. B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. da Universidade de São Paulo, 1980.

NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T.. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). Divisão para o Desenvolvimento Sustentável das Nações Unidas. **Contabilidade da gestão ambiental: procedimentos e princípios**. Nova York, 2001. Disponível em:

<<http://www.un.org/esa/sustdev/publications/emaportuguese.pdf>>. Acesso em: 14 Jan. 2009.

RIBEIRO, M. S.. **Contabilidade ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2005.

Cruz, C. F.; Marques, A. L.; Ferreira, A. C. S.

SCHENINI, P. C.; NASCIMENTO, D. T.. Gestão pública sustentável. **Revista de Ciências da Administração**, v.4, n.08, Jul./Dez. 2002.

SILVA, B. A.. **Contabilidade e meio ambiente**: considerações teóricas e práticas sobre o controle dos gastos ambientais. São Paulo: Annablume/Fapesp, 2003.

SILVA, J. A.. **Direito ambiental constitucional**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – TCE-RJ. A Auditoria do Tribunal no PDBG. **Revista TCE-RJ Notícia**, Rio de Janeiro, a.5, nº 52, set 2006.

VEIGA, J. E.. **Meio Ambiente & Desenvolvimento**. São Paulo, Senac Editora, 2006.