

# A auditoria ambiental dentro do Direito Ambiental. Os princípios do Direito Ambiental que a informam, papel da EFS na área ambiental



**Alcides Francisco  
Antúnez Sánchez**

é Professor Auxiliar. Faculdade de Ciências Sociais e Humanísticas. Universidade de Granma. República de Cuba

## RESUMO

As origens da auditoria ambiental dentro do Direito Ambiental aparecem com o trinômio contabilidade, auditoria e direito, em atenção à relevância que o controle ambiental possui para as empresas e a indústria, ao analisar-se seu conceito e elementos a partir da doutrina, como sua regulação normativa.

A importância que tem para o desenvolvimento industrial, os valores agregados que ela aporta às formas de gestão, como a ética empresarial, a certificação de seus sistemas de gestão, a certificação contábil ambiental e a certificação ambiental como empresa amiga do meio ambiente. Essa tipologia de auditoria por parte da Entidade Fiscalizadora Superior que a executa, vincula-se com os princípios que a informam no Direito Ambiental e os princípios da atividade de auditoria, como meta para alcançar um desenvolvimento sustentável.

Foram utilizados na pesquisa os métodos histórico-lógico, o de análise e síntese, o teórico-jurídico, o exegético-jurídico, de direito comparado e o indutivo-dedutivo.

**Palavras chaves:** auditoria ambiental, empresa amiga do meio ambiente, desenvolvimento sustentável.

## 1. ITER HISTÓRICO DA AUDITORIA AMBIENTAL NO DIREITO AMBIENTAL

A preocupação mundial com a proteção ambiental ganhou importância e magnitude nos últimos



anos, convertida em tema de interesse para a maioria do empresariado, ante as consequências negativas geradas pela contaminação industrial ao gerar danos ambientais. Proteção esta que se manifesta em três dimensões, a econômica, a social e a ambiental.<sup>1</sup> Nesse contexto, o desenvolvimento industrial bem equilibrado é essencial para gerar recursos, empregos e promover a educação ambiental, como base do bem-estar social e da qualidade de vida, para obter, com isso, um desenvolvimento sustentável.<sup>2</sup>

Sendo assim, o desenvolvimento tecnológico não pode ser depredador do ambiente e o Direito institui-se como meio para favorecer um desenvolvimento ambientalmente amigável. Toda vez que, paralelamente ao extraordinário progresso científico e tecnológico, que permitiu, mais que nunca, um alto nível de vida nas sociedades desenvolvidas hoje, se advertem os inumeráveis riscos originados pelo próprio desenvolvimento tecnológico e sobre os que, pese a dito progresso, continua presente a incerteza científica sobre seus efeitos sobre o meio ambiente e a saúde humana. Em diferentes países, as construções jurídicas originadas a partir do Direito Administrativo para o Direito Ambiental, reconhecido como Direito Administrativo Ambiental por autores como SANz Larruga, Betancort Rodríguez E Mora Ruiz, permitiram desenhar as pautas e limites para o fenômeno progressivo da contaminação industrial.<sup>3</sup>

Dentro desta doutrina analisada aprecia-se a regulação da instituição jurídica da auditoria ambiental como uma ferramenta de gestão ambiental.<sup>4</sup> É o setor

industrial, como gerador de danos ambientais contrários ao desenvolvimento sustentável, que permitiu desenvolver políticas ambientais, que ao implementar os SGAs e o uso de tecnologias limpas, permitem reduzir a contaminação ambiental dentro dos limites permitíveis. Por isso a preocupação dos empresários ante a problemática ambiental declarada nos conclaves universais ambientais, como elemento para diminuir a contaminação gerada pelas indústrias. O autor considera que as respostas dadas até agora pelos líderes dos Estados não foram adequadas, em sua maioria, por não existir consenso em adotar acordos para mitigar a contaminação ambiental que afeta o equilíbrio natural do planeta.

É por isso que análises nesta direção deveriam avaliar os efeitos da contaminação no homem, nos sistemas ecológicos e implementar SGA; convinha também, na opinião deste autor, distinguir a contaminação natural e a contaminação industrial desde o começo da humanidade, acelerada a partir da revolução industrial, como a geradora de graves problemas ecológicos — crise ecológica — e da prudência ecológica inadequada, para obter o desenvolvimento sustentável<sup>5</sup>.

Sob este ponto de vista, as análises realizadas por este autor a partir da doutrina contábil e da doutrina *ius* ambientalista nos países da Ibero América e da União Europeia, reconhecem a auditoria ambiental como a ferramenta de gestão capaz de avaliar e assentar de maneira adequada as bases das políticas ambientais nas empresas permitir executar as análises dos riscos ambientais gerados no desempenho de

uma atividade e avaliar seu impacto com a integração de outras ferramentas.

A mesma aprecia-se, como é praticada de forma voluntária e obrigatória no ordenamento jurídico que a regula, sua execução funde-se com o objetivo prioritário da empresa, a obtenção de benefícios e o cumprimento da proteção ambiental. Com isso, contribui-se com o desenvolvimento compatível com a conservação ambiental, com um equilíbrio entre ambos.<sup>6</sup>

A literatura científica nos assinala a obra de PACCIOLI publicada em 1494, com a teoria da “partida dupla”, que evidencia que desde o ano 254 a. n. e. inspecionavam e comprovavam as contas, fator que permitiu a evolução paralela da atividade da auditoria como resultado da prática da contabilidade, como ciência e ferramenta dos especialistas formados com o desenvolvimento industrial. Outros dados e documentos confirmam para este autor que, no final do século XIII e começo do XIV, auditavam-se as operações dos funcionários públicos que tinham administravam os fundos do Estado. Em 1799 já existiam firmas credenciadas de contadores públicos em países como Escócia, Estados Unidos da América e Inglaterra. Esses foram os primeiros nos quais a contabilidade pública adquiriu relevância ligada à prática da auditoria pública.<sup>7</sup>

Outros estudos realizados a partir das ciências contábeis indicam que a prática da auditoria nasceu na



Grã Bretanha durante a primeira metade do século XIX. Estendeu-se a outros países da cultura empresarial anglo-saxã, como forma de tornar confiável a informação contábil e incrementar a transparência no mercado de valores ante o desenvolvimento econômico e a expansão das relações econômicas, ante a exigência de seus estados de contas, ligada à atividade do comércio, ao reavivar a confiança e a competência nestas relações.<sup>8</sup>

No século XX, foram incluídos normativos jurídicos da auditoria, por vontade da Administração Pública. Sendo assim, se fortaleceu o trinômio contabilidade, auditoria e Direito com regulações dirigidas à proteção dos ativos contábeis contra as possíveis transgressões. Para isso, os estados de contas das empresas eram revisados pelos auditores para dar confiabilidade ao uso do orçamento. Este autor valoriza a transcendência da proteção do bem jurídico ambiental, refletida na contabilidade direta ou indireta, por sua influência no desenvolvimento da investigação e a evolução da atividade de auditoria, como meta para o desenvolvimento sustentável, ao permitir avaliar o equilíbrio entre o progresso e o meio ambiente por meio do controle ambiental realizado pela EFS.<sup>9</sup>

É por isso que a INTOSAI, a partir de seu surgimento em 1953 como o órgão encarregado de fiscalizar a regularidade das contas e da gestão financeira pública, constituída como uma organização não governamental com um status especial no Conselho Econômico e Social das Nações Unidas; é assim que em todas as regiões geográficas do planeta possuem um reconhecimento nos ordenamentos jurídicos como Tribunais de Contas e Controladorias Gerais entre as de maior representatividade.<sup>10</sup>

A situação apontada acima leva este autor a analisar a conexão dos problemas ambientais e a prática da auditoria, apreciada com as origens do *ius* ambientalismo, como parte da agenda pública internacional. É assim que as conferências ambientalistas desde aquela de Estocolmo até as do Rio de Janeiro, que têm debatido os problemas ambientais do planeta e as medidas para sua mitigação, fizeram aportes significativos no desenvolvimento da instituição jurídica como parte das ferramentas de gestão, reconhecida desde a doutrina contábil até seu trânsito para a jurídica. A literatura científica examinada de autores como Martin Mateo, y Caferrata, revelam que a auditoria ambiental se originou na década de 70 do século passado, nos Estados Unidos da América.

Destaca-se, também, que na década de 80 do século passado, estendeu-se à União Europeia como

consequência dos interesses das subsidiárias estadunidenses radicadas em dito continente. Nos países baixos, assinala-se o ano de 1984 e a Holanda como o primeiro a incorporar-se à prática deste tipo de controle. Suas exigências legais estiveram marcadas em sua regulação normativa dentro de seus direitos internos.<sup>11</sup>

Como resultado do compromisso respaldado pela comissão BRUNDTLAND em 1987, onde foi formulada a proposta de (... "um desenvolvimento sustentável para satisfazer as necessidades das gerações presentes sem comprometer as possibilidades das futuras gerações satisfazerem as suas" ...).

No entanto, a partir de todas as afirmações anteriores, permite-se considerar que as EFS no ano de 1995 desde o século passado a reconhecem como uma ferramenta de gestão ambiental, embora outros estudos contábeis considerem sua gênese vinculada à contabilidade e à auditoria social, relacionada com a implantação da responsabilidade social empresarial nas formas de gestão.<sup>12</sup>

O surgimento da auditoria ambiental, como ferramenta de gestão das EFS, vinculada aos princípios e normas jurídicos do Direito Ambiental, regulada pelos Estados em normas jurídicas especiais para sua uniformidade, em temáticas como a responsabilidade ambiental, a quantificação dos danos ambientais e a responsabilidade social empresarial — ambiental —; elementos estes que, na consideração deste autor, lhe permitiu evoluir ao transcorrer o tempo, com relação ao país que a aplique e ao desenvolvimento tecnológico industrial que este possua por sua relevância desde o plano político, social e econômico. Com a adição dos novos elementos tecnológicos, vinculados ao comércio mundial, os que tornam a auditoria ambiental mais complexa, completa e dinâmica por parte dos sujeitos que a implementam. Por isto, as técnicas, métodos e objetivos da auditoria como atividade de controle foram ascendendo, para poder atender e dar respostas às novas exigências do mercado de bens e serviços, onde aparece a empresa amiga do meio ambiente<sup>13</sup>, como solução viável para conseguir o equilíbrio entre o progresso e a proteção ambiental. A empresa assim catalogada adquire valor agregado intrínseco dentro da ética empresarial e isso lhes permitirá incorporá-la como uma exigência estratégica para atingir o binômio cultura e responsabilidade social<sup>14</sup>, posições estas assumidas por Fernández de Gatta Sánchez, Diez, Muñoz-Martin E Vega Centeno.

Da mesma forma, a prática desse tipo de auditoria é reconhecida como uma atividade de controle e ao mesmo tempo como uma ferramenta técnica de

gestão; a mesma é por si de ampla aplicação por parte das EFS. Toda essa evolução da auditoria, materializada em correspondência às áreas geográficas onde se aplica, está relacionada com o nível de desenvolvimento tecnológico de cada empresa e indústria. Este autor incorpora-se a esta posição ao considerar o vínculo apreciado desde as ciências sociais e as ciências técnicas, por sua transversalidade e interdisciplinaridade. Essas auditorias, promovidas por diferentes agentes que vão desde os governos até as organizações internacionais relacionadas com esse tipo de controle ambiental e que, de maneira direta ou indireta, tenham sido acionadas a partir da publicação das normas voluntárias ISSO 14000, 19011 e as EMAS.<sup>15</sup>

Em correspondência com o assinalado até aqui, a expressão moderna da auditoria ambiental, aparelhada a seu iter histórico e evolução analisadas por este autor, a consideram como a ferramenta avaliadora do sistema de gestão ambiental; é o mecanismo chave para obter informações sobre a efetividade da gestão dos diretores das empresas; identifica os problemas associados ao trabalho em matéria de segurança e ambiente trabalhista, para poder determinar os novos desafios ambientais, propõe, por sua vez, medidas de prevenção e mitigação, complementada com a revisão contábil ambiental, elementos com os quais coincide.

É claro que toda a problemática ambiental do século XXI não poderia ser analisada nem entendida sem levar em conta a perspectiva global que explicasse suas raízes, como consequência dos múltiplos fatores como os efeitos da crise ecológica mundial, entre eles: o aumento das temperaturas, o buraco na camada de ozônio, a desertificação, a acumulação de resíduos radiativos, a extensão de doenças como o câncer e a malária, a insalubridade da água potável, a insegurança alimentar, a contaminação urbana e o esgotamento dos recursos renováveis e não renováveis. Questões estas consideradas por este autor, vinculadas de forma direta ou indireta com a instituição jurídica investigada, ao guardar relação com os problemas ambientais que acontecem hoje, ao não ser aplicada esta atividade de controle ambiental pela maioria das EFS.<sup>16</sup>

A EFS, como sujeito internacional regulador desta atividade de controle ambiental, estabelece as pautas para identificá-la: ...como a ferramenta técnica de gestão para realizar a avaliação sistemática, documentada, periódica e objetiva da efetividade da organização auditada; da gerência e das equipes ambientais com o fim de proteger o meio ambiente com um melhor controle das práticas ambientais e sua avaliação. E para cumprir

as políticas ambientais estabelecidas pela empresa e as normas legais estabelecidas, a partir da institucionalização de sua tutela ambiental...<sup>17</sup>

As normas ISSO 14001 e 19011 a definem como: "...o processo sistemático, autônomo e documentado para obter evidências da auditoria, avalia de maneira objetiva com o fim de determinar em que grau são cumpridos os critérios de auditoria..."<sup>18</sup> A esse respeito, este autor reconhece as denominações análogas que, a partir da doutrina *ius* ambientalista, são defendidas por autores, como: eco auditoria, revisão ambiental, controle ambiental, avaliação ambiental e vigilância ambiental. Todas possuem um mesmo significado e fim: conhecer os níveis de contaminação de uma empresa ao empregar as tecnologias limpas, para obter a certificação ambiental, conceitos com os quais este autor coincide, por perseguir um mesmo fim.<sup>19</sup>

Nesse âmbito, todos os critérios doutrinários, conceitos e regulamentos jurídicos consultados por este autor, caracterizam este tipo de auditoria como: ...generalizada ao abarcar os SGA, de revisão ambiental, pontual, de conformidade, de sinistros, de riscos, de aquisição, de segurança e higiene, de cumprimento da legalidade e de recursos. Estes critérios levam em conta o cenário a ser auditado onde se praticará classificada como: de ambiente interior e exterior.

Seu objetivo, avaliar o impacto ambiental da gestão empresarial sobre o meio ambiente e propor as ações corretivas para mitigar os efeitos negativos identificados, conclui com a entrega da certificação ambiental da empresa ou indústria não contaminadora — amiga do meio ambiente —.<sup>20</sup>

A esse respeito, permitirá ao empresário obter benefícios em matéria de competência no comércio, com o valor agregado ao obter o selo ambiental, ao aplicar os códigos de conduta ambiental com as boas práticas ambientais como empresas amigas do meio ambiente ao ganhar uma adequada ética empresarial, postura esta defendida por autores como Martín Mateo, Lorenzetti e Lozano Cutanda.<sup>21</sup>

Como ferramenta de gestão empresarial, nos países da União Europeia, América Latina e o Caribe, determinou-se que a auditoria ambiental é capaz de avaliar e assentar as bases de uma política ambiental dirigida aos empresários na forma de gestão estatal e não estatal. A mesma tem como finalidade executar a análise dos riscos ambientais que possam ser gerados no desempenho de sua atividade e avaliar os impactos ambientais. Entre outras características analisadas concorda-se que o tipo de auditoria é obrigatória em

relação à forma que a legislação a regular, com a implementação das normas ISSO 14000, 19011 e as EMAS, assim como os Acordos e Convênios da EFS que desenvolvem esta avaliação a nível global; manifesta-se ao mesmo tempo, a solicitada de forma voluntária, a mais requerida ao ser majoritária a forma de gestão não estatal em outros ambientes geográficos.

Em sua execução, conjuga o objetivo prioritário da empresa: obter benefícios econômicos unidos à proteção ambiental para tributar o desenvolvimento econômico compatível com a conservação ambiental e com isso conseguir o equilíbrio de ambos (EFS, a Associação Americana de Contabilidade e o PNUMA).<sup>22</sup>

Em correspondência com isso, analisa-se o vínculo entre esta atividade de controle ambiental e os conceitos de economia e contabilidade ambientais estabelecidos pelo PNUMA<sup>23</sup>, necessários para que uma equipe de auditoria a execute através de um programa de auditoria, os que permitem avaliar o orçamento financeiro destinado à proteção ambiental e certificar-lo; é por isso que nos ordenamentos jurídicos dispõe-se sua tutela através de leis orgânicas do meio ambiente, em leis de controladoria e em leis especiais da auditoria ambiental em relação aos países ibero-americanos contrastados na investigação. Está ligada em sua prática a outras ferramentas de gestão ambiental já estabelecidas, como: a responsabilidade social empresarial, a responsabilidade ambiental e outros instrumentos econômicos e tecnológicos que se aplicam em sua execução, com a reengenharia de processos, tornando-a mais complexa e completa.

## 2. OS PRINCÍPIOS DO DIREITO AMBIENTAL QUE INFORMAM A AUDITORIA AMBIENTAL

Como ferramenta de gestão ambiental, este autor concorda com a postura de vinculá-la aos princípios do Direito Ambiental toda vez que, com o transcorrer do tempo, incorporaram-se outros elementos a esta tipologia de auditoria, tornando-a mais complexa em sua aplicação e prática pela equipe de auditoria que a executa.

Correspondendo a esta afirmação, o conjunto de princípios jurídicos que são considerados vinculados à auditoria ambiental são:

A função da auditoria pública continua sendo uma ação preventiva ao ser utilizada sistematicamente pela empresa. Ela facilita o cumprimento das normas ambientais e a eliminação ou a redução dos danos e é

compatível com o princípio de prevenção, toda vez que opera com o risco conhecido ou o real.

Com o princípio da precaução — a implantação da norma ISSO 26000 permite aos empresários executar ações para conformar uma empresa amiga do meio ambiente —, ante a possível ocorrência de danos futuros ou incertos, ao operar sobre o risco do desenvolvimento, como meta para o desenvolvimento sustentável ante riscos possíveis da empresa ou da indústria, quando se introduzem novas tecnologias.

Destaca-se o vínculo com o princípio de cooperação — toda vez que as EFS cooperam entre si, na aplicação das auditorias ambientais e outras tipologias de auditorias, é o caso das auditorias de gestão em cooperação, executadas para o controle do uso da água, nas bacias hídricas e rios —.

Outro vínculo para se destacar é com o princípio que determina que quem contamina paga. Esta contribuição é feita através da tributação ambiental por parte das empresas e da indústria que se destina a reparar os danos ambientais ocorridos.

Com o princípio de responsabilidade ambiental, — a obediência à legislação em matéria ambiental como parte das políticas traçadas pela Administração Pública, com a devida observância pelos sujeitos auditados, que é exigida em seus três ângulos.

Se vincula também com o princípio de participação cidadã toda vez que — insta o cidadão a acatar as normas ambientais ligadas à proteção ambiental, como um bem público para as gerações de hoje e as gerações futuras —.

Outros princípios são o da equidade intergeracional e o de sustentabilidade ambiental, onde se conjugam as três dimensões (social, econômica e ambiental) através de uma fórmula que permita gozar de um ambiente adequado para as futuras gerações.

Com o princípio de irreversibilidade e o de progressividade, em atenção à relevância que a proteção do ambiente possui, enriquecedor dos princípios jurídicos consagrados nas cúpulas ambientalistas, o que permite à organização auditada reconhecer o estado em que se encontra nas ações protetoras do meio ambiente e o de progressividade, que se traduz como a evolução sustentada na proteção ambiental pela organização auditada.

Todos estes princípios cumprem uma função de interpretação, de aplicação do normativo, de integração, cobrem os vazios legislativos, servem ao mesmo tempo para renovar o normativo, creditados como a base do Direito Ambiental, assinalado por autores como Caferata, Lorenzetti, Belloti y Martín Mateo.<sup>24</sup>

Ao ter a EFS sua tutela, sua prática se vincula a outras ferramentas de gestão e à responsabilidade social empresarial — ambiental. Evoluiu com a aplicação de outros instrumentos que foram incorporados desde o século passado, como as regulações e ferramentas entre as quais se destaca a cobertura financeira com o seguro ambiental, a aplicação de incentivos fiscais, a tributação ambiental, as tecnologias limpas e a responsabilidade objetiva em relação aos princípios do Direito Ambiental e da função de auditoria.<sup>25</sup>

Do plano jurídico, este autor analisa os critérios de juristas dedicados ao estudo deste ramo do Direito, como Lozano Cutanda, Fernández de Gatta Sánchez e Sanz Larruga<sup>26</sup>. Concordam que o Direito Ambiental como direito de nova criação em matéria doutrinária e normativa, é dinâmico e variável, vinculado a outros ramos do direito e a outros saberes por sua transversalidade, postura à qual este autor se incorpora por estar presente na prática da atividade de auditoria.<sup>27</sup>

A esse respeito, outros autores das ciências jurídicas na América Latina e no Caribe<sup>28</sup>, como Botassi e De Besa Antunes, consideram que este ramo do Direito Ambiental chegou para resolver a questão da contaminação ao exigir a responsabilidade ambiental; foi regula-



do em leis como a do crime ambiental, responsabilidade ambiental, proteção florestal, contaminação ambiental e da auditoria ambiental, relacionadas com o dano ambiental e sua quantificação contábil; com os incentivos fiscais, a tributação ambiental e a cobertura financeira pela apólice ambiental. Reconhecem seu vínculo com outros ramos das ciências jurídicas e com outras ciências como a ecologia, a contabilidade, a sociologia, a psicologia, a história e a economia.

Neste tipo de controle, tem vantagens de sua aplicação as que partem da observação dos princípios de precaução e prevenção do Direito Ambiental com um adequado autocontrole na organização auditada, o que lhes permite proporcionar uma gestão ambiental interna adequada dentro das formas de gestão, direcionar estrategicamente a atividade produtiva para formas mais eficientes e competitivas, implementar os SGA, o uso de tecnologias limpas não contaminadoras, a aplicação da contabilidade ambiental para controlar o uso de orçamento, a obediência à legislação. Conjuntamente, todas lhes permitem acessar a cobertura financeira com a apólice ambiental com uma empresa ambiental responsável ante ações que apresentam riscos ao meio ambiente e com isso recompor o dano causado; suas limitações estão identificadas com a obsolescência tecnológica, os elevados custos das tecnologias limpas, a heterogeneidade industrial e a não obrigatoriedade desta ação de controle ambiental às formas de gestão não estatal.

Como causas negativas considera-se, circunscrita a serem empresas contaminadoras do meio ambiente, os custos do contrato de auditoria, os valores elevados das tecnologias limpas, as que impedirão que os empresários obtenham a certificação ambiental incompatível com o desenvolvimento sustentável por não estarem conscientizados de maneira adequada com a problemática ambiental e em como promover ações positivas para resolvê-las e mitigá-las. A justificativa de realizar esta atividade de controle ao meio ambiente, julga este autor, recairá na importância de os empresários a praticarem em suas empresas, exercendo um controle interno sistemático adequado, em atenção aos temas ambientais como parte da política ambiental e da responsabilidade empresarial em matéria ambiental; para dar respostas adequadas aos Convênios e Acordos estabelecidos pela EFS na matéria contábil, de auditoria e da auditoria ambiental, introduzidos nos direitos internos, vinculados aos acordos ambientais dos blocos comerciais UNASUL, MERCOSUL, ALBA-TCP, CELAC, UNIÃO EUROPEIA e dos Tratados ambientais como a Agenda 21, o Protocolo de Montreal — camada de ozônio — e

a Convenção sobre a Diversidade Biológica. Seus efeitos, conseguir empresas amigas do meio ambiente, este autor considera que os empresários terão que aplicar estratégias para reduzir os níveis de contaminação, economizar energia, utilizar as tecnologias limpas, economizar matérias-primas, aplicar as técnicas de reciclagem, a reengenharia empresarial e realizar alianças estratégicas; onde a auditoria ambiental desempenha um papel privilegiado, não utilizada pela maioria destas.

### 3. PAPEL DA EFS NO CONTROLE EM MATÉRIA AMBIENTAL

Esta tipologia de auditoria é praticada dependendo das condições que a enquadrem, dos objetivos específicos que a motivam e do nível de desenvolvimento que a organização empresarial a ser auditada possua; compartilha um objetivo comum, entregar informação documentada e validada sobre diferentes aspectos da situação ambiental da entidade auditada ao identificar os riscos e impactos associados, o exame e a avaliação das práticas existentes para melhorar o desempenho ambiental, permite comprovar o respeito à legislação e os padrões ambientais de relevância.<sup>29</sup>

As reformas energéticas e dos recursos naturais que se realizam na América Latina e no Caribe nos setores da economia, a saúde, a cidadania e meio ambiente contribuem com a execução de políticas sustentáveis. Permitirão ao auditor conhecer o grau de economia, eficiência e eficácia, a qualidade e o impacto no planejamento, o controle e o uso dos recursos naturais, a conservação e a proteção ambiental, como características fundamentais em todo este processo de planejamento e prática desta atividade de controle ambiental, ao permitir que a cobertura financeira mediante a apólice ambiental, segundo o que dizem autores como Viguri Perea, Cabeza Ares e Lorenzetti.<sup>30</sup>

Neste setor público, outros tipos de auditoria são praticados como a financeira, a de gestão e a de conformidade, realizadas pela EFS. Elas abordam em seus programas questões relacionadas com a proteção ambiental, os recursos naturais e o desenvolvimento sustentável, vinculadas ao controle público que a Administração Pública executa.

A multidimensionalidade da auditoria ambiental, ao estar integrada como processo sistêmico, procedimento, ferramenta de gestão e atividade administrativa, permite unir o esforço de profissionais no papel de auditor, jurista, técnico ou cientista. Em todo este panorama jurídico, confirmam que para obter empresas

amigas do meio ambiente, será necessário cumprir as políticas, princípios e regulações que, do Direito Ambiental e outras disciplinas, saberes e ciências, tenham relação com a prática da auditoria ambiental; regulada essencialmente pela INTOSAI, nos ordenamentos regionais e internos combinados com as políticas públicas em matéria ambiental.

A esse respeito, trabalhos científicos da ciência do Direito de Fernández de Gatta Sánchez, Sanz Rubials, Lozano Cutanda e Martín Mateo, abordam o tratamento dado a este tipo de auditoria dentro dos ordenamentos jurídicos ibero-americanos, reconhecida como instrumento e ferramenta de gestão ambiental.<sup>31</sup> O tratamento nas leis marco ambientais e nas leis de auditoria pública — ambiental — concordam em regula-la entre os modos de atuação da Administração Pública, como uma atividade de controle — limitação, ordenação ou polícia —, prestação de serviço público e fomento, exige-se a responsabilidade objetiva através de processos especializados em matéria ambiental.

Considera-se, pelos próprios efeitos desta instituição jurídica, que se manifesta a atividade de fomento, ao incentivar o desenvolvimento da economia ambiental por meio de indústrias mais competitivas em mercados ambientais mais exigentes, como desenhado na União Europeia na aplicação das normas EMAS na indústria, assinaladas por autores como Betancort Rodríguez, Fernández de Gatta Sánchez y Mora Ruiz.<sup>32</sup> No entanto, significa que o substrato de todas estas manifestações da atividade administrativa analisadas converge para o controle e proteção ambiental de forma permanente. No entanto, essas não podem estar divorciadas da dinâmica econômica e da fórmula I+D+C, em função do desenvolvimento sustentável que hoje se contextualiza no mercado internacional de bens e serviços, onde as EFS representadas a nível global e regional pela INTOSAI, através do controle ambiental, desempenham um papel significativo para conseguir o equilíbrio entre o progresso e a proteção ambiental para as futuras gerações.

São coincidentes em sua regularização normativa, a mesma parte da proteção do bem jurídico ambiental do texto ambiental, se regula nos direitos internos em leis gerais do ambiente de gestão ambiental, de controladoria e em leis especiais que regulam de maneira exclusiva a prática da auditoria ambiental; todas contribuem para conseguir o desenvolvimento sustentável, a partir do reconhecimento na doutrina e na normativa *ius* administrativa e *ius* ambientalista. Demonstram a conjuntura da democracia participativa, a partir do

novo constitucionalismo da região da América Latina e do Caribe, com expoentes nos textos constitucionais de países como Equador, Venezuela e Bolívia, que trataram da questão ambientalista com maior rigor em suas articulações.

Na União Europeia, a 7ª avaliação do desenvolvimento do Direito Ambiental realizada por Martín Mateo, Fernández de Gatta Sánchez e Nogueira López, inclui em seus resultados a prática desse tipo de auditoria<sup>33</sup>. Concordam que a proteção do bem jurídico ambiental se materializa a partir do texto constitucional, nas leis marco ambiental, em leis da auditoria pública, em códigos ambientais; em seu conjunto formam um núcleo estável a nível normativo, oferecem solidez e sustento para o posterior desenvolvimento das políticas ambientais públicas, essas incorporam os conceitos de economia e contabilidade ambiental, avaliados com a auditoria ambiental pelas EUROSAI.

Ao analisar o informativo da XIV Congresso Internacional da INTOSAI, são assinalados os principais desafios presentes e futuros da auditoria ambiental.<sup>34</sup> São desafios presentes: formar uma base de dados ambientais para todos os níveis — local regional e internacional — toda vez que os problemas ambientais e assuntos políticos são novos; a sustentabilidade como dimensão central é difícil de abordar pelos sujeitos; os problemas ambientais e sua redução evoluem com o tempo; é um desafio vincular de forma material os assuntos ambientais e as finanças estatais; a análise custo-benefício dos benefícios em longo prazo dos compromissos ambientais — elementos crucial e difícil de ser atendido pelos empresários —; os assuntos ambientais — multinacionais e interdisciplinares —; o trabalho de campo requer competências e conhecimentos específicos para executar a auditoria ambiental.

Para o futuro, então, a projeção da auditoria ambiental será, na medida em que os efeitos da mudança climática se tornem mais evidentes, serão abordados assuntos ambientais globais mais complexos. Para tanto, será necessário incrementar a equipe de auditores ambientais e dar-lhes a capacitação; planejar auditorias e eleger os tópicos e enfoques com uma ampla gama de opções; será necessário conscientizar o público e os políticos sobre a prática da auditoria ambiental e sua relevância, que permita adaptação às flutuações das decisões de política ambiental por parte da Administração Pública e determinar em que medida são tratados os assuntos ambientais bem como seu nível de pertinência, permitirá manter a integridade e o profissionalismo na luta contra a politização dos



problemas ambientais que hoje afetam o planeta e não lhes foi dada uma solução adequada pelas nações mais contaminadoras neste século XXI.

A esse respeito, na era da globalização e das economias verdes e com o papel futuro que a auditoria ambiental terá como valor agregado, em matéria de proteção ambiental, será acertado recorrer às definições tomadas nas reuniões realizadas de Estocolmo até o Rio de Janeiro, vinculadas à mudança climática. Onde a economia verde, a globalização, as reformas energéticas — combustíveis e eletricidade —, a mitigação e a adaptabilidade à mudança climática, os planos, os programas e os projetos de obras, representam a ação do homem no ambiente construído; em sua execução deverão ser sustentáveis, certificados, comprovados, reconhecidos com a aplicação da auditoria ambiental como a avaliação chave. O mais importante é que o setor social (a academia, o governo e a sociedade) cuide, vigie e proteja o marco legal — local e internacional — com empresas amigas do meio ambiente, que permita aplicar a fórmula I+D+I, ao dizer que o verde vende.

#### 4. CONCLUSÕES:

A auditoria ambiental emergiu devido à contaminação empresarial e seu enfrentamento pelo Estado. Sua gênese foi a auditoria social. Consolida-se posteriormente como ação de controle praticada pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores e as Sociedades Mercantis, possui uma construção jurídica a partir seu reconhecimento em Acordos e Convênios Internacionais, é introduzida nos direitos internos mediante os textos constitucionais, as leis ambientais e de controladorias. Esses lhe oferecem solidez e sustento para o desenvolvimento de políticas ambientais como uma ferramenta de gestão ambiental. Pode ser voluntária ou obrigatória e manifestar-se como uma atividade de polícia, um serviço público ou atividade de fomento de acordo com sua execução e consequências.

A auditoria ambiental tem um caráter multidimensional, integral e transdisciplinar. Sua finalidade é a avaliação da gestão ambiental da empresa e a certificação de produções limpas. Para realiza-la, as entidades auditadas devem implantar a contabilidade ambiental e o tratamento dos resíduos das produções da empresa. Constitui um processo integrado por fases (preparação-execução-conclusão) cujo procedimento fundamental é regulado nas normas ISO e nas EMAS.

As insuficiências fundamentais detectadas em torno da ordenação jurídica da auditoria ambiental em

Cuba, centram-se na inexistência de tratamento jurídico científico. Não existe um programa para este tipo de auditoria. Não se aplica a contabilidade ambiental, incoerência pela norma que regula a auditoria estatal, falta de reconhecimento na Lei de Meio Ambiente e nas normas do Direito Empresarial, a obsolescência tecnológica, a heterogeneidade industrial e as deficiências na regulação da responsabilidade ambiental.

A auditoria ambiental, para sua execução, vincula-se aos princípios do Direito Ambiental. Isso permite informar-se em sua execução como processo e procedimento, para avaliar a gestão ambiental dos sujeitos auditados nas formas de gestão estatal e não estatal.

#### REFERENCES

ANTUNEZ SANCHEZ, Alcides Francisco, *“La praxis de la auditoría como función pública, dirigida a la protección del bien público ambiental para la empresa ecológica”* en, Revista electrónica Actualidad Jurídica Ambiental, España, 2014, [hptt//www.actualidadjuridicaambiental.com](http://www.actualidadjuridicaambiental.com)

ANTUNEZ SANCHEZ, Alcides Francisco, *“Disquisiciones teóricas, doctrinales y exegéticas sobre la praxis de la auditoría como función pública, dirigida a la protección del bien público ambiental para la empresa ecológica”* en, Revista Dos Tribunais Thomsonreuters, número 951, Brasil, 2015, [hptt//www.thomsonreuters.com](http://www.thomsonreuters.com)

ARROYO JIMÉNEZ, Luis, *Libre empresa y títulos habilitantes*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, España, 2004.

AUDIVERTII ARAU, Ramón, *Régimen jurídico de la etiqueta ecológica*, Editorial Cedecs, España, 1997.

BELLOTTI, María, *El principio de precaución ambiental*, Editorial Lerner S.R.L., Argentina, 2006.

BELLORIO CLABOT, Dino, *“El nuevo paradigma ambiental y jurídico”* en, Revista Iberoamericana de Derecho Ambiental y Recursos Naturales, España, 2013.

CAFERRATA, Néstor Alfredo, *“Teoría de los principios del Derecho Ambiental”* en, Revista Abeledo Perrot S.A., Argentina, 2009.

DEMALDÉ, Cristina, *El principio de precaución en el daño ambiental*, Universidad Nacional Autónoma de México, México D.F., 2011.

DRNAS DE CLÉMENT, Zlata, "Elementos esenciales del principio de precaución ambiental" en, Anuario del CIJS, Argentina, 2007.

JAQUENOD DE ZÖGÖN, Silvia, El Derecho Ambiental y sus principios rectores, Editorial Dikinson, España, 1991.

LORENZETTI, Ricardo, *Teoría del Derecho Ambiental*, 1<sup>era</sup> edición, Editorial Porrúa, México, 2008.

LOZANO CUTANDA, Blanca, *Manual de Derecho Ambiental Administrativo*, 3<sup>era</sup> edición, Editorial Dykinson, España, 2003.

MARTÍN MATEO, Ramón, Tratado de Derecho Ambiental, volumen I, 1ra edición, Editorial Trivium S.A., España, 1991.

MARTÍN MATEO, Ramón, "La ecoauditoría" en, Boletín de Estudios Económicos, número 150, España, 1993.

MORA RUIZ, Manuela, "Tendencias del Derecho Administrativo. El Derecho Administrativo Ambiental: transformaciones en el Derecho Administrativo general" en, Revista Derecho y Conocimiento, España, 2012.

SANZ LARRUGA, Francisco, *El concepto de responsabilidad compartida y el principio de subsidiariedad en el Derecho Ambiental*, Editorial Instituto de Estudios de la Administración Local, España, 2009.

## NOTES

1 LORENZETTI, Ricardo, Teoría del Derecho Ambiental, responsabilidad de la Administración y el ciudadano en la protección ambiental con la auditoría, 1<sup>era</sup> edición, Editorial Porrúa S.A., México D.F, 2008, pp.1-37.

2 RODRÍGUEZ CÓRDOVA, Roberto, "Manual de gestión ambiental de las empresas" en, Revista Economía Agrícola, Nicaragua, 2008, pp.1-177.

3 SANZ LARRUGA, Francisco, Sostenibilidad ambiental y Derecho Administrativo: ¿nuevo remedio ante la crisis económica o una exigencia constitucional? A propósito de la nueva Ley de Economía Sostenible, VI Congreso de la Asociación de profesores de Derecho Administrativo, Palma de Mallorca, España, 2011.

4 LOZANO CUTANDA, Blanca, Manual de Derecho Administrativo Ambiental, antecedentes del Derecho Ambiental, reconocido en el Derecho común; ante los problemas de salubridad ambiental y los agentes contaminadores industriales, permitió crear normas de control ambiental y dictar límites a las actividades insalubres, 3<sup>era</sup> edición, Editorial Dykinson, España, 2003, pp.2934.

5 MENDEZ GUTIERREZ DEL VALLE, Ricardo, "Teoría de las revoluciones industriales", tres son revoluciones, la primera en la industria metalúrgica y textil, la segunda con el motor de explosión-explosivos químicos, la industria del automóvil, la industria siderúrgica y la producción de aparatos eléctricos, la tercera con la biotecnología, la microelectrónica y la informática -1800-2007- en, Revista del Ministerio de Fomento, España, 2009, pp.7-29.

6 PNUMA-ONU, Plataforma para una industria ecológica a nivel mundial, políticas y prácticas, eficiencia en el uso de recursos naturales, energéticos y las energías renovables, facilidades financieras en la industria amigable con el ambiente, la transferencia de tecnologías y el fomento de industrias no contaminadoras, Estados Unidos de América, 2012, pp.17-45.

7 ELSTEIN, Steven, "El alcance global como órgano público de las EFS", enfoque local de los gobiernos en la protección ambiental en 192 países, por Contralorías, Tribunales de Cuentas, Oficinas de auditoría y Oficinas de gobierno contables para controlar los recursos públicos, mutando desde finales del siglo XX al control ambiental en, Revista de Auditoría Gubernamental, INTOSAI-ECOSOC-ONU, Estados Unidos de América, 2012, p.15.

8 BASURTO GONZÁLEZ, Daniel, "Responsabilidad social y ambiental en las empresas", gestión de calidad, medio ambiente, prevención de los riesgos laborales, competitividad empresarial y certificación ambiental en, Revista Política y Gestión Empresarial, México D.F., 2012, pp.33-39.

9 PNUMA-SEMARNAT, Economía ambiental: lecciones de América Latina, México D.F., 2010, pp.7-303.

10 LÓPEZ HERNÁNDEZ, Antonio, "Normas profesionales de la INTOSAI: directrices de auditoría" en, Revista Auditoría Pública, número 61, Granada, España, 2013, pp.6-19.

- 11 MURAD ROBLES, Pedro, La auditoría ambiental voluntaria, concepto, antecedentes, fundamentación jurídica y evaluación, ejecutada a solicitud del empresariado de manera voluntaria, Editorial Porrúa, México D.F., 2009, pp.263-303.
- 12 PAEZ SANDUBETE, José, Contabilidad, auditoría y medio ambiente, II Reunión sobre contabilidad, auditoría social y medio ambiente, Valencia, España, 1999.
- 13 Norma ISO 26000:2010. Guía sobre responsabilidad social, provee a la empresa, al gobierno y la sociedad de herramientas en tres dimensiones del desarrollo sostenible: económica, ambiental y social, Suiza, pp.1-8, <http://www.iso.org>.
- 14 FERNÁNDEZ DE GATTA, Dionisio, "La responsabilidad social corporativa en materia ambiental. Estado de la cuestión", instrumento de protección ambiental voluntario en la Unión Europea en, Boletín Económico, número 2824, España, 2011, pp.-18.
- 15 Norma ISO 14001:1998, Sistemas de gestión ambiental. Especificación y directrices para su uso, patrones de calidad voluntarios, certifican a la empresa el sector comercial, industrial y tecnológico, Suiza, 1998.
- 16 ARNER GUERRE, Ángel, Responsabilización voluntaria de la industria en la protección medio ambiental, implementa el sistema de gestión para mitigar la contaminación en, Libro Verde, Editorial Lex S.A., España, 2013, pp.123-342.
- 17 ANTÚNEZ SÁNCHEZ, Alcides Francisco, "La auditoría ecológica, un instrumento en la gestión ambiental", herramienta evaluadora de la contaminación empresarial en, Revista electrónica de Derecho Ambiental Medio Ambiente&Derecho, número 21, España, 2011, <http://huespedes.cica.es/gimadus>.
- 18 Normas ISO 19011, La auditoría ambiental y los sistemas de gestión, Suiza, 1998.
- 19 BELMONTE MARTIN, Ismael, "La ecoauditoría: instrumento para la defensa del medio ambiente" en, Revista electrónica de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de Elche, España, 2010.
- 20 VIÑA VIZCAÍNO, Gustavo, "Bases conceptuales de la auditoría ambiental como un instrumento en la prevención de la contaminación", contabilidad ambiental en, Revista de Contabilidad, Colombia, 2003, pp.47-67.
- 21 MARTÍN MATEO, Ramón, El etiquetado ecológico, nuevo instrumento para la tutela ambiental, Editorial Trivium, España, 1994, pp.19-57; LOZANO CUTANDA, Blanca, "La nueva etiqueta ecológica de la Unión Europea" en, Revista de Gestión Ambiental, número 7, España, 2001, p.5.
- 22 INZUNZA, Georgina, Hacia la empresa ecológica. Afrontamos el próximo gran reto del siglo XXI, La industria ecológica y el desarrollo sostenible, Editorial PEMEX, México D.F., 2009, pp.17-46.
- 23 NAESS, Arne, "Los movimientos de la ecología superficial y la ecología profunda: un resumen", caracteriza los síntomas y las causas culturales de la crisis ambiental, crítica los supuestos metafísicos, sistemas políticos, estilos de vida y valores éticos de la sociedad industrial en, Revista Ambiente y Desarrollo, Chile, 2007, pp.98-101.
- 24 CAFERRATA, Néstor Alfredo, Principios del Derecho Ambiental, elementos claves en el control ambiental a través de la auditoría, Editorial Abeledo Perrot S.A., Argentina, 2010, pp.7-69.
- 25 PÁEZ SANDUBETE, José María, "La auditoría medio ambiental en la Unión Europea, una perspectiva contable", desde las ciencias contables, señalan sus beneficios, limitantes y consecuencias negativas en, Revista Contable, España, 2008, p.9.
- 26 LOZANO CUTANDA, Blanca, "Actualidad del Derecho Ambiental comunitario", la auditoría ambiental, nexos con el Derecho Ambiental en, Revista de Derecho Administrativo Económico, número 20, Brasil, 2009, pp.1-20.
- 27 OJEDA MESTRE, Ramón, "El nuevo Derecho Ambiental", caro, complejo, moderno, cientificista, multidisciplinario, de expertos, preventivo y correctivo, indexado al desarrollo económico, transversal en, Revista de la Universidad de Cuauhtémoc, número 8, México D.F., 2012, pp.1-20.
- 28 TAS, Joycemara, "Auditoría externa ambiental como instrumento en la defensa del medio ambiente", desde las ciencias jurídicas son reconocidos los aportes para la protección ambiental en, Revista de Jure, número 20, Brasil, 2013, pp.293-309.

29 PADIN, María, "La auditoría ambiental y las normas ISO 14000", responsabilidad ambiental empresarial en, Revista Foro de Contabilidad Ambiental y Social, número 5, Argentina, 2011, p.37.

30 VIGURI PEREA Alberto, "La responsabilidad en materia medio ambiental", seguro ambiental y auditoría ambiental en, Revista Española de Seguros, número 5, España, 2010, p.53.

31 CARMONA LARA, María, "Derecho Ambiental", posiciones jurídicas permiten conocer el método aplicado a la auditoría ambiental, tutelada en los ordenamientos jurídicos desde el Derecho Administrativo hacia el Derecho Administrativo Ambiental en, Revista de Derecho UNAM, México D.F., p.12.

32 FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio, "El séptimo programa ambiental de la Unión Europea", 2013-2020, la observancia de las herramientas de gestión y el cumplimiento de las políticas ambientales de la Unión por su repercusión global en, Revista Aragonesa de Administración Pública, número 41-42, España, 2013, pp.71-121.

33 FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio, consenso desde posiciones jurídicas en la Unión Europea para aplicar las herramientas de gestión y en especial la auditoría ambiental para construir empresas amigables con el ambiente en, Documento TOL 1.436.850, España, 2010, pp.1-58.

34 INTOSAI-ONU, "Los retos presentes y futuros de la auditoría ambiental en el mundo" en, Revista Internacional de Auditoría Gubernamental, Viena, Austria, 2012, pp.22-23; LUSTOSA DA COSTA, Carlos, "Las auditorías coordinadas y sus contribuciones para los Estados Federales: la experiencia de la auditoría en la Amazonia" en, Revista OLACEFS, número 15, Brasil, 2014, pp.43-46.