
O CONTROLE PÚBLICO DESDE A DIMENSÃO AMBIENTAL

Alcides Francisco Antúnez Sánchez

Mestre em Prática Jurídica da Universidade de Oriente.
Licenciado en Derecho.
Professor Assistente da Faculdade de Ciência Económicas e Sociais da Universidade de Granma (Cuba).
E-mail: aantunez@udg.co.cu

Lucas Guanoquiza Tello

Doutor em Jurisprudência e Advogado dos Tribunais da República.
Licenciatura em Ciências pública e social.
Professor Associado da Universidade Técnica de Cotopaxi. Consultor jurídico da Associação de Engenheiros
Civis em de Cotopaxi (Equador).
E-mail: lucasguanoquiza@yahoo.es

RESUMO

Os avanços na política ambiental e gestão ambiental nas organizações empresariais permitiram a articulação de estratégias de conservação e uso dos recursos naturais e do meio ambiente como paradigma. Esses avanços abrangeram o desenvolvimento normativo desde o texto constitucional até as questões civis, administrativas e tributárias para sua proteção, onde os direitos ambientais e a participação cidadã são estabelecidos para alcançar o desenvolvimento sustentável. Uma análise da auditoria ambiental é executada entre instrumentos de mercado e de comércio, vinculados ao controle público. Por estas razões, o objetivo do artigo é analisar os elementos que compõem a instituição jurídica da auditoria ambiental, a partir da leitura da doutrina e da norma, da dogmática jurídica com uma análise lógica de como surgiu, porque surgiu e para que surgiu, dos órgãos jurídicos legais que o estabelecem, suas fronteiras com outros saberes e ciência.

Palavras-chave: atividade de controle; Legalidade; Responsabilidade; Competencia

PUBLIC CONTROL FROM THE ENVIRONMENTAL DIMENSION

ABSTRACT

The advances in the environmental policy and the environmental step in the business organizations has allowed articulating strategies of conservation and use of the natural resources of the environment like paradigm and. These advances have been inclusive to the normative development from the constitutional text to the civil matters, white-collar worker, you would pay tribute for his protection, where environmental rights and civic participation to attain the sustainable development become established. You execute an analysis of the environmental auditing between the instruments of market and commerce, linked to the public control. For such reasons, the objective of the article is to examine the elements that conform the juridical institution of the environmental auditing, it breaks of the reading of the doctrine and the standard, as from the juridical dogmatics with a logic analysis of how it happened, because it happened and in order that it happened that, of the juridical legal bodies they establish it, his abuttals with another knowledges and sciences.

Keywords: *Activity of control; Legality; Responsibility; Competition.*

INTRODUÇÃO

A Assembléia Geral das Nações Unidas convocou a Conferência sobre o Meio Humano em 1972, conhecida como a Declaração de Estocolmo, fato que foi um marco para o desenvolvimento ambiental. Foi o início fundacional do Direito Ambiental, como o primeiro documento em um fórum internacional, marcado como o casamento entre Direito Ambiental e Direito Internacional. Devido ao grau de consenso gerado e à profundidade de seus conceitos, esta Declaração é reconhecida como “Magna Carta” do Direito Ambiental Internacional. Posteriormente, durante as conferencias do Rio a partir de 1992, foram adotados documentos como a Agenda 21, a Declaração do Rio, a Convenção sobre Mudanças Climáticas e a Convenção sobre a Diversidade Biológica que ampliam esta proteção.

Os instrumentos de mercado de caráter cooperativos, entre os quais está a auditoria ambiental como atividade de controle, na sustentabilidade tornaram-se o centro das concepções sobre o desenvolvimento tendo sido empregadas desde o Relatório Bruthland. A Declaração de Joanesburgo de 2002 reafirmou esse compromisso. O controle ambiental transcendeu o controle tradicional realizado na empresa e na indústria, em seu início apenas para avaliar sistemas de gestão contábil e ambiental, para avaliar as políticas públicas voltadas para a proteção do meio ambiente através de auditoria de gerenciamento coordenada aos recursos hídricos, biodiversidade e monitoramento das mudanças climáticas, Van LEEUWEN (2013), ELSTEIN (2012), LUSTOSA DA COSTA (2014), ANTÚNEZ SÁNCHEZ (2015).

O objetivo desta atividade de controle é prevenir, aperfeiçoar a tecnologia e dar um caráter mais competitivo com influência mercantil, ao conceder a certificação ambiental, sendo o que falta na norma jurídica cubana. Não encontramos na evidência de literatura cubana nem estrangeira evidencias que incluam a conceituação integral da auditoria como uma instituição jurídica que a caracteriza como instituição jurídica, na estruturação dos elementos do ponto de vista teórico, legislativo e prático.

Agravada pela inexistência de uma norma legal especial para sua implantação, compreensão, assimilação e conhecimento de seu papel no sistema empresarial. O ensaio jurídico caracteriza a instituição jurídica da auditoria ambiental desde a doutrina administrativa por sua adequada regulamentação por meio da sistematização de seus elementos, a fim de

aperfeiçoar a ordem jurídica ambiental administrativa para sua prática no setor privado e estadual, que permita para a Administração Pública com seus servidores públicos para ajudar a alcançar o desenvolvimento sustentável como um orçamento constitucional da dimensão ambiental. Os métodos de pesquisa utilizados foram: o histórico, a análise síntese e o direito comparado e o exegético jurídico. Não é apoiado por nenhum projeto de pesquisa nacional ou forâneo.

1. A AUDITORIA AMBIENTAL COMO INSTITUIÇÃO JURÍDICA. OS ELEMENTOS QUE AS CONFORMAM DESDE O DIREITO PÚBLICO

O trabalho da PACCIOLI publicado em 1494, TUA PEREDA (2012, pp. 1-2), no tratado sobre o método conhecido de “dupla entrada”, mostra que, desde 254 a.n.v. já se inspecionavam e comprovavam as contas, fator que permitiu a evolução paralela da atividade de auditoria como resultado da prática da contabilidade como ciência e, ao mesmo tempo, como ferramenta de trabalho de especialistas dedicados a contabilidade com o desenvolvimento industrial pelos sujeitos envolvidos em atividades do comércio.

TUA PEREDA (2008, p.4-19), FRONTI DE GARCÍA (2007, p.229).

Outros dados e documentos confirmam que, no final do século XIII e no início do século XIV, as operações de funcionários públicos responsáveis pelos Fundos Estaduais já eram auditadas. Em 1799, haviam empresas credenciadas de contadores públicos em países como a Escócia, os Estados Unidos da América e a Inglaterra, foram os primeiros países em que a Contabilidade Pública ligada à prática da Auditoria Estatal ganhou relevância. GÓMEZ GARCÍA (2011 p.27-29). Estudos realizados a partir da Ciência da Contabilidade expressam que a prática da Auditoria nasceu na Grã-Bretanha durante a primeira metade do século XIX, se estendeu a outros países da cultura empresarial anglo-saxônica, como o objetivo de tornar confiável a informação contábil, dar transparência ao mercado de ações diante do desenvolvimento econômico e a expansão das relações econômicas, ao se exigir informações precisas e reais de suas contas, de forma a dar confiança e competitividade, vinculada à atividade do Comércio.¹

¹ Códigos Comerciais do Ibero - América. Onde a obrigação de contabilidade comercial é estabelecida, como requisito obrigatório para o comportamento de pequenos empresários e comerciantes no tráfico mercantil.

No já terminado século XX, os regulamentos legais foram incluídos como vontade da Administração Pública, permitiu que se fortalecesse o trinômio, Contabilidade, Auditoria e Direito, ao se cobrarem novas dimensões como regulamentos administrativos para proteger os ativos contra possíveis transgressões, tipificando-se com a proteção da propriedade infrações legais e outras infrações ambientais, localizadas sob o termo genérico de crimes ambientais refletidos na contabilidade direta ou indireta. Esta instituição legal, reconhecida como ferramenta de gestão no Direito Ambiental, está regulada em regulamentos legais especiais para sua uniformidade, tem um nexos causal: o requisito de responsabilidade ambiental e a quantificação de danos ambientais gerados, a implementação de responsabilidade social empresarial relacionada à economia e à contabilidade ambiental. Elementos que permitiram que se tenha evoluído neste campo ao longo do tempo em relação ao país que a aplique e ao desenvolvimento tecnológico industrial. MÉNDEZ ORTÍZ (2009), NOGUEIRA LÓPEZ (2010)

Sua conexão está relacionada às origens do seu *ius* ambientalismo como parte da Agenda Pública Internacional; as instituições superiores de fiscalização apontam para o ano de 1969 como seu início, após o que as cúpulas ambientalistas discutiram os problemas ambientais do planeta e as medidas para sua mitigação, contribuindo para o desenvolvimento desta instituição legal da doutrina do Direito Público. (Cúpula do Meio Ambiente, 1995). A Declaração de Estocolmo de 1972 assinalou que o homem tem... *“o direito fundamental à liberdade e à igualdade, em condições de vida satisfatória, em um ambiente cuja qualidade lhe permite viver com dignidade e bem-estar. Também tem um dever fundamental para proteger e melhorar o ambiente para as gerações presentes e futuras”*...

Em consonância com a preocupação pela proteção ambiental, que atingiu importância e magnitude ao mais alto nível, é demonstrado pelas Cúpulas realizadas e o tratado assinado nesta área, como a Convenção de Ramsar de 1971, CITE 1973, Convenção de Viena para a proteção da Camada de Ozônio em 1987, a Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudanças Climáticas de 1992 e a Convenção de 1992 sobre Diversidade Biológica, entre outras.

A dificuldade está relacionada à mitigação de gases de efeito estufa, não há consenso entre os Estados em adotar acordos a este respeito, é a falta de vontade política de cumprir o acordado e adotar outros mais efetivos. Hoje, existem acordos que abordam a mitigação, como a

Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudanças Climáticas e o Protocolo de Quioto de 1997, bem como o Acordo de Paris recentemente assinado de 2014.

A dificuldade é com a questão da mitigação de gases de efeito estufa, não é um consenso entre os Estados adotar acordos a este respeito, é a falta de vontade política de cumprir o acordado e adotar outros mais efetivos. Hoje, existem acordos que abordam a mitigação, como a Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudanças Climáticas e o Protocolo² de Quioto de 1997, bem como o Acordo de Paris recentemente assinado de 2014.

As raízes da crise ambiental estão em modelos de desenvolvimento baseados em lucro a qualquer custo, esse reconhecimento está implícito na necessidade de desenvolvimento sustentável e sua definição desde 1984 no relatório “Nosso Futuro Comum”³. Contribuições que não se limitam a este período, após o Rio de Janeiro, houve a Cúpula de Joanesburgo de 2002 e a Cúpula Rio+20 de 2012, FERNÁNDEZ RUBIO-LEGRÁ (2008), PAREJO ALFONSO (2015). Em que foi abordado assuntos relacionados às mudanças climáticas e suas mitigações por parte dos principais estados poluidores.

Os textos jurídicos revelam que a auditoria ambiental originou nos Estados Unidos da América no final dos anos 70 do século XX, que apareceu para avaliar a empresa com a finalidade para servir como uma ferramenta de direção para a gestão ambiental em face do aumento e complexidade dos regulamentos jurídicos estaduais e federais, diante de toda uma série de problemas ambientais que ocorreram nesta nação. LEE (1998, p.7-29), HERRERIAS ARISTI (2009 p.1-9).

O direito ao meio ambiente e o desenvolvimento sustentável como paradigma da Administração Pública no século XXI, ao serem direitos de natureza jurídica especial e que, como novo direito, responde a novos desafios. Em 1973, a criação do Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (PNUMA), organização responsável pela disseminação de questões ambientais para toda a comunidade internacional e para incentivar a participação da sociedade no cuidado e proteção do meio ambiente, respondendo ao seu principal papel internacional. Um desafio é a responsabilidade dos diferentes atores envolvidos nesta proteção do ambiente legal, depois ratificado na Cúpula do Rio em 1992 e em

2 Protocolo de Quioto, ONU, 1997; Convenção sobre mudanças climáticas, Paris, 2015.

3 Declaração Rio+20, Brasil, 2012.

Joanesburgo em 2002, onde o controle público ao meio ambiente é tema pertinente e onde se origina a ideia de que o principal caminho para cada país seja através do texto constitucional, como foi referido por FIX ZAMUDIO (2010), CARMONA LARA (2005).

Em resposta aos problemas globais de poluição gerados pela Revolução Industrial e aos avanços tecnológicos que trouxe consigo na década de 80, a prática da auditoria ambiental foi estendida à União Européia como consequência dos interesses das subsidiárias dos EUA radicadas neste continente após uma década. Nos Países Baixos, destaca-se o ano de 1984 e a Holanda como o primeiro país a aderir à prática desse tipo de controle. Os seus requisitos legais foram marcados nos seus direitos internos, de acordo com Murad Robles (2009, p.263-303), Navarrete Ligarte (2007, p.20-29), como resultado do compromisso apoiado pela Comissão BRUNDTLAND em 1987, onde a proposta de “*um desenvolvimento sustentável que atende as necessidades das gerações atuais sem comprometer as possibilidades das futuras gerações de satisfazer às suas*”. HARLEM BURTLAND (1984).

Seu *iter*, enquadra-se depois de ser reconhecida pelas Instituições Supremas de Auditoria em 1995, como uma ferramenta de gerenciamento ambiental, ainda que outros estudos contábeis considerem sua gênese ligada à Contabilidade e Auditoria Social para responder aos problemas gerados ao meio ambiente como poluição do ar, descarga, luz, ruído; proteção da biodiversidade, mudanças climáticas, recursos hídricos, aumento dos níveis de radiação, chuva ácida, aumento das concentrações de ozônio geradas pela indústria, qualidade do ar urbano, uso e gestão de terras, desertificação, comércio e meio ambiente. (Entidades Fiscalizadoras Superiores, 2010).

MARTIN-RETORTILLO BÁQUER (2006), (2006), assinalou que o regulamento no texto constitucional, a partir dos fundamentos políticos, sociais e econômicos da responsabilidade que tem os Estados em matéria de proteção ambiental, continuava significando que na Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1949 nada é dito sobre o meio ambiente, eram outros problemas e outras preocupações. O meio ambiente tardaria para chegar. Sabemos que há direitos fundamentais, como o meio ambiente, que implicam um alto custo. A sociedade que se compromete com o meio ambiente assume que deve dedicar grandes somas e itens monetários muito importantes para o funcionamento de forma adequada e correta, o que faz com que os Estados pensem sobre isso, não que tenham todas as mesmas disponibilidades ou a mesma vontade.

A década de 90 acrescenta novos elementos tecnológicos vinculado ao comércio internacional, tornando muito mais complexo, completo e dinâmico a gestão ambiental por parte dos atores econômicos que o executam; assim, as coisas, as técnicas, os métodos e os objetivos da auditoria como atividade de controle de forma simétrica, evoluiu para poder atender e dar respostas às novas demandas dos clientes do século XX, até a atualidade, em um mercado de bens e serviços. MORA RUIZ (2007-2012). São analisados conceitos dados sobre esta atividade de controle pela Instituição Superior de Auditoria, definida como: *a ferramenta de gestão técnica para realizar avaliação sistemática, documentada,*

periódica e objetiva da eficácia da organização auditada; equipes de gestão e meio ambiente para proteger o meio ambiente com melhor controle de práticas ambientais e avaliação. Cumprir as políticas ambientais da empresa e os regulamentos legais, com base na institucionalização da proteção ambiental. ANTÚNEZ SÁNCHEZ (2010, p.18).

As normas técnicas ambientais ISO 14 001 e 19 011 definem como: “*Processo sistemático, autônomo e documentado para obter provas da auditoria, eleva-se objetivamente para determinar até que ponto os critérios de auditoria são*”⁴ A Câmara de Comércio Internacional reconhece-a como “*uma ferramenta de gestão que inclui uma avaliação sistemática, documentada, periódica e objetiva do funcionamento da organização ambiental. Fornece a implementação de gestão, bem como os equipamentos de controle necessários para facilitar o controle da gestão de práticas ambientais e declarar o cumprimento da política da Companhia de acordo com as normas ambientais. É o exame metódico que envolve a análise e verificação das práticas e procedimentos ambientais de uma empresa ou parte dela. “Este termo de auditoria é sinônimo de revisão e verificação de vários aspectos de uma empresa”*”.⁵

A gestão ambiental é considerada uma atividade de controle, como instrumento de gestão ambiental de natureza jurídica pública, seu campo de atuação é a empresa, indústria e meio ambiente (pessoas jurídicas e pessoas físicas), sua execução é realizada por funcionários públicos

⁴ Normas ISO 14001. *Procedimento de Auditoria Ambiental*. SGMA: Especificações e guias de uso. ISO 19011. Fundamentos da Auditoria Ambiental. Disponível em: <http://www.iso.org>. Norma ISO 19011. Norma na organização empresarial, é executada pelos atores envolvidos. Disponível em: <http://www.iso.org>. NC ISO 19011:2003. *Diretrizes para a auditoria de sistemas de gerenciamento de qualidade* e NC ISO 14031:2005. *Gestão ambiental. Avaliação do desempenho ambiental. Padrão ISO 26000: 2010. Guia sobre responsabilidade social*.

⁵ A empresa deixa de ser considerada como a expressão concreta do capitalismo e aparece cada vez mais como uma unidade estratégica em um mercado internacional competitivo e um agente de uso de novas tecnologias. (Belmonte Martin, 2009, p.57-78). _

requeridos de título profissional e título legal, registrado no Registro de Auditores e Controladores;⁶; sua função é avaliadora e certificadora das metas ambientais em relação à política ambiental elaborada pela organização empresarial, é uma técnica de comprovação da legalidade de um poder regulado da Administração Pública. É um processo em si, que em sua prática se utilizam procedimentos e metodologias, avalia a despesa contábil de execução do patrimônio destinado à proteção ambiental, pode ser executada de forma interna ou externa, se avalia a eficiência do sistema de gestão ambiental em relação à quitação, a introdução de tecnologias limpas na organização empresarial se aplica normas técnicas, administrativo, trabalhista, social, corporativa, civil e penal aos sujeitos auditados. Tem efeito direto e vinculação ao auditado, podendo ser oneroso ou gratuito. Sua certificação final resulta em valor agregado que tem um efeito positivo no comércio e no mercado para a pessoa jurídica ou física que está sendo auditada.

A partir da doutrina jurídica hispano-americana consultada sobre Direito Administrativo Ambiental, podemos ver o consenso dos acadêmicos como MARTÍN MATEO (1993), BUSTAMANTE ALSINA (1995), JORDANO FRAGA (1995), NOGUEIRA LÓPEZ (1997, 1998, 2010), QUINTANA LÓPEZ (2000), BETANCOR RODRÍGUEZ (2001), RODRÍGUEZ-CAMPOS GONZÁLEZ (2003), CAFERRATA (2003), CARMONA LARA (2005), MORA RUIZ (2007), DE GATTA SÁNCHEZ (2008), BELMONTE MARTIN (2009), HERRERAS ARISTI (2009), DE BESSA ANTUNES (2010), DI TRINDADE AMADO (2011), GÓMEZ GARCÍA (2011), RAMADORI (2013), LUSTOSA DA COSTA (2014), que destacam em seus estudos realizados desde 1993-2014, que de forma análoga coincidem que a auditoria ambiental como atividade de controle, um instrumento de gestão ambiental, compreendem uma avaliação sistêmica; documentada, periódica e objetiva do comportamento de uma organização empresarial, a Sistema de gestão ambiental e procedimentos destinados a proteger o meio ambiente. Avalia o cumprimento da política ambiental da organização empresarial, seus objetivos e metas ambientais, e o controle do impacto ambiental gerado ao meio ambiente, permite um sistema integrado de gerenciamento ambiental.

De acordo com os autores consultados, seus elementos característicos são percebidos a partir de como instrumento de gestão

6 Refere-se aos Registros Públicos criados pela Administração Pública em cada nação, em particular no que diz respeito à obrigação de registrar a empresa responsável.

ambiental, é avaliador das taxas de poluição geradas para o meio ambiente, o cumprimento da legalidade, a externalização e internacionalização dos custos ambientais, integrandos para responsabilidade ambiental na organização empresarial. Como instrumento de proteção ambiental, tem um caráter horizontal para adotar estratégias de proteção ambiental pela Administração Pública. A sua adesão é voluntária em sua generalidade, ainda que possa ser obrigatória; proporciona e divulga o comportamento ambiental à organização comercial auditada. Reafirmam que é uma técnica de proteção ambiental. Sendo a última, reconhecida como instrumento de mercado de caráter cooperador (certificação ambiental). Permite que a organização, após o resultado da avaliação, objeto de auditoria, use um logotipo demonstrando ser uma organização responsável, isso lhe permite cadastrar em um Registro Público habilitado. Verifica-se, pois está regulamentado nos sistemas jurídicos da América hispânica através de leis referentes à Auditoria, Controladoria, Gestão Ambiental, do Meio Ambiente y Leis de Responsabilidade Ambiental.

LEFF (1998, p.108), já apontava em seus estudos que o conhecimento ambiental surge de uma nova ética e uma nova epistemologia, em que se fundem conhecimentos, se projetam valores e se internalizam saberes. Estes que se convertem em questionamentos sobre as condições ecológicas de sustentabilidade e as bases sociais de democracia e justiça, além de permitir a construção e comunicação de saberes que desafiam as estratégias de poder e os efeitos de juízo gerados através de formas de dominação, apropriação e transmissão de conhecimentos. Relevante ao nosso critério, nesta atividade de controle ambiental desenvolvida para proteger o meio ambiente como bem público. Por conseguinte, o ensaio visa proporcionar uma sistematização dos elementos da auditoria ambiental como instituição jurídica e instrumento de proteção ambiental, apreciado no relacionamento jurídico ambiental, pertinente ao Direito Público para uma melhor compreensão por aqueles que o praticam e aqueles que serão praticados, devido ao seu impacto no comércio internacional, de acordo com MORA RUIZ (2007), são:

(Os elementos subjetivos: de acordo com os sujeitos envolvidos, os auditados em questões ambientais, pessoas jurídicas ou físicas). Auditor ou equipe de auditoria (pessoa jurídica ou pessoa física). Os elementos objetivos: a auditoria como atividade de controle. Desenvolvimento da atividade de acordo com a organização administrativa. Poder da Auditoria. Função pública. Técnica de intervenção material de

controle ou policial. Esses elementos não resultam incompatíveis entre si, mas sim com diferentes posições jurídicas no ciclo da atividade de auditoria (atribuídas por poderes exorbitantes sob o regime regulamentado, funcionário público habilitado e atividade de fatos divulgados publicamente com documentação das informações e comprovação). A preferência por um conjunto de auditores fora da atividade auditada, que forneça um nível de neutralidade mais alto nas avaliações técnicas, que possam ser emitidas no relatório resultante da atividade da auditoria.

El desarrollo de la actividad según la forma de la actividad administrativa: É uma atividade de controle e uma técnica de comprovação. É um procedimento integrado por fases (preparação-execução-conclusão) (Conjunto de atos ligados entre si e sem autonomia individual, de natureza diversa, que conduzam a um ato formal conclusivo, contendo as informações e evidências de infrações da legalidade em questões ambientais; que buscam o restabelecimento do bem jurídico ambiental causado pelas ações ou omissões dos empresários ou comerciantes, diante das quais são geradas obrigações de diversas naturezas.

Âmbito de aplicação: em relação ao escopo da auditoria ambiental, a atividade pode ser desenvolvida internamente em virtude do autocontrole, assim como externamente, na atividade de entidades que desenvolvem a atividade de auditoria ambiental. O conteúdo da atividade auditável em questões ambientais será: O patrimônio contábil destinado ao custo contábil ambiental. A eficácia e eficiência do sistema de gestão ambiental em relação ao tratamento de resíduos. A Avaliação da Tecnologia Limpa. Avaliação de princípios contábeis. A implementação e avaliação dos Padrões Técnicos Ambientais. A avaliação do Plano de Prevenção (Relatório Cosso II). Índices de contaminação de acordo com os níveis permitidos para atividades empresariais e comerciais. Verificação da legalidade ambiental.

Natureza jurídica da atividade auditável em questões ambientais: implica em uma atividade de controle mediante a uma técnica de comprovação de legalidade da atividade comercial em questões ambientais (legalidade) que se expressa na ordem ambiental como uma ferramenta de gestão, de acordo com as regras estabelecidas, sejam de provisões gerais habilitadas com preferência pela Reserva de Direito, ou de normas regulatórias para o desenvolvimento da atividade de auditoria ambiental. É uma função de caráter técnico. O exercício da função requer um alto nível de qualificação e habilitação técnica para o desempenho, por isso seu

desenvolvimento atende fatores como a competência, formação do auditor, conhecimento e aptidões demonstradas na atividade. Foi precisamente esse caráter tecnocrático, que nos últimos anos tem influenciado a terceirização no desenvolvimento desta atividade de formas de gestão indireta, através de mecanismos de colaboração público-privada. É um poder de exercício regulamentado, não há critério na sua aplicação. Deve cumprir um cânone de objetividade, eficiência, transparência e responsabilidade, que garanta, desde o planejamento e controle de seu exercício, a neutralidade devida, a probidade e o estrito cumprimento da legalidade do auditor. Possui um caráter instrumental para o exercício de outros poderes administrativos, como a sanção, o procedimento ou o estímulo de caráter honorário, em uma atividade específica desenvolvida pela Administração, independentemente da fórmula de gestão, a mesma na autorização, nos procedimentos de tributação ou sancionadores. Por este motivo, o poder da auditoria tem como objetivo verificar a certeza da legalidade ambiental; expressando o resultado da intervenção de controle, através de provas documentais que certificam o estado de compatibilidade da atividade empresarial e comercial com seus parâmetros de gerenciamento.

Efeitos: Sua forma de expressão (o relatório de resultados da auditoria) tem um efeito direto e obrigatório sobre a atividade auditada, com base na presunção de legitimidade dos resultados imputados à entidade auditada, a aquelas em que o processual e o procedimental atribuem o caráter vinculativo na fase probatória pela certeza e veracidade que a competência do auditor contribui para o relatório. Derivação de ações do sistema de responsabilidade ambiental em diferentes ordens: civil, administrativa, contravencional, da Administração Pública, funcionário-trabalhista, social-empresarial e penal. Habilita o exercício das competências de controle, dada a natureza cíclica e sistêmica da auditoria ambiental como ferramenta de gerenciamento.

Onerosidade relativa da atividade: Em alguns casos, especialmente nos de gestão indireta realizada por sociedades mercantis, pode-se resultar uma atividade de natureza onerosa para o auditado, porque assim exige que seja certificado fatos ou circunstâncias relacionadas ao cumprimento de requisitos ambientais em sua atividade comercial ou por um terceiro com um interesse processual ou técnico. Elementos formais e de procedimento: Forma de expressão: relatório de auditoria ambiental. Iniciativa de viabilidade: em pedido do auditor ambiental para o cumprimento de requisitos para permitir o desenvolvimento de atividades comerciais e

comerciais. Por imposição da entidade administrativa de acordo com o plano de auditoria, queixa ou reclamação.

Impugnabilidade do resultado da auditoria: Via interna diante do superior da entidade da Auditoria. Jurisdicional perante a jurisdição de tribunais ordinários (litígio administrativo). Linde e deslinde com instituições jurídicas afins: inspeção ambiental. Avaliação de impacto ambiental. Auditoria de Gestão em suas modalidades. Pontos de contato com instituições de outros ramos das Ciências Empresariais: Contabilidade e Economia Ambiental. Reengenharia de empresas (Produções em Cadeia de ciclos produtivos). Ciências Ambientais (Licenciatura e Engenharia Ambiental).

2. ORIGENS E EVOLUÇÃO DA AUDITORIA AMBIENTAL COMO INSTITUIÇÃO JURÍDICA NO ORDENAMENTO JURÍDICO CUBANA

MATILLA CORREA (2011), afirmou que a aparição da primeira cadeira efetiva de Direito Administrativo em Cuba, seguindo o plano de 1842, com a situação do resto da América Latina naquele momento, onde ainda não se havia manifestado um evento desse tipo, podemos entender, sem grandes contratempos, que a de Havana, foi a primeira cadeira de Direito Administrativo iluminada na América Latina; que seu titular, José María Morilla, foi o primeiro a desempenhar nesse contexto na América Latina; e que cabe então a Cuba a condição, nesta ordem, de precursora do ensino de Direito Administrativo no espaço do continente americano, iusadministrativismo que é a quem realmente interessa mais esta questão, a fim de lançar toda a luz possível sobre as peculiaridades desta época no procedimento jurídico-administrativo de Cuba e esclarecer de uma vez por todas as origens e os primeiros passos evolutivos do Direito Administrativo em nosso país.

Analisando e sistematizando esta peculiaridade histórica jurídica, os saberes contáveis e históricos, apontam que o exercício da auditoria pública, função estatal dedicada a controlar os bens pela Administração Pública, por ser Cuba uma das colônias da Espanha, com uma economia regida y controlada pela metrópole, que ao ser dona dos negócios de forma majoritária, as evidencias mostram que cubanos da época não fizeram auditoria nem tão pouco tinham os conhecimentos requeridos; esta atividade era realizada por inspetores localizados na Administração Pública para

controlar os negócios de sua propriedade, apontada por estudos realizados pela Controladoria General por ARMADA TRABAS (2005), AGUILERA MESA (2005), POZO CEBALLOS (2011), Y CASTILLO TÉLLEZ (2014).

Para realizar a análise do controle administrativo, parte-se do período compreendido entre o século XVII e XVIII, a partir do assinalado por Matilla Correa (2011). O controle pela Administração das finanças públicas foi realizado pela Intendência do Tesouro e pelo Tribunal de Contas, instituições públicas que executaram as funções de percepção dos registros contábeis, a vigilância das rendas e os recursos públicos. A história econômica reconhece às tendências que existiram sobre a formação e a constituição dos organismos técnico-econômicos, fatores que deram lugar a criação do Conselho da Administração onde participava o Intendente Geral da Fazenda e o Presidente do Tribunal de Contas, fortalecendo os mecanismos de controle. Os trabalhos da Lei Administrativa de autores cubanos como LANCÍS Y SÁNCHEZ (1950-1952).

Desde a Constituição da República de 1940, se analisam como se regulavam a função de controle regulamentada pelos bens públicos e pelo Ministério das Finanças, instituição criada pela Lei Orgânica do Poder Executivo. De acordo com a Constituição, a criação do Tribunal de Contas tinha entre suas funções supervisionar os ativos, receitas, gastos e órgãos autônomos do Estado para verificar a execução de seus orçamentos destinados ao Estado para as províncias e municípios, com a observância de leis e disposições relativas a impostos, direitos e contribuições em vigor com todas as autoridades administrativas para supervisionar a gestão pública de funcionários e empregados do aparato estatal, bem como organizações autônomas.⁷

Ao triunfar a Revolução em 1959, se inicia toda uma mudança na estrutura socioeconômica do país, processo que provocou uma transformação acelerada na organização do aparato estatal e com ele a contabilidade, auditoria e controle de fatos econômicos no setor estatal dentro de suas formas predominantes de gestão, alterando a forma de propriedade. Com as mudanças que ocorreram a nível mundial nos objetivos de atividade de controle, esta instituição jurídica só se dedicou exclusivamente à detecção de fraudes, à revisão dos sistemas e à obtenção de evidências, foi progressivamente estendida para controle ambiental, diante dos altos níveis de poluição gerados pela indústria. O governo decide implementar outros mecanismos de controle, foi constituído o Ministério

⁷ Constituição cubana datada de 1º de julho de 1940. G. O. de 20 de dezembro de 1940.

da Recuperação de Bens desviados, como uma continuidade da função pública. Posteriormente, a atividade de controle no país foi executada pelo Ministério das Indústrias. A decisão foi tomada para formar as primeiras Unidades de Auditoria Interna em todas as agências da Administração Pública Estadual. Neste período, foi evidenciada a execução da auditoria estatal em todo o país.

Em 1976, um período de institucionalização estatal, com base na Lei no 1323, o Comitê de Finanças do Estado foi estabelecido para o controle de propriedade pública com a Direção de Inspeção. Nas suas funções, teve a prática de auditoria estatal pelo Estado como órgão superior estabelecido no texto constitucional cubano, no artigo 10:... *“todos os órgãos do Estado, seus líderes, funcionários e empregados atuam dentro dos limites de suas respectivas competências e têm a obrigação de observar estritamente a legalidade socialista e vigie seu respeito na vida de toda a sociedade...”*⁸ MÉNDEZ LÓPEZ (2003).

A evolução da auditoria nas formas de gestão do setor estatal cubano desde 1994 mantêm funções exercidas pelo Comitê Estadual de Finanças e Preços, transferidos para o Ministério das Finanças e Preços (MFP). Neste órgão se formou o Escritório Nacional de Auditoria (ONA) nos órgãos locais do Poder Público continuou-se a executar função estatal para os assuntos de gestão. Os regulamentos legais em relação à instituição jurídica analisada foram apoiados pelo Decreto-Lei no 159 de 1995, que regula os deveres e os direitos dos auditores e auditados como sujeitos desta relação jurídico-administrativo como função estatal e para aqueles que a praticam de forma autônoma, complementada pelo Acordo no 2819 do Comitê Executivo do Conselho de Ministros de 1995 e pelo Decreto no 228 de 1997⁹, para aplicar o Direito Administrativo de Sanção.

Entre 1999 e 2000, confirmou-se a continuação de outros estudos para concluir a proposta de criar um órgão soberano com base na experiência adquirida na América Latina e na União Européia que permitisse que as políticas públicas relacionadas à atividade de controle analisada fossem atendidas e se adaptassem às características de Cuba, às novas concepções da INTOSAI e aos fatos internacionais com repercussão na atividade da auditoria pública, uma vez que a dialética e o desenvolvimento da auditoria exigiam um corpo superior. Foi decidido pelo Estado criar o Ministério

8 Constituição da República de Cuba. G.O. Extraordinário nº 3 datado de 31 de janeiro de 2003; Di Cagno (2005);

9 Decreto nº 228, Contravenções pessoais em matéria de auditoria, G.O. Ordinário n.º 37 de 24 de Novembro de 1997.

de Auditoria e Controle (MAC) dentro dos Organismos da Administração Central do Estado, este foi o assunto do estado que realizou a atividade de controle e controle governamental, exerceu funções revolucionárias e modernas de altos valores, para o controle adequado da eficiência da economia e a probidade dos funcionários e executivos do país em uma terceira etapa do controle público estadual, uma vez que esta é a forma predominante de gestão no país.

É possível mostrar que a sistematização realizada para auditoria, como instituição jurídica do Direito Público neste ensaio, o caminho de sua trajetória histórica e jurídica permitiu-se conhecer as funções que, em cada etapa, analisadas pelo Tribunal de Contas, o Ministério da Recuperação de Propriedade Malversada, o Banco Nacional de Cuba, a ONA e o MAC na atividade de controle de bens públicos pelo Estado, confirmam que houve controle público por meio desses órgãos e agências como origem da auditoria no país observa o trânsito evolutivo da auditoria, o controle governamental e a fiscalização, iniciados desde o estágio de institucionalização para o setor estatal em suas formas de gestão, por ser este de maior representatividade.

Do ponto de vista jurídico, é demonstrado que a prática da auditoria realizada pela ONA e pelo MAC continuou essencialmente a revisar os sistemas contábeis para a gestão do setor estatal como maioria, comprovando que a atividade de o controle ambiental não foi praticada, há apenas evidências de sua execução em auditorias de gestão e conformidade legal, que controlou questões relacionadas à proteção do bem legal ambiental e na atividade de autocontrole às formas de gestão do setor estatal cubano. Por esta razão, vale a pena notar que a tendência seguida pela Administração Pública em Cuba indica que o controle administrativo foi realizado pela Administração Central do Estado. A medida que regula a auditoria no sistema jurídico cubano é caracterizada como livre, obrigatória e executada em um plano e metodologias aprovadas pelo órgão superior de controle. Na sua aplicação, instituiu-se o princípio constitucional de ação aos órgãos do Estado e se converte no apoio informante da ordem jurídica patriótica. PRIETO VALDÉS (2003).

O artigo 27 da Constituição cubana consagra a proteção ambiental como função pública. Tecnicamente, ao mesmo tempo em que permitiu que órgãos competentes interviessem na proteção do meio ambiente, inspirado no desenvolvimento sustentável, foi requisitado aplicar esta autorização com o objetivo de tornar a vida humana mais racional e garantir

a sobrevivência, o bem-estar e a segurança das gerações atuais e futuras, de modo que a solidariedade em termos de equidade e racionalidade intergerencial e de sustentabilidade transcenda o texto constitucional cubano. Com a emenda constitucional em 1992, como resultado da participação de Cuba na Conferência das Nações Unidas, a Declaração sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento foi assinada pelos Estados em 1992. O reconhecimento no texto original do artigo 27 que dizia: ... *“Para garantir o bem-estar dos cidadãos, que o Estado e a sociedade protejam a natureza. Incumbe aos órgãos competentes e a todos os cidadãos garantir que as águas e a atmosfera sejam mantidas limpas e que o solo, a flora e a fauna sejam protegidas”*...

Dada toda essa perspectiva jurídica, com base no texto constitucional, é avaliada como dentro do campo ambiental com a função de auditoria, realizada em suas etapas pela ONA e o MAC não recebeu uma resposta adequada em relação ao artigo 27, quando introduzido em um momento primeiro, o problema ambiental nesta Carta Magna, por não ser reconhecido no Decreto-Lei n.º 159 de 1995, a auditoria ambiental para alcançar o objetivo do desenvolvimento sustentável como um paradigma. A função ambiental pública, executada por funcionários públicos, é complementada pela declaração de soberania estadual sobre os recursos naturais e o meio ambiente, proclamada no artigo 11 do texto constitucional em conjunto com o artigo 27. Ambos os artigos constituem as bases constitucionais fundamentais que validar a prática da auditoria ambiental como atividade de controle para proteger o bem público ambiental. Eles reproduzem o princípio do desenvolvimento econômico e social sustentável contido nos Princípios 3 e 4 da Declaração do Rio de Janeiro de 1992. MÉNDEZ LÓPEZ (2003), HERNÁNDEZ TORRES (2007), TOLEDANO CORDERO (2012).

Do direito administrativo no período de 60 aos 80 do século passado, as contribuições de autores como GARCINI GUERRA Y REYES SALÍA (1963), GARCINI GUERRA, REYES SALÍA, CABRERA (1976), GARCINI GUERRA (1978), MUÑOZ VALDÉS (1982), GARCINI GUERRA (1986.PP.169-172), como antecedentes do estudo deste ramo da Lei, e especialmente na instituição legal da inspeção como atividade de controle; é acordado que é o poder de um órgão administrativo examinar os atos materiais e as operações preparatórias e executivas dos poderes de decisão dos trabalhadores subordinados a ele, nunca será projetado em atos que tenham efeitos legais. O controle da legalidade socialista exige que

todos os órgãos administrativos atuem e permaneçam dentro de sua esfera de competência, de acordo com o princípio da legalidade. Estes autores estão ligados no sistema jurídico cubano ao Decreto-Lei n.º 67 de 1983, mas observa-se que estes autores estudaram não estudou a instituição legal de auditoria pública, apesar de ter sido exercida pela Administração Pública, como tem referido em parágrafos anteriores.¹⁰

No entanto, é importante salientar que nesta busca epistemológica realizada no país por este autor no julgamento, que a partir da ciência jurídica que reflete a instituição legal de auditoria ambiental em seu trabalho, tem sido DI Cagno (2005), mas refere-se de maneira geral. Outros trabalhos seguiram estes estudos sobre Direito Administrativo, feitos por autores como CAÑIZARES ABELEDO, CASTANEDO ABAY, LANCE LOPEZ, DÍAZ SÁNCHEZ, LEZCANO Calcines, REYES PARET, Y MATILLA CORREA, foram direcionados para o objeto de Direito Administrativo, o estudo a autoridade administrativa, o silêncio administrativo, a organização da Administração Pública, o contrato administrativo de gestão do serviço público, a concessão administrativa do serviço público, os procedimentos de seleção do concessionário, responsabilidade administrativa, procedimento administrativo e instrumentos legais administrativos, em um material para o estudo de graduação deste ramo da lei (2010). Mas esses estudos analisados não indicam qualquer referência por considerar que a atividade de controle, de auditoria particularmente pública do meio ambiente, regulada por lei a formas de gestão do setor estatal foi estudada, embora há de se deixar claro, que já se vinha fomentando um princípio de setor privado desde a última década do século passado, órgãos jurídicos dessa época que o endossam, estão ligados ao comércio e ao mercado, como instrumentos cooperativos. ANTÚNEZ SÁNCHEZ (2016).

Na questão do Direito Ambiental cubana, as análises realizadas relacionadas com o controle administrativo por REY SANTOS (2007) CANOVAS GONZÁLEZ (2010) são apreciados, Y PEREIRA BASANTA (2011), estes foram destinados, enquadrado nas ferramentas de gestão ambiental como licenciamento ambiental, licenças em projetos industriais ou instalações e atividades econômicas de magnitude considerável, gerando fortes impactos ambientais, mas não abordando a auditoria ambiental

¹⁰ Decreto-Lei n.º 67, artigo 52, subsecção ñ), considera que é uma das funções dos Organismos de Administração Central, "... realizar visitas de inspeção às delegações territoriais, empresas e dependências da organização, bem como aos escritórios administrativos, empresas e dependências dos Órgãos Locais do Poder Popular".

em seus estudos. Todos esses elementos que estão sendo sistematizados permitem demonstrar que a

evolução em Cuba desta instituição jurídica (auditoria ambiental), transcendida pela inspeção ambiental realizada pela CITMA, nos termos da Lei no 81 de 1997, mas com um alcance menos abrangente. Sua regulamentação original é feita no Acordo do Conselho de Estado da República de Cuba de 2010, Regulamento da Lei no 107 de 2009, 30 anos após sua origem nos Estados Unidos da América do Norte, como corrobora na mesa que descreve isso.

Génesis y Evolución Comparada		Tendencias Históricas en Cuba	
2014: Auditoría de gestión coordinada a la biodiversidad y la	2010 - 2016	2014: Ejecución de Auditoría gestión coordinada al recurso hídrico (NO REGULADA)	Auditoría Contable Inspección Ambiental
2013: Auditoría de gestión coordinada al recurso hídrico		2010: Reconocimiento normativo de la Auditoría Ambiental (NO PRACTICADA)	
2011: Auditoría de seguimiento al cambio climático		Auditoría Contable Inspección Ambiental	
Cambio del objeto de la Auditoría Ambiental de la Empresa a la Industria (EMAS)	1990 - 2010	Auditoría Contable Inspección Ambiental	Auditoría Contable
Surgimiento de la Auditoría Ambiental (USA 1973)	1970 - 1990	Auditoría Contable Inspección Ambiental	
• Auditoría Social • Primeros reconocimientos de los Derechos de Tercera Generación (El Derecho al Medio Ambiente)	1950 - 1970	Auditoría Contable	

No entanto, desde a sua aparição no sistema jurídico em 2010, não há evidências de sua execução no setor estatal (empresa-indústria) da auditoria ambiental, nem uma construção adequada do Direito Administrativo como um ramo das ciências jurídicas. Na sua evolução no século XXI em sua segunda década, podemos ver como ela muda do cenário onde se originou, transcende a empresa-indústria em relação ao meio ambiente, com a auditoria de gerenciamento ambiental e três tipos de auditorias: a auditoria de acompanhamento mudanças climáticas, auditoria coordenada de gerenciamento de água e auditoria coordenada de gestão da biodiversidade na região latino-americana. LUSTOSA DA COSTA (2014), VAN LEEUWEN (2014, p.43-46).¹¹

O Estudo da auditoria ambiental é considerado como tal se estes têm uma vasta análise das ciências contábeis em Cuba, por autores como PÉREZ BELLO (1999), ARMADA TRABA (2005), AGUILERA TABLE (2005), Pelegrin TABLE (2011), e RODRÍGUEZ (2016), esses estudos abordaram a auditoria de gestão, contabilidade, economia ambiental, controle interno e a Controladora Geral da República, em

¹¹ *Relatório regional latino-americano sobre a auditoria coordenada dos recursos hídricos, CONTEMA-OLACEFS, Paraguai, 2014; Relatório sobre auditorias coordenadas de recursos hídricos, monitoramento de biodiversidade e alterações climáticas, OLACEFS, Brasil, 2014.*

relação ao trabalho de auditores e especialistas nas áreas contábeis no (GONZÁLEZ NOVO, 1998), FERNÁNDEZ RUBIO LEGRÁ (1999), MÉNDEZ LÓPEZ (1998) e outros na área de governo, (2003), AYES Atmeller (2003), TOLEDANO CORDERO (2005), VILLAVELLA ARMENGOL (2011), Viamontes Guilbeaux (2012), CROSS Sardinias (2013), CARABALLO Maqueira (2014) realizaram outros estudos de direito Ambiental, centrados em analisar o pensamento ambiental cubano, produção limpa, responsabilidade ambiental, seguro ambiental, proteção ambiental da Constituição, responsabilidade civil, processo ambiental, Direito Florestal, Direito e mudança climática, comércio e investimento estrangeiro, lei nuclear cubana, proteção criminal do meio ambiente, processo econômico para danos ambientais, recursos genéticos, direitos humanos e meio ambientes; mas a instituição jurídica da auditoria ambiental não foi estudada em suas análises.

Apoiado por dogmáticas legais, para argumentar a partir de teoria, regulamentos legais e prática, permite mostrar uma análise lógica de como a instituição jurídica da auditoria ambiental foi regulamentada no sistema jurídico cubano e com a formulação de uma série de invariantes que estão sujeitos à melhoria do sistema legal, para o controle público adequado na futura formação da empresa responsável com o meio ambiente no setor estatal, sendo a forma mais predominante de gestão no tráfego comercial, do princípio da legalidade. Para formular propostas, como contribuição primordial do Direito à Auditoria como atividade de controle e instrumento de proteção ambiental - ferramenta de gerenciamento - Para fazer isso, tomando as idéias fornecidas por SANTI ROMANO (1963, P.48), DIEZ PICASO (1976, P.33), ROBERTALEXY (1997), BULTE (2002), ATIENZA (2004), DE LUCAS (2006), sobre a argumentação jurídica, associada à concepção do Estado de Direito e à democracia constitucional, permitiu analisar a ordem jurídica do número de disposições legais com base na sua unidade, plenitude, coerência e harmonia, vinculada à instituição legal de auditoria ambiental em Cuba e sua aplicação no setor estatal cubano, apenas duas auditorias ambientais foram realizadas em 2014 pelo órgão de supervisão, e sua prática para o setor estadual - indústria e empresa - é um desafio no futuro.

Os conceitos relacionados foram analisados nesta *relação jurídica* ambiental, como auditoria, inspeção ambiental, auditoria, auditoria, equipe de auditoria, contabilidade ambiental, relatório de auditoria ambiental e sistema de responsabilidade ambiental. Os princípios que informam a

auditoria como legalidade, responsabilidade, precaução, cooperação, autocontrole e desenvolvimento sustentável. Delimitamos *os elementos de configuração no relacionamento jurídico ambiental: auditores subjetivos e auditados; os elementos objetivos de atividade de controle, campo de aplicação, conteúdo, natureza jurídica, efeitos, limites e demarcação com instituições jurídicas relacionadas, pontos de contato com outros ramos da ciência, elementos formais seriam os documentos comprovativos da validade, relatório de auditoria Responsabilidade ambiental, ambiental e reclamações*. Permitiram levar em conta um primeiro elemento, os primórdios do controle ambiental se originam no setor empresarial como uma necessidade de conhecer os problemas de poluição gerados pelo desenvolvimento industrial no século XX.

No entanto, após 30 anos de reconhecimento internacional, em Cuba a auditoria ambiental não é praticada até o século XXI, foi executada com a auditoria da gestão coordenada dos recursos hídricos, sem que a empresa e a indústria do setor estadual ainda estejam sendo auditadas, como já está sendo feito na região latino-americana e na União Européia. ANTÚNEZ SÁNCHEZ (2016). Um segundo elemento, a Lei nº 107 de 2009 e seus Regulamentos de 2010, definem que a auditoria ambiental é o processo de verificação do uso, administração, proteção, preservação do meio ambiente e recursos naturais, com o objetivo de avaliar conformidade com as regras e princípios que regem o seu controle e, quando apropriado, quantificando o impacto da deterioração causada ou que pode ocorrer, o que, em nossa opinião, está longe de ser uma construção adequada do ponto de vista da doutrina. Sua *natureza jurídica* não foi construída nem na ordem teórica nem na ordem normativa. Seu desenvolvimento como atividade de acordo com a *organização administrativa* não foi construído na ordem teórica de forma suficiente, tendo em vista suas duas dimensões; Na ordem normativa é reconhecida como uma função pública. Como a atividade de controle não foi construída na ordem teórica suficientemente, e na ordem normativa se configura de forma insuficiente como técnica para verificar a atividade do material de controle.

De acordo com os *sujeitos que intervêm*, não existe nenhuma configuração a partir da posição jurídica das pessoas envolvidas, e na ordem normativa se reconhecem aos auditados, auditores e especialistas, sem definir requisitos, habilidades, capacidades e competências, em particular. Como uma *atividade empresarial*, a sua construção teórica é insuficiente nas áreas de aplicação desta instituição jurídica. Há uma indeterminação

normativa dos assuntos a serem auditados dentro do setor estatal, desde a sua concepção ampla de formulação na regulação não coincida com o setor empresarial, em particular. Referente ao *patrimônio contável ambiental*, não há nenhuma regulamentação de contabilidade ambiental. Sobre gestão ambiental para o tratamento de resíduos, há *asistematicidade* na organização de sistemas de gestão ambiental no sector empresarial, embora seja este o elemento chave neste tipo de auditoria. Avaliação de *tecnologias limpas*, a participação inadequada da Controladoria-Geral no processo de incorporação de avanços tecnológicos no setor empresarial com a finalidade de avaliar o seu impacto ambiental com a sua implementação. As *normas técnicas ambientais*, a fim de avaliar a poluição, há uma inadequada avaliação em formação do auditor matéria ambiental.

Implementação de Cosso II, Coopers & Lybrand (1997), Villardefrancos Alvarez (2006) relatório, abrangente de prevenção e auto-controle em questões ambientais no sector empresarial cubana é apreciado que, nos seus planos de reconhecimento e implementação prevenção, em relação à gestão de riscos ambientais e antecipando ações em relação a manifestação desses riscos ambientais na empresa e indústria. A derivação das ações do sistema de responsabilidade ambiental é dividida em várias ordens, mas nenhuma limitação sobre a aplicação em ordens civis, administrativas contravencional, e mão-de-funcionarial. Efeito direto e vinculativo sobre o sistema legal dar os mesmos efeitos que outros tipos de auditorias, para que ele esteja em conformidade com os royalties da constitutores sistematizados.

Quanto à onerosidade da atividade, o regime legal da auditoria e o da atividade ambiental não reconhece a modalidade de realização *onerosa*. É reconhecido dentro de uma figura contratual de serviços, são prestados pelas sociedades civis de serviços de auditoria, conforme estabelecido no órgão legal que rege a auditoria na nação cubana. Sua forma de manifestação com o relatório de auditoria que é notificado e entregue, mas, em sua iniciativa de *procedibilidade*, não existe uma definição de solicitação do órgão de auditoria ambiental e, em relação à objetividade do resultado da auditoria, é internamente, uma vez que existe acesso limitado aos tribunais.

O *reconhecimento nas instituições*, na ordem normativa Lei nº 81 de 1997, não *reconhece* a auditoria ambiental nos instrumentos de gestão ambiental. Na *ordem teórica*, os limites da auditoria ambiental não foram estabelecidos com a inspeção ambiental, a avaliação de impacto

ambiental e a auditoria de gestão em suas modalidades. Existe uma *delimitação teórica insuficiente* e normativa com as Ciências Empresariais e Ambientais relacionadas à auditoria ambiental. FERNÁNDEZ RUBIO-LEGRÁ (1999), SOLER DEL SOL (2013).¹² Em relação à *plenitude* da ordem jurídica ambiental, não há reconhecimento expresso da Controladora Geral da República no texto constitucional como órgão de controle, com atribuição e competências na ordem da auditoria. A auditoria ambiental também não foi regulamentada na Lei nº 81 de 1997 sobre o Meio Ambiente e também falta a sua regulamentação na Lei de Auditoria, Decreto-Lei nº 159 de 1995¹³ Antúnez Sánchez (2015).

Devido à falta de um Direito Empresarial, não existe uma regulamentação explícita da auditoria ambiental como atividade de controle. Não há reconhecimento da auditoria ambiental no Sistema de Responsabilidade Ambiental (contravencional), Decreto nº 228 de 1997. Na Lei nº 7 de 1977, conforme alterada pelo Decreto-Lei nº 241 de 2006, não há reconhecimento do Controlador Geral da República. No âmbito do Sistema Nacional de Contabilidade, há uma falta de regulamentação legal do subsistema contabilístico de contabilidade ambiental e seguro ambiental. Pérez Bello (1999), Pelegrín Mesa (2011).

Em relação à *Unidade* da ordem jurídica ambiental, o Decreto-Lei nº 159 de 1995 *sobrevive no sistema jurídico*, embora o Regulamento da Lei nº 107 de 2009, regulado seu escopo e tipos de auditoria, entre eles, o ambiental, sem uma derrogação expressa. Para a análise e avaliação dos itens orçamentais relacionados à proteção ambiental, é necessário reconhecer normativamente a *contabilização ambiental*.¹⁴ Há falta de reconhecimento normativo de produções não poluidoras na Lei nº 81 de 1997, do Meio Ambiente e outras normas de natureza empresarial, não garantindo a observância de princípios preventivos e preventivos em proteção ambiental. Quanto aos procedimentos normativos, não há consulta ou participação suficiente de especialistas de diferentes ciências e entidades ligadas à atividade ambiental na criação de normas legais da auditoria; não há treinamento suficiente em questões ambientais dos auditores do Contrato Geral, das Organizações de Administração Central do Estado, dos governos locais e das Sociedades de Serviço Civil que o

12 Lei nº 81, do Meio Ambiente. G.O. Extraordinário nº 7 de 11 de julho de 1997;

13 Decreto-Lei nº 159, Auditoria. G.O. Portaria nº 20 de 3 de julho de 1995.

14 A Contabilidade Ambiental não é um sistema de contabilidade separado ou especial, mas sim os efeitos do meio ambiente e o aumento ou diminuição de recursos naturais ou sua capacidade de gerar renda e/ ou utilitários, devem ser refletidos neles, de acordo com os modelos correspondentes.

praticam. Antúñez Sánchez (2015).¹⁵

Todos esses elementos indicam que a instituição jurídica da auditoria ambiental não foi adequadamente construída a partir da doutrina do Direito Público, fatores que influenciaram que sua regulamentação também não é adequada. Outro passo evolutivo em Cuba é verificado pela execução da auditoria de gestão coordenada de recursos hídricos realizada na Bacia Hidrográfica Almendares Vento e no Instituto de Recursos Hidráulicos em 2014,¹⁶ pela Controladora Geral, como o *primeiro vislumbre de controle ambiental*. Este tipo de auditoria de gestão ambiental, avaliação de gestão ambiental administrativa e gerenciamento ambiental técnico, pesam os princípios de economia, eficiência e eficácia, é mais completo que a auditoria ambiental regulada no Regulamento da Lei nº 107 de 2009. Apesar de não ter realizado esta atividade de controle no setor estatal (empresa-indústria), é necessário reconhecer o trabalho realizado pela inspeção ambiental voltada essencialmente para a avaliação dos ecossistemas, sua incursão nas formas de gestão do estado tem ter concedido o endosso ambiental como um título honorífico; mas a execução da auditoria ambiental exigirá extensos estudos da Administração Pública e que no setor empresarial estadual será feito. É importante concentrar-se neste ensaio no contexto do setor estatal cubano, já que a história aponta que de 1959 a 1968, quando as formas de propriedade mudaram com o triunfo do processo revolucionário, estado socialista, uma tendência que continuou no século 21, ponderada nas diretrizes aprovadas e atualizadas em 2014, onde se confirma que a forma de gestão que predominará será o estado. Seus fracassos nesse sentido, nós os analisamos a partir de duas dimensões.

Na ordem jurídica::

- O texto constitucional cubano, nos seus artigos 14, 15, 16 e 17, em relação à propriedade do Estado socialista de todas as pessoas¹⁷

- É corroborado com os órgãos jurídicos que regulamentaram este setor empresarial, começando pelo Decreto nº 42 de 1979, Regulamento Geral da empresa estatal, como o principal elo da economia no Conselho Central de Planejamento (JUCEPLAN).¹⁸

15 Lei nº 107, da Controladora Geral da República de Cuba. G.O. Ordinária nº 29 datada de 14 de agosto de 2009.

16 Lei nº 107, da Controladora Geral da República de Cuba. G.O. Ordinária nº 29 datada de 14 de agosto de 2009.

17 Constituição da República de Cuba. G.O. Extraordinário nº 3 datado de 31 de janeiro de 2003.

18 Decreto nº 42, regulamento geral da empresa estatal. G.O. Ordinária datada de 4 de junho de 1979. Modificada pelo Acordo de 12 de junho de 1977, G.O. No. 31 de 8 de junho de 1989 e G.O. 8 de junho

- Outros órgãos jurídicos foram regulados para melhorar a empresa estatal cubana, como o Decreto-Lei n.º 252 de 2007, sobre a continuidade e o fortalecimento do sistema cubano de gestão e gestão, Decreto n.º 281 de 2007, Regulamento para a implementação e consolidação do sistema estadual de gestão e gestão, Decreto-Lei n.º 320 de 2014, Modificações ao Sistema de Melhoramento de Negócios e Decreto n.º 323 de 2014..¹⁹

- Estas empresas estatais estão registradas no Registro de Entidades Estatais e Unidades de Orçamento da República de Cuba do Escritório Nacional de Estatística e Informação, neste registro registrou 1 996 empresas do setor empresarial estadual; o número de empresas do setor não estatal é menor. As empresas que são bem-vindas no desenvolvimento comercial estão inscritas no Registro Mercantil do Ministério da Justiça da República de Cuba, Decreto-Lei n.º 226 de 2001.²⁰

Na ordem jurídica extra::

- As diretrizes da política econômica e social do Partido Comunista de Cuba, atualizadas no 7º Congresso do Partido Comunista de Cuba e aprovadas pela Assembléia Nacional do Poder Popular para 2016-2021, indicam que a atualização do modelo econômico é reconhecida e promove o desenvolvimento de fórmulas não estatais de gestão imobiliária, tais como investimento estrangeiro, auto emprego, cooperativas, mas seguirá o papel preponderante da empresa estatal socialista, em relação ao modelo de Gestão Econômica, ordinal 2..²¹

- Também devido à atividade que realizam, hoje a tecnologia implementada na maior parte do setor comercial mostra envelhecimento, de 1989.

19 Decreto-Lei n.º 187, Bases of Business Improvement, G.O. Ordinário n.º 45 datado de 25 de agosto de 1998; Decreto-Lei n.º 252, Business Improvement. G. O. Extraordinário n.º 41, de 17 de agosto de 2007; Decreto-Lei n.º 281, do Sistema de Informação do Governo. G.O. Extraordinário n.º 10 de 23 de fevereiro de 2007; Decreto-Lei n.º 295, Modificando o Decreto-Lei n.º 252 Relativo à continuidade e fortalecimento do Sistema Cubano de Gestão e Gestão de Negócios, G.O. Ordinário n.º 51 datado de 7 de novembro de 2012; Decreto n.º 303 de 2012, Da modificação do Decreto n.º 281 Regulamento para a implementação e consolidação do sistema de gestão e gestão de empresas estaduais, G.O. Ordinária n.º 051 de 7 de novembro de 2012; Decreto-Lei n.º 320, Modificações ao Sistema de Melhoramento de Negócios, G.O. Extraordinário n.º 21 datado de 28 de abril de 2014; Decreto n.º 323, Sistema de melhoria de negócios de modificações. G.O. Ordinária n.º 21 datada de 28 de abril de 2014; Tristán Arbesú (2014), artigo de jornal no jornal digital Granma, que se refere às emendas feitas às Decretos-Lei n.º 252 e 281, na sua qualidade de Chefe da Área de Melhoria de entidades da Comissão Permanente para a Implementação e Desenvolvimento onde o desenvolvimento de negócios é aplicado. E com isso para cumprir com a diretriz no. 15, que contribui para a atualização do modelo econômico no setor estatal cubano.

20 O Decreto-Lei n.º 226, de 6 de dezembro de 2001, está registrado no registro: empresas estatais em desenvolvimento comercial, empresas comerciais, joint ventures, pessoas singulares estrangeiras, outros assuntos fornecidos pelo Comitê Executivo do Conselho de Ministros.

21 Lei n.º 118, Lei de Investimento Estrangeiro. G. O. Extraordinário n.º 20 datado de 16 de abril de 2014.

obsolescência e heterogeneidade industrial, com dados de mais de 55 anos de exploração, elementos que não permitem que seja hoje no século XXI competitivo em outros mercados com barreiras comerciais exigentes, é o caso da rotulagem ambiental.

- Outro elemento é o bloqueio econômico que o país está sujeito pelos Estados Unidos, afetando negativamente o desenvolvimento da indústria e a aquisição de tecnologias limpas.

- O colapso do campo socialista e o do Conselho de Assistência Econômica Mútua (CAME), um organismo internacional que permitiu à nação cubana modernizar parte de seu parque industrial e empresarial, desapareceu e contribuiu para a heterogeneidade do parque industrial já revisado anteriormente.

Todas essas análises permitem argumentar a este autor, quais são as principais deficiências do quadro legal da auditoria ambiental em Cuba para o setor estatal como instituição jurídica e dos aspectos concretos para a melhoria do quadro legal em Direito Público, considerado neste ensaio, são eles:

Na ordem substantiva:

- O texto constitucional não reconhece a Controladora Geral nos órgãos do Estado.

- A Lei nº 81 de 1997, Direito Ambiental (artigo 18) não regulamentou a auditoria ambiental, apesar da sua vinculação com avaliação de impacto ambiental, licenciamento ambiental, produção limpa e regulação econômica.

- As normas legais relacionadas à prática da auditoria - Decreto-Lei nº 159 de 1995,

Decreto nº 219 de 2005 e Lei nº 107 de 2009 - não regulamentaram a auditoria ambiental.²²

- A auditoria ambiental é regulamentada no sistema legal no Acordo do Conselho de Estado de 2010, Regulamento da Lei nº 107 de 2009.²³

- No sistema jurídico coexistem o Decreto-Lei nº 159 de 1995 e a Lei nº 107 de 2009, uma vez que a técnica de derrogação não é utilizada.²⁴

- Decreto n.º 228 de 1997 e Decreto-Lei n.º 200 de 1999, não

22 Lei nº 107, da Controladora Geral da República de Cuba. G.O. Ordinário nº 29 datado de 14 de agosto de 2009; Decreto-Lei n.º 219, da Auditoria do Governo. G.O. Reunião Extraordinária nº 14 de 25 de abril de 2001.

23 Regulamento da Lei nº 107 de 2009, Acordo do Conselho de Estado da República de Cuba, 2010.

24 Decreto-Lei n.º 159, Auditoria. G.O. Ordinário nº 20 datado de 3 de julho de 1995.

estabelecem pressupostos contraventivos para esta atividade de controle.²⁵

Na ordem adjetiva:

- Lei nº 7 de 1977, não reconhece como parte do processo econômico o Gabinete da Controladora Geral da República.²⁶

- A Lei nº 107 de 2009 e seu Regulamento de 2010 apenas estabelecem o procedimento interno antes da não conformidade do órgão auditado.

O salto que permitirá avançar na melhoria do sistema jurídico cubano para esta instituição legal será:- Reconocimiento a la CGR en el texto constitucional.

-Reconhecimento à CGR no texto constitucional. - Regulamentação da auditoria ambiental na Lei do Meio Ambiente. - Regular a auditoria ambiental na Lei de Auditoria.

-Retirar o Decreto-Lei n.º 159 de 1995. - Reconhecer e regular a auditoria ambiental na Lei das Sociedades Comerciais. - Auditoria ambiental incorporada nos órgão regulador para responsabilidade administrativa (Decreto nº 228 de 1997 e Decreto-Lei nº 200 de 1999).

- Modificar a Lei nº 7 para incorporar a CGR como parte do processo econômico judicial, Lei nº 7 de 1977, Livro IV. - Regular no Sistema Nacional de Contabilidade o subsistema de contabilidade ambiental e seguro ambiental.

- Incorporar a auditoria ambiental no projeto de Lei da Água como atividade de controle.²⁷

Serve este simulado, então contribuir a partir dos elementos teóricos e regulamentares teoricamente sistematizados de auditoria ambiental e ferramenta de gestão, uma proposta de estrutura de elementos subjetivos e formais, o objetivo de auditoria ambiental ponderada com os requisitos impõe a atual ordem ambiental considerando a inter-relação com o Direito Administrativo, uma avaliação primordial histórica, doutrinal e legislativa da auditoria ambiental; identificam-se, analisam e contextualizam os princípios do direito ambiental que a formam e se constrói um relatório e um inventário das instituições envolvidas no seu ordenamento jurídico a partir do utilitário e propósito de cada uma das novas tendências em 25 Decreto-Lei n.º 200, Contravenções ambientais. G.O. Ordinário n.º 83 de 23 de dezembro de 1999. 26 Lei nº 7, de Processo Civil, Administrativo, Laboral e Econômico. G.O. Ordinário nº 34 datado de 19 de agosto de 1977.

27 *Projeto de Lei da Água Terrestre*. Assembléia Nacional do Poder Popular, La Habana, Cuba, 2016, artigo 122, onde apenas a inspeção estadual realizada pela CITMA e pelo Ministério da Saúde Pública é reconhecida, excluindo a auditoria ambiental, apesar de uma auditoria gestão coordenada dos recursos hídricos em 2014.

controle ambiental é formado. Traz consigo a sistematização e explicação doutrinária dos líderes do controle administrativo no campo legal baseado na adaptação às condições de Cuba, para isso se criam pressupostos legais essenciais conformarem até agora inexistente, a apoiar a melhoria do quadro jurídico para a auditoria ambiental em Cuba e informar as iniciativas futuras.

Um material bibliográfico atualizado, com as considerações doutrinárias mais modernas sobre o assunto, é disponibilizado aos operadores legais. Do ponto de vista legislativo, os pontos fortes e fracos do quadro jurídico específico da auditoria ambiental em Cuba e sua relação com o quadro jurídico geral relevante são identificados com base no objeto e nos limites da investigação. Para realizar as modificações de acordo com a inserção do novo quadro teórico, o que possibilita a melhoria do sistema legal de auditoria ambiental no setor estatal cubano. Isso levará a um feedback, justificando a sistematização em dois planos: a avaliação e aplicação da lei atual e a formulação de novas declarações legais, válidas para aperfeiçoar ou servir como futuro em relação à instituição jurídica analisada em Direito Público. O contributo para o desenvolvimento legislativo tributará os operadores legais, os auditores e os contralores, a avaliação teológica axiológica e a integração sócio-jurídica no campo do ecologista e do administrador administrativo, ao inter-relacionar os aspectos doutrinários, axiológicos e técnicos no processo de lógica-normativa e aplicação através da assimilação dos elementos históricos e socioeconômicos do controle ambiental, com abordagem interdisciplinar, sendo o Direito Ambiental Multidimensional, e nesta instituição jurídica estudada, consideramos estar presente a Lei Ambiental Administrativa.

CONCLUSÕES

Desenvolver e atualizar a doutrina ambientalista ligada à atividade de controle administrativo através da auditoria ambiental. A doutrina legal ecologista pátria não existe alusão ou tratamento à auditoria ambiental, não é mencionada ou explicada quando as ferramentas de gerenciamento são enumeradas e desenvolvidas, nem indiretamente foi abordada por outro ramo ou conhecimento jurídico ignorando-a como uma instituição desta natureza e, portanto, a relação jurídica especial entre auditores e auditados deste tipo de auditoria. Foi estudado a partir do conhecimento econômico e contábil, apesar de não ser incluído no sistema de contabilidade nacional

como um dos seus subsistemas pelo Ministério das Finanças e Preços, o que poderia taxar a ciência jurídica, pois é válida pela regulamentação.

Requer a abordagem interdisciplinar necessária do ponto de vista científico com o desenvolvimento teórico temperado no contexto de categorias e instituições relevantes já reconhecidas e aprofundadas por doutrinas estrangeiras, como a empresa responsável pelo meio ambiente, contabilidade ambiental, reengenharia de processos, reengenharia ambiental, sistemas de gestão ambiental, rotulagem ambiental e política ambiental. Isso permitirá verificar a multidimensionalidade da instituição jurídica. Isso abrirá debate e pesquisa da ciência da lei sobre questões ambientais, criará uma base doutrinária que conduzirá a uma melhor construção regulatória e à aplicação e interpretação do padrão, além de enriquecer e diversificar a ciência jurídica cubana.

Na configuração doutrinária, a conceitualização jurídica da auditoria ambiental como ferramenta de gestão ambiental e forma de atividade administrativa e incentivo comercial, deve ser abordada. O entendimento como um processo materializado através de um procedimento dividido em fases de preparação, execução e conclusão, fundação do programa para sua realização. As diferenças entre a inspeção ambiental e a auditoria ambiental serão fixadas de acordo com seus elementos e finalidade como polícia administrativa. Devido à sua especialidade e propósito, será estabelecido um relacionamento jurídico ambiental independentemente de se formalizar como uma relação administrativa, comercial ou outra, de acordo com a qual está regulamentada no sistema legal.

A sistematização da auditoria ambiental permitiu a identificação dos elementos subjetivos, objetivos e formais. No contexto cubano, deve ser desenvolvida a natureza subjetiva do Gabinete da Controladora Geral da República, se essa auditoria pudesse ser realizada por empresas de auditoria civil e comercial, o aspecto da responsabilidade social corporativa cubana. Na parte objetiva, os conceitos de tecnologia limpa emitidos em Cuba, os requisitos da certificação label-ambiental no país, o índice de contaminação vinculado ao novo conceito de imposto no sistema tributário para o imposto sobre as descargas deve ser levado em consideração. Nos elementos formais, os formulários que são reconhecidos na realização da auditoria ambiental determinarão os documentos necessários: notificação, contrato (se aplicável) e relatório final. Subjetivos e objetivos devem determinar o conteúdo do relatório de auditoria. A entrega da certificação ambiental será consistente com o desempenho da auditoria ambiental, é

um dos propósitos deste último; é uma exigência da tecnologia aplicada e a que se prevê introduzir na empresa responsável com o meio ambiente (produções limpas), como instrumento de mercado.

Atualizar o sistema jurídico cubano no que diz respeito ao reconhecimento da auditoria ambiental como ferramenta de gestão ambiental e controle administrativo. Para abordar dentro das regulamentações ambientais relacionadas às ferramentas de gestão, a inclusão da auditoria ambiental, identificada desta forma na doutrina internacional. A auditoria ambiental deve ser incorporada da Lei do Meio Ambiente, à legislação complementar da lei substantiva. Para a Controladora Geral da República, um programa de auditoria ambiental deve ser promulgado como procedimento, devido à sua interdisciplinaridade e multidisciplinaridade, de modo que a certificação ambiental seja entregue como parte da responsabilidade social corporativa pelo sujeito avaliador ao concluir. Atender a unidade e a coerência da regulamentação legal relacionada à auditoria ambiental, bem como ao princípio da legalidade; desde o Decreto-Lei n.º 159 de 1995 da Auditoria em desuso, contraditório e redundante em ocasiões com a norma atual e atual em aplicação, Lei n.º 107 da Controladora Geral da República de 2009. Não deve ser revogada a regulamentação da auditoria ambiental em Cuba, devido às suas diferenças com os outros tipos de auditoria em seus elementos, integralidade e propósito não só de controle, mas também de certificação ambiental. Harmonizar o Direito Administrativo em seu regime de sanção, de modo que, na execução da auditoria ambiental, Decreto n.º 228 de 1997, pelos auditores de acordo com os princípios de precaução e oportunidade e do Decreto-Lei n.º 200 de parte da inspeção ambiental do Ministério da Ciência, Tecnologia e Meio Ambiente, acompanhada dessa atividade de controle administrativo, em vista da articulação do sistema de contravenção cubano em relação à exigência de responsabilidade administrativa.

Desenvolver dentro do sistema legal o reconhecimento da contabilidade ambiental no Sistema Nacional de Contabilidade. Para abordar, dentro da legislação cubana no Sistema Nacional de Contabilidade, a inclusão dos termos de economia e contabilidade ambiental a partir do seu reconhecimento no sistema legal como condição necessária para ser vinculada à auditoria ambiental como um dos seus subsistemas identificados assim em a doutrina internacional do Ministério das Finanças e dos Preços, isso permitirá analisar dentro do orçamento financeiro a análise do custo-utilidade-volume aos empresários como assuntos de gestão econômica de

seus itens orçamentários.

Atualizar o sistema legal em relação ao reconhecimento da produção limpa e da empresa responsável pelo meio ambiente nas normas ambientais. Abordar os desafios da auditoria ambiental aplicada no setor estatal cubano, implementando uma produção limpa para construir a futura empresa responsável com o meio ambiente com certificação ambiental, independente dos regulamentos de qualidade ambiental, com um tratamento conceitual e normativo de acordo com as nossas condições, não reconhecidas no sistema jurídico assim identificado na doutrina internacional. Isso permitirá que os regulamentos ambientais sejam ajustados de acordo com os princípios de acesso à informação ambiental, cobertura financeira através de seguros ambientais, elementos de participação popular na tomada de decisões ambientais e avaliação de impacto ambiental, identificados dessa maneira na doutrina nível internacional. E assim reconhecer as categorias mencionadas anteriormente e outras associadas ao aparelho conceitual da Lei do Meio Ambiente.

Realizar abordagens interdisciplinares e interinstitucionais para a criação, interpretação e aplicação de normas legais relacionadas à atividade de controle administrativo ambiental. Avaliar a criação de futuros órgãos judiciais, fiscais ou administrativos exclusivamente responsáveis pelo tratamento e solução do assunto ambiental ou por não assegurar de forma normativa e administrativa o alcance ou a participação suficiente dos que já existem no controle administrativo ambiental. Será necessário reconhecer na ordem jurídica da chamada Lei das Sociedades, devido à sua importância mercantil, trabalhista, financeira e econômica em relação ao controle administrativo realizado através da auditoria ambiental.

Em futuras mudanças nos regulamentos legais, tratar o direito legal dos crimes ambientais à luz de sua especialização e a delimitação da responsabilidade criminal ambiental da entidade jurídica, uma vez que constitui o último índice de conduta detectada pela auditoria ambiental, como responsabilidade de assuntos de administração auditados no setor estatal cubano. Dentro do direito penal, reconhecer a responsabilidade da Pessoa Jurídica, das mudanças que operam no novo cenário mercantil com a atualização do modelo econômico e social, que não é o que operou na década de 70 do século passado com uma economia centralizada através da empresa estatal socialista, onde define seu conceito, os crimes em que pode participar como sujeito ativo, os mecanismos legais que permitem sua detecção e perseguição e o procedimento a ser aplicado nesses

processos. No comércio mercantil nacional do século XXI, existem vários assuntos de gestão econômica, que aparecem nesse cenário o empresário individual com empresas privadas e cooperativas não agrícolas. O sistema sancionador de crimes ambientais está agrupado na família de crimes contra a economia nacional e a saúde coletiva na Lei nº 62 de 1987, que torna necessário ordená-los na família de crimes contra o meio ambiente e com para proteger os ecossistemas da nação cubana de acordo com o disposto na Lei nº 81 de 1997, que define a responsabilidade da Entidade Legal.

5. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

AA.VV. (2004) *Temas de Derecho Administrativo cubano*, 2 Tomos, 1^{ra} edición, Editorial Félix Varela, La Habana.

AA. VV. (2016) *La Constitución cubana de 1976: 40 años de vigencia*, Editorial UNIJURIS, La Habana.

AA. VV. (2015) *Antología de la Revista Cubana de Derecho Ambiental. Panorama del Derecho Ambiental Cubano*, Editorial Geotech CITMA, La Habana, p.7 y ss.

Aguilera Mesa, I. (2005) *Proyecto de programas para la realización de auditorías de gestión ambiental*". Universidad de La Habana.

Alexy, R. (1997) *Teoría de la argumentación jurídica*, Editorial Shurkand, Madrid.

Antúnez Sánchez, A. (2010) La auditoría ecológica, un instrumento en la gestión ambiental. *Revista Derecho y Medio Ambiente*. n.21, 2010, p.18.

Antúnez Sánchez, A. (2015) La auditoría ambiental: Una revisión y propuestas en clave de su función pública y dimensión empresarial. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, número 26, España.

Antúnez Sánchez, A. (2016) El tratamiento jurídico de la etiqueta-certificación ambiental: regulación en el derecho cubano, *Revista Apuntes de Ciencia & Sociedad*, número 1, Perú.

Antúnez Sánchez, A. y Ramírez Sánchez A. (2016) La potestad inspectiva v/s auditoría pública. Ojeada histórica dentro del Derecho Administrativo Ambiental cubano, *Revista Dos Tribunais Thomsonreuters*, número 967, Brasil.

Antúnez Sánchez, A. (2016) Sistema de Contraloría General de La República en Cuba, *Revista Apuntes de Ciencia y Sociedad*. número 2, Perú.

Armada Trabas, E. (2005) *Metodología para desarrollar auditorías de gestión en Cuba*. Universidad de La Habana, Cuba.

Arteaga Silva, K. (2015) Tesis de maestría: *Ecogestión y Ecoauditoría, un instrumento de protección medio ambiental*, Universidad Complutense de Madrid.

Atienza, M. (2004) *Argumentación y legislación*, Editorial Thomson Civitas, Madrid.

Ayes Ametller, G. (2003) *Medio Ambiente: impacto y desarrollo*, Editorial Científico Técnica, La Habana.

Afonso Da Silva, J. (2009) *Derecho Ambiental Constitucional*, Editorial Método, Brasil.

Bejerano Portela, G. (2014) *Informe a la Asamblea Nacional del Poder Popular. Las Auditorías de Gestión Cooperadas ejecutada por la CGR a los recursos hídricos en la nación*, La Habana.

Belmonte Martin, I. (2009) *La ecoauditoría: un instrumento para la defensa del ambiente*. *Revista de la Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche* 4. España.

Betancor Rodríguez, A. (2001) *Instituciones de Derecho Ambiental*, Editorial La Ley, Madrid.

Bellorio Clabot, D. (2004) *Tratado de Derecho Ambiental*, Tomo III, 1ª edición, Editorial Astrea, Buenos Aires.

Bellorio Clabot, D. (2013) El nuevo paradigma ambiental y jurídico,

Revista Iberoamericana de Derecho Ambiental y Recursos Naturales, Argentina.

Bustamante Alsina, J. (1995) *Derecho Ambiental, fundamentación y normativa*, Editorial Abeledo Perrot, 1^{ra} edición, Argentina.

Bifani, P. (1999) *Medio ambiente y desarrollo sostenible*, 4^{ta} edición, Editorial Madrid, España.

Brañes Ballesteros, R. (1997) *La fundación del Derecho Ambiental Latinoamericano*, PNUMA, México.

Brañes Ballesteros, R. (2001) *Informe del Derecho Ambiental en Latinoamérica, análisis histórico-doctrinal y jurídico desde el Derecho Ambiental*, 1^{ra} edición, PNUMA, México, pp.9-114.

Cafferata, N. (2008) *Naturaleza jurídica del Derecho Ambiental*, Editorial INE Semarnat, Mexico.

Caferrata, N. (2013) *Análisis del marco regulatorio en los países de América Latina y el Caribe. Economía verde en el contexto del desarrollo sostenible y erradicación de la pobreza*, PNUMA.

Cánovas González, D. (2010) *Licencia ambiental y sistemas de responsabilidad*, El Derecho Público en Cuba a comienzos del siglo XXI. Universidad de La Habana, Cuba.

Cánovas González, D. (2011) *Estudios sobre Derecho del Ambiente*, Editorial Hermanos Vadell, Caracas.

Cánovas González, D. (2012) *Necesidades y potencialidades del Derecho Ambiental cubano*, CITMA. Cuba.

Caraballo Maqueira, L. (2014) *El Derecho Ambiental. Realidades y esperanzas*, Editorial Acuario, La Habana.

Carmona Lara, M. (2005) *Aspectos jurídicos de la auditoría ambiental en México*, UNAM, Mexico.

Carreras, Julio A. (1990) *Historia del Estado y el Derecho en Cuba*, 3^{ra}

reimpresión, Editorial Pueblo y Educación, La Habana.

Castillo Téllez, C. (2014) *Memoria histórica de la actividad de la auditoría pública en la República de Cuba*, Contraloría General de la República de Cuba.

Coopers & Lybrand (1997) *Los nuevos conceptos de control interno*, Editorial Días de Santos, España.

Cruz Sardiñas, T. (2013) *El derecho al desarrollo sostenible. Una actualización obligada para la doctrina del Derecho Ambiental*, CITMA, La Habana.

De Besa Antunes, P. (2010) *Direito Ambiental*, Editorial Lumen Juris, Brasil.

De Lucas, J. (2006) *Introducción a la Teoría del Derecho*, Editorial Félix Varela, La Habana.

Di Trindade Amado, F. (2011) *Derecho Ambiental Esquemático*, Editorial Método, Brasil.

Da Conceição Da Costa Marques, M. (2012) *La problemática de la auditoría ambiental*, Revista Empresarial, Portugal.

Diez Picazo, L. (1976) *Sistema de Derecho Civil*, Editorial Tecnos, Madrid.

Esteve Pardo, J. (2008) *Derecho del medio ambiente*, 2ª edición, Editorial Marcial Pons, España.

Elstein, S. (2012) La auditoría del medio ambiente crece y evoluciona para afrontar los retos de un ambiente cambiante, *Revista de Auditoría Gubernamental*, INTOSAI, Brasil.

Fernández Bulté, J. (2005) *Historia del Estado y Derecho en Cuba*, Editorial Félix Varela, La Habana.

Fernández Bulté, J. (2005) *Teoría del Estado y el Derecho en Cuba*, Editorial Félix Varela, La Habana.

Fernández Ramos, S. (2012) La inspección ambiental, *Revista Medio Ambiente y Administración Local*, España, pp.1-26.

Fernández De Gatta Sánchez, D. (2008) *Las auditorías ambientales*, Editorial Tirant lo Blanch, España.

Fernández De Gatta Sánchez, D. (2010) El régimen jurídico de las evaluaciones de impacto ambiental, las evaluaciones estratégicas y las auditorías ambientales, *Documento TOL 1.436.850*, España.

Fernández Rubio-Legrá, Á. (1999) *Ley No. 81 de 1997, del Medio Ambiente. En más de 150 preguntas y respuestas*. Editorial Ministerio de Justicia, La Habana.

Fix-Zamudio, H. (2010) Los derechos humanos y su protección jurídica en Latinoamérica. *Revista Ciencias Jurídicas*. México.

Fronti De García, L. (2007) *Contabilidad Ambiental, segmento contable para el Siglo XXI*. Editorial Cooperativas, Argentina.

García Fernández, J. (2002) Algunas reflexiones sobre el desarrollo de la gestión ambiental cubana, *Revista Cuba: Medio Ambiente y Desarrollo*, número 2, La Habana, pp.1-8.

García Ureta, A. (2016) Potestad inspectora y medio ambiente: Derecho de la Unión Europea y algunos datos sobre las Comunidades Autónomas, *Revista Actualidad Jurídica Ambiental*, número 54, España, pp.1-36.

Garcini Guerra, H. (1986) *Derecho Administrativo*, Editorial Pueblo y Educación, La Habana.

Gómez García, L. (2011) Auditoría Ambiental, voluntaria u obligatoria. Importancia de implementar la auditoría ambiental en la industria. *Revista de Orden Público, Estado y Derecho*, número 11. México.

González Novo, T. (1998) *Cuba, su medio ambiente después del medio milenio*”, Editorial Científico-Técnica, La Habana.

González Novo, T. (1999) *Legislación ambiental: una herramienta*. Editorial Academia, La Habana.

- Harlem Burtland, G. (1984) *Informe Nuestro Futuro Común*. ONU.
- Hernández Torres, V. (2007) *Marco institucional ambiental*. Derecho Ambiental cubano. Editorial Félix Varela, La Habana.
- Herrerías Arísti, E. (2009) *Relación de la Auditoría Ambiental y las normas ISO 14000. La protección y seguridad del medio ambiente laboral*. Editorial Porrúa. México.
- Heras, I. (2008) Evolución al reglamento de las EMAS en la Unión Europea y España, *Revista Ambiental*, Universidad del país vasco, España.
- Lancís y Sánchez, A. (1950) *La primera obra cubana de Derecho Administrativo*, Anuario de la Facultad de Ciencias Sociales y Derecho Público, La Habana.
- Lancís y Sánchez, A. (1952) *Derecho Administrativo. La actividad administrativa y sus manifestaciones*, 3^{ra} edición, Editorial Cultural, S.A., La Habana.
- Lee, H. (1998) *Manual de Auditoría Medioambiental. Higiene y Seguridad*. Editorial Mc Graw-Hill, Estados Unidos de América.
- Leff, E. (1998) *El saber ambiental*. Editorial Siglo XXI, México D. F.
- Lustosa Da Costa, C. (2014) Las auditorías coordinadas y sus contribuciones para los Estados Federales: la experiencia de la auditoría en la Amazonía. *Revista OLACEFS*, número 5. Brasil.
- Martín Mateo, R. (1993) La ecoauditoría. *Boletín de Estudios Económicos*, número 150. España.
- Martín Mateo, R. (1991) *Tratado de Derecho Ambiental*, 1^{ra} edición, Editorial Trivium, España.
- Martín Mateo, R. (1997) *Derecho Administrativo Ambiental*, 6^{ta} edición, Editorial Trivium, España.
- Martín-Retortillo Báquer, L. (2006) *Derechos fundamentales y medio ambiente*, Universidad Complutense de Madrid, España.

Matilla Correa, A. (2011) *Los primeros pasos de la ciencia del Derecho Administrativo en Cuba*. Editorial Dykinson, España.

Méndez López, J. (2003) La constitución política. Papel que desempeña en la protección del Derecho Ambiental”. *Revista Santiago*. Santiago de Cuba.

Muñoz Valdés, G. (1982) *Introducción al Estudio del Derecho*, Editorial Pueblo y Educación, Ciudad de La Habana.

Morales Lamberti, A. (1999) *Derecho Ambiental. Instrumentos de política y gestión ambiental*, Editorial Alveroni, Argentina.

Mora Ruiz, M. (2007) *La gestión ambiental compartida. Función Pública y Mercado*. Editorial Lex Nova, España.

Mora Ruiz, M., (2012) Tendencias del Derecho Administrativo. El Derecho Administrativo Ambiental: transformaciones en el Derecho Administrativo general, *Revista Derecho y Conocimiento*, España.

Murad Robles, P. (2003) Tesis de maestría: *Fundamentación y evolución jurídica de la auditoría ambiental en México*, UNAM, México D.F.

Murad Robles, P. (2009) *La auditoría ambiental voluntaria, concepto, antecedentes, fundamentación jurídica y evaluación*, Editorial Porrúa, México D.F.

Méndez Ortiz, L. (2009) Tesis de maestría: *Normas ISO 14000 como instrumento de gestión ambiental empresarial*, Universidad de Veracruz.

Navarrete Ligarte, P. (2007) La empresa y la certificación ambiental. *Revista Ambiente Hoy*, número 4. Colombia.

Nogueira López, A. (1997) Tesis doctoral: *Régimen jurídico de la auditoría ambiental*. Universidad Santiago de Compostela. España.

Nogueira López, A. (2000) Ecoauditorías, intervención pública ambiental y autocontrol empresarial, *Revista Indret*, España, pp.5-47.

Nogueira López, A. (1998) Evolución de las técnicas de tutela ambiental en

la Unión Europea, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, número 12, España, pp.61-96.

Nogueira López, A. (2010) *Hacia un EMAS de alcance internacional en competencia con la ISO 14001: notas a la revisión del Reglamento EMAS*, Revista electrónica Actualidad Jurídica Ambiental, España.

Parejo Alfonso, L. (2015) *El derecho ante la innovación y los riesgos derivados del cambio climático*, 1ª edición, Editorial Tirand lo Blanch, España.

Parejo Alfonso, L. (2013) *El derecho al medio ambiente y la actuación de la Administración Pública*, Editorial Aranzadi, España.

Páez Sandubete, J. (2008) La auditoría medio ambiental en la Unión Europea, una perspectiva contable, *Revista Contable*, España.

Padin, M. (2011) La auditoría ambiental y las normas ISO 14000, *Revista Foro de Contabilidad Ambiental y Social*, número 5, Argentina.

Pereira Basanta, J. (2011) *La autorización ambiental en el marco del procedimiento de evaluación de impacto ambiental: introducción a su régimen jurídico en Cuba*. Universidad de La Habana.

Pérez Bello, Á. (1999) *La contabilidad de gestión y el medio ambiente*". Universidad de Granma. Cuba.

Pelegrín Mesa, Á. (2011) Reflexiones sobre el grado de avance de la contabilidad medio ambiental en Cuba, *Revista electrónica de contabilidad y finanzas COFIN Habana*. Cuba.

Pelegrín Mesa, Á. (2011) Procedimientos para evaluar la gestión de costos medio ambientales dentro del nuevo paradigma de la contabilidad de gestión. *Revista electrónica de Contabilidad y Finanzas COFIN Habana*. Cuba.

Pozo Ceballos, S. (2011) Naturaleza y papel de la Contraloría General de la República de Cuba dentro del sistema de control externo. *Revista electrónica de contabilidad y finanzas COFIN*. La Habana.

Prieto Valdés, M. (2003) *El ordenamiento jurídico cubano*, Editorial Félix Varela, La Habana, pp.143-149.

Prieur, M. (1991) *Droit de l'environnement*, Editorial Dalloz, 2^{da} edición, París.

Pigretti, E. (2004) *Derecho Ambiental Profundizado*, Editorial La Ley, Buenos Aires.

Ramadori, D. (2013) *Auditoría ambiental. Factor de éxito en la política ambiental*, Fundación OIKOS, Argentina, 2013.

Rey Santos, O. (2007) *Sobre los Instrumentos de la gestión ambiental. Derecho Ambiental Cubano*, 2^{da} edición, Editorial Félix Varela, La Habana.

Rey Santos, O. (2013) *Fundamentos del Derecho Ambiental*, Editorial CIABO, La Habana.

Rosa Moreno, J. (2000) *El Derecho ambiental en Latinoamérica*, Editorial McGraw-Hill, Madrid, pp.13-21.

Rodríguez-Campos González, S. (2003) El fomento de la ecoauditoría como estrategia interventora, *Revista REDA*, número 119, España.

Rinaldi, G. (2013) *Estudios sobre el desarrollo del Derecho Ambiental Latinoamericano y caribeño*, PNUMA.

Ríos Gual, J. (2006) Auditorías del medio ambiente en el mundo empresarial, *Revista Management & Empresa*, España.

Rebollo Puig, M. (2011) *La actividad inspectora*, Editorial Iustel, España.

Rebollo Puig, M. (1999) La peculiaridad de la policía administrativa y su singular adaptación al principio de legalidad, *Revista Vasca de Administración Pública*, número 54, España.

Rivero Ortega, R. (2000) *El Estado vigilante*, Editorial Tecnos, Madrid, pp. 79-85.

Santi, R. (1917) L'ordinamento giuridico, *Annali delle Universita Toseane*,

Italia.

Santi, R. (1963) *El ordenamiento jurídico*, Editorial Instituto de Estudios Políticos, Madrid.

Sanz Rubiales, I. (2014) *Cambio climático y Unión Europea: presente y futuro del mercado europeo de emisiones*, Editorial Tirant Lo Blanch, España.

Soler Del Sol, A. (2013) *El Derecho al alcance de todos, Ley No.81 Ley del Medio Ambiente*". Editorial ONBC, La Habana.

Soto Huanca, R. (2012) La auditoría ambiental y su proceso en el contexto de la auditoría integral, *Revista Ciencia y Desarrollo*, número 3, España.

Tua Pereda, J. (2008) Evolución y situación actual del pensamiento contable. La inserción de la contabilidad ambiental en la empresa. *Revista Legis de Contabilidad & Auditoría*, número 24. Colombia.

Tua Pereda, J. (2012) Pacioli la partida doble y el renacimiento. *Revista de Contabilidad*. España, 2012.

Jordano Fraga, J. (1995) *La protección del derecho a un medio ambiente adecuado*, Editorial José María Bosch, Barcelona.

Toledano Cordero, D. (2012) *El derecho al disfrute de un medio ambiente sano. Reconocimiento constitucional y formas de garantía*, Universidad de La Habana. Cuba.

Libro Verde (2003) *Marco europeo para la responsabilidad social de las empresas*. Comisión de las Comunidades Europeas. Bruselas.

Libro Blanco en Ciencias Ambientales (2004) Agencia Nacional de la Calidad y Evaluación, España.

Lorenzetti, R. (2008) *Teoría del Derecho Ambiental*, 1ra edición, Editorial Porrúa, México.

Loperena Rota, D. (2003) *Desarrollo sostenible y globalización*, Editorial Thomson-Aranzadi, Argentina. pp. 3-16.

Lozano Cutanda, B. (2014) *Tratado de Derecho Ambiental*. Editorial CEF, España.

Lozano Cutanda, B. (2004) *Derecho Ambiental Administrativo*, 5^{ta} edición, Editorial Dykinson, España.

Lustosa Da Costa, C. E. (2014) Las auditorías coordinadas y sus contribuciones para los Estados Federales: la experiencia de la auditoría en la Amazonía, *Revista OLACEFS*, número 15, Brasil.

Quintana López, T. (2000) *El sistema comunitario de ecoauditoría. Aproximación a su puesta en funcionamiento en, obra colectiva El Derecho administrativo en el umbral del siglo XXI*, tomo III, Editorial Tirant lo Blanch, España.

Wolisky, J. (2012) *Manual de auditoría integral y ambiental*, Editorial Buyatti, Argentina.

Van Leeuwen, S. (2013) El desarrollo de la auditoría ambiental dentro de la INTOSAI. *Revista Internacional de Auditoría Gubernamental*, número 1, Estados Unidos de América.

Varela y Morales, F. (1944) *Observaciones sobre la monarquía española seguidas de otros trabajos*, Editorial de la Universidad de La Habana.

Viamontes Guilbeaux, E. (2012) *Derecho y Medio Ambiente: protección de la salud y la calidad de vida*, Editorial Pablo de la Torriente Grau, La Habana.

Villardefrancos Álvarez, M. (2006) La auditoría como proceso de control: concepto y tipología”. *Revista Ciencias de la Información*, número 2, La Habana.

Villavella Armengol, C. (2011) Los derechos humanos y el medio ambiente, su tratamiento en el Derecho Constitucional comparado, *Revista electrónica de Estudios Jurídicos CUBALEX*, La Habana.

Villacorta Cavero, A. (2012) Ecoauditoría: una necesidad actual, *Revista de la Asociación Interamericana de Contabilidad*, España.

Artigo recebido em: 21/07/2017.

Artigo aceito em: 25/08/2017.

Como citar este artigo (ABNT):

SANCHÉZ, Alcides Antunez; TELLO, Lucas Guanoquiza. El Control Público desde la Dimension Ambiental. *Veredas do Direito*, Belo Horizonte, v. 14, n. 29, p. 11-53, mai./ago. 2017. Disponível em: <<http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/1117>>. Acesso em: dia mês. ano.