

**AMADO FRANCISCO DA SILVA**

**A CONTABILIDADE BRASILEIRA NO SÉCULO XIX –  
LEIS, ENSINO E LITERATURA**

**MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E FINANCEIRAS**

**PUC / SÃO PAULO  
2005**

**AMADO FRANCISCO DA SILVA**

**A CONTABILIDADE BRASILEIRA NO SÉCULO XIX –  
LEIS, ENSINO E LITERATURA**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRE em Ciências Contábeis e Financeiras, sob a orientação do Prof. Dr. Sérgio de Iudícibus.

## **FOLHA DE APROVAÇÃO**

BANCA EXAMINADORA

---

---

---

---

## **DEDICATÓRIA**

A Deus, por sua presença sempre constante, por ter me dado a oportunidade deste espaço e a força necessária para conquistá-lo.

A meu pai, Edson Francisco da Silva (*in memoriam*), pelos seus ensinamentos, sua alegria de viver, seus conselhos e principalmente pelo companheirismo, pois além de pai foi um grande amigo.

A minha mãe, Eva Monteiro da Silva, uma pessoa que nenhum adjetivo conseguiria descrever, tampouco fazer justiça a sua paciência e dedicação.

À minha esposa, Gleisy, e as minha filhas, Fernanda e Natali, pela infindável paciência.

Aos meus irmãos, Alcizo e Natalzinha, pela transmissão de força.

Ao meu padrinho espiritual, Mario Capella (*in memoriam*), pelo apoio e seus pensamentos sempre positivos.

Ao meu grande amigo, Álvaro Ricardino, a pessoa que, além de ter inspirado este estudo, contribuiu em muito para que fosse concluído.

Aos meus amigos, Norberto Giuntini, Luigi Fernando Codianni, Clovis Ap. Fernandez Marcos, Valdênia Aparecida Paulino, Daison de Almeida, Lauro Santiago, Dauri José Alves, Florisvaldo dos Santos, Cícero Rodrigues, Williams de Oliveira Cavalcanti, José Francisco de Andrade, por terem me apoiado sempre que deles necessitei.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao meu orientador, Prof. Dr. Sérgio de Iudícibus, pelos ensinamentos em sala de aula, pela orientação deste trabalho e por ter acreditado que este projeto poderia ser executado.

Aos membros da Banca Examinadora, Prof. Dr. Álvaro Augusto Ricardino Filho e Prof. Dr. José Carlos Marion, pelas contribuições a este trabalho.

À coordenação do curso de mestrado da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, Professora Doutora Neuza Maria Bastos dos Santos e Professor Doutor Roberto Fernandes dos Santos, e a todos os Professores que contribuíram com meu desenvolvimento.

A todos os meus colegas da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, pelos bons momentos de coleguismo, amizade, estudos, aprendizado e de alegria, em especial a Aparecido J. M. Lopes, Eraldo Pimentel, Fernando Vilas Boa, Marcelo Santana de Moura e Valtier Buch Teixeira.

A Patrícia Martins Carvalho pela revisão gramatical de todo o texto deste trabalho.

A Maria Elizabeth Sobral Alves pela ajuda na preparação do abstract.

*Não existe nada de novo,  
exceto aquilo que se esqueceu.*

*(Mademoiselle Bertin)*

## **RESUMO**

A história da contabilidade pouco tem sido explorada, exceção feita a alguma pesquisa focada quase que exclusivamente no século XX. Os poucos autores que se referem ao tema entendem que, antes desse período, a história contábil brasileira era praticamente inexistente, limitando-se a alguns fatos pontuais e isolados. A pouca pesquisa sobre a matéria levou a afirmações inadequadas, como, por exemplo, a de que as sociedades anônimas sofreram sua primeira regulamentação em 1940, com o Decreto-Lei n.º 2627. Essa lacuna levou o autor deste estudo a buscar as ocorrências contábeis ao longo do século XIX, período de grande transformação econômica e social no Brasil, que passava da condição de colônia extrativista para império e depois república, vindo isso a ocorrer em um espaço de apenas oitenta e um anos. Acompanhando os diversos ciclos que configuraram a economia brasileira, a contabilidade se fez presente e registrou o desenvolvimento do país. Procurando resgatar as ocorrências contábeis do período compreendido entre a chegada da Família Real ao Brasil (1808) até a transformação do país em República (1889), este trabalho procurou focar, preponderantemente, os aspectos legais, educacionais e literários desse período. Esta pesquisa não se limitou a apresentar fatos pontuais, mas buscou expô-los dentro do contexto político e social em que ocorreram. A busca encetada trouxe à luz fatos contábeis e situações ligadas à contabilidade muito mais ricos e abrangentes do que os até então indicados. Destaque-se, neste contexto, a pesquisa da legislação colonial e imperial, importante fonte para conhecimento daquele período. Adicionalmente, são apresentados os esforços para implementação do ensino contábil no país, bem como a bibliografia produzida e/ou editada sobre contabilidade no Brasil, no mesmo período.

## **ABSTRACT**

The history of accounting has been little explored, except for some researches, almost exclusively focused on the twentieth century. Slowly, authors who work on this theme believe that, before this period, the history of the brazilian accounting was practicaly inexistent, and also limited to some precise and isolated facts. The little research on the subject had led to inadequate affirmation, for instance, that the joint-stock companies had their first regulation in 1940, by the decree-law number 2627. This gap led the author of this study to search for the account occurrences during the 19th century, a period of great social and economics transformation in Brazil, which was changing from an extraction colony to an empire and then to a republic, in a short period of eighty one years. Following the several cicles that configured the brazilian economy, the accounting made its presence and have registered the development of this country. Struggling to recover the account occurrences from the period of time between the arrival of the Royal Family in Brazil (1808) until its transformation into a republic (1889), this work tried to focus, preponderantly, on the legal, educational and literary aspects of this period. This research wasn't limited to present only precise facts, but tried to expose those facts in the political and social context that they occurred. The commenced search brought to light some account facts and situations connected to accounting much more complete and richer than what were indicated until now. In this context, the colonial and imperial legislation research must be detached, for being a very important source of knowledge from that period of time. In addition, the efforts to implement the instruction in accounting in this country are presented, as well as the produced and/or published bibliography about accounting in Brazil, in the same period of time.

## SUMÁRIO

<b>CAPÍTULO I .....</b>	1
1.1. Introdução .....	1
1.2 Justificativa para Escolha do Tema .....	2
1.3 O Problema .....	3
1.4 Metodologia Aplicada à Pesquisa .....	3
1.5 Delimitações do Tema .....	5
1.6 Objetivos da Pesquisa .....	6
1.7 Desenvolvimento dos Trabalhos .....	6
<b>CAPÍTULO II – LEIS, DECRETOS, REGULAMENTOS E ALVARÁS .....</b>	8
2.1 Presença da Família Real no Brasil – 1808 a 1822 .....	8
2.2 Primeiro Império do Brasil – 1822 a 1831 .....	15
2.3 Período das Regências no Brasil – 1831 a 1840 .....	23
2.4 Segundo Império do Brasil – 1840 a 1889 .....	30
2.4.1 Período do domínio da aristocracia rural do Centro Sul - 1840 a 1870 .....	31
2.4.2 Período sob os efeitos da Lei Eusébio de Queiroz - 1870 a 1889 .....	49
<b>CAPÍTULO III – AS INSTITUIÇÕES DE ENSINO DE CONTABILIDADE E ESCRITURAÇÃO MERCANTIL .....</b>	55
3.1 O Ensino Comercial .....	56
3.1.1 A Aula do Comércio na Província do Maranhão .....	57
3.1.1.1 Situação socioeconômica do Maranhão de 1801 a 1900 .....	57
3.1.1.2 A Aula do Comércio .....	57
3.1.2 O Ensino Comercial na Bahia .....	59
3.1.2.1 Situação socioeconômica na Bahia .....	59
3.1.2.2 Estrutural social da cidade .....	60
3.1.2.3 A Casa Pia Colégio dos Órfãos de São Joaquim .....	61
3.1.2.3.1 A construção do colégio dos órfãos .....	61
3.1.2.3.2 Os estatutos da Casa Pia dos Órfãos de São Joaquim .....	61
3.1.2.3.3 Da educação literária – Capítulo III do Título III dos Estatutos .....	62
3.1.3 O Instituto Comercial do Rio de Janeiro .....	66

3.1.4 O Curso Comercial do Imperial Liceu de Artes e Ofícios .....	75
<b>CAPÍTULO IV – REVISÃO BIBLIOGRÁFICA DAS PUBLICAÇÕES NO PERÍODO DE 1808 A 1889 .....</b>	<b>80</b>
4.1 Obras de 1808 a 1822 .....	80
4.2 Obras de 1831 a 1840 .....	81
4.3 Obras de 1840 a 1889 .....	83
4.4 Contribuição dos autores para a formação da Contabilidade .....	96
4.4.1 A obra de João Cândido de Deos e Silva .....	98
4.4.2 A obra de Rafael de Carvalho .....	98
4.4.3 A obra de Verediano de Carvalho .....	99
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>105</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>107</b>

## CAPÍTULO I

### 1.1 Introdução

O estudo histórico da Contabilidade brasileira não tem merecido a devida atenção no meio acadêmico, ficando restrita, a uns poucos abnegados, a árdua missão de resgatar nossas origens contábeis. Ricardino (1999, p. 7) chama a atenção para o fato de que:

No Brasil, raros são os que se dispõem a remover a poeira dos arquivos e bibliotecas à procura de documentos ou publicações que resgatem as origens da atividade contábil no país. Dentre esses poucos, há que se registrar alguns pioneiros como os Profs. Francisco D'Auria, A. Lopes de Sá, Hilário Franco e Sérgio de Iudícibus que, infelizmente, encontraram poucos seguidores.

Apenas para citar alguns exemplos das obras destes autores que buscaram resgatar a história da Contabilidade brasileira, menciona-se o livro *Aspectos Contábeis no Período da Inconfidência Mineira*, de autoria do Prof. A. Lopes de Sá. Outra importante obra é o livro *Cinquenta Anos de Contabilidade (1903 a 1953)*, de autoria de Francisco D'Auria. Uma grande contribuição para o entendimento dos princípios contábeis deve ser creditada a Hilário Franco por sua obra *A Evolução dos Princípios Contábeis no Brasil*.

Salvo estas raras e honrosas exceções, os poucos estudos realizados sobre o tema restringem-se a episódios ocorridos ao longo do século XX. As referências a períodos anteriores contemplam alguns poucos fatos pontuais e vêm, em alguns casos, revestidas com certo grau de obscurantismo: “*Não poderíamos escrever muito sobre a história da Contabilidade no Brasil, pois ela começou há bem pouco tempo [...]”* (TOLEDO FILHO, 1980, p. 53).

Os fatos pontuais referidos limitam-se a não mais do que dez ocorrências, a saber: criação da cadeira de Economia Política, em 1808; criação da Real Academia Mineira, em 1810; criação do Instituto Comercial, em 1856; e, finalmente, a disciplina de Direito Administrativo e Contabilidade na Escola Politécnica do Rio de Janeiro.

Alguns autores, como Schmidt (1996, p. 361-63), acrescentam a edição do Código Comercial de 1850; a criação do Erário Régio e a obrigatoriedade da escrituração de suas receitas e despesas pelo método das partidas dobradas; a criação do Instituto Comercial, em 1856; e a publicação do Manual Mercantil, em 1880, de autoria de Veridiano de Carvalho.

Essa escassez de pesquisas é preocupante, pois, como indica Herrmann Junior (1936, p. 14), o estudo histórico tem por definição buscar as causas que dão origem aos fatos atuais, apresentando não somente sua cronologia, mas também as circunstâncias em que ocorreram e sua repercussão em momentos posteriores ao início de suas ações.

A partir das limitações anteriormente mencionadas, o presente trabalho concentrou esforços em examinar, sob os prismas legal, literário e acadêmico, parte dos acontecimentos que escreveram a história da Contabilidade brasileira ao longo do século XIX. Para tanto, valeu-se de fontes primárias e secundárias de modo a ampliar as poucas informações disponíveis, relacionadas àquele período.

## **1.2 Justificativa para a Escolha do Tema**

Nos dizeres de Andrade (1995, p. 37), a escolha de um tema deve ser justificada em função da sua importância e oportunidade, assim como o tema abordado deve contemplar os quesitos originalidade e viabilidade. Tomando como premissa tal assertiva, este trabalho se justifica em função da carência de pesquisas sobre temas relacionados à história da Contabilidade brasileira, o que, como consequência, o torna oportuno, já que há uma lacuna a ser preenchida.

Esta afirmativa pode ser facilmente comprovada pelo exame do índice do livro de Hausdorfer (1986) que indica quase 800 trabalhos voltados exclusivamente àquela temática, não havendo entre eles um só trabalho de origem nacional. Nossos poucos autores no gênero ainda não efetuaram nenhuma publicação de nível internacional. Enquanto nos mantemos letárgicos ao tema, diversos países têm

privilegiado a pesquisa histórica da Contabilidade, realizando congressos em nível mundial.

Importante frisar a viabilidade da execução de pesquisas desse tipo. Nossas bibliotecas e arquivos históricos estão repletos de documentos que, devidamente analisados, revelarão a Contabilidade que jaz esquecida em suas prateleiras, cabendo ao pesquisador apenas a perseverança para buscá-los nas mais variadas fontes de pesquisa, como a Biblioteca Nacional, arquivos de instituições públicas e privadas, as diversas bibliotecas da Universidade de São Paulo - USP etc.

No que tange à originalidade, o minimalismo da produção acadêmica sobre o período analisado faz com que este trabalho atenda plenamente a esse quesito.

### **1.3 O Problema**

Conforme Parra (2000, p. 211), “*Todo trabalho tem por objetivo dar resposta a determinados problemas ou tornar claras determinadas colocações.*”

O problema que este trabalho procura responder é:

A história da Contabilidade brasileira, ao longo do século XIX, limita-se às situações pontuais indicadas por Toledo e Schmidt?

### **1.4 Metodologia Aplicada à Pesquisa**

Na opinião de Lakatos e Marconi (1991, p. 81-85), os principais métodos de procedimentos, na área de estudos sociais, são: histórico, comparativo, monográfico, estatístico, tipológico, funcionalista e estruturalista.

Os métodos utilizados neste trabalho foram: o histórico e o comparativo, porque podem ser empregados concomitantemente, desde que adequados aos objetivos da pesquisa.

Segundo as mesmas autoras (1991, p.82-83):

1. O método histórico consiste em investigar acontecimentos, processos e instituições do passado, para verificar a sua influência na sociedade de hoje, pois as instituições alcançaram sua forma atual através de alterações de suas partes componentes, ao longo do tempo, influenciadas pelo contexto cultural particular de cada época.
2. O método comparativo é usado tanto para comparações de grupos no presente, no passado, ou entre os existentes e os do passado, quanto entre as sociedades de iguais ou de diferentes estágios de desenvolvimento. Realiza comparações com a finalidade de verificar similitude e explicar divergências.

Para obtenção do material necessário ao apoio e desenvolvimento do tema proposto, optou-se pela técnica de pesquisa que Andrade (1995, p. 24) classifica como Documentação Indireta, na qual se inclui a pesquisa bibliográfica que dá suporte aos aspectos socioeconômicos relativos ao período em exame.

Dentro desse âmbito, este estudo atende a dois dos quatro preceitos indicados por Andrade (1995, p.15) para definir a tipologia da pesquisa<sup>1</sup>. São eles:

1. Quanto aos procedimentos - para coleta dos dados aplicáveis ao trabalho, utilizou-se do que Andrade (1995, p. 16) denomina pesquisa a partir de “fontes de papel”.
2. Quanto ao objeto - trata-se de uma pesquisa bibliográfica consubstanciada na obtenção, seleção, análise e interpretação de literatura disponível sobre o tema, composta de livros, dissertações, teses, dicionários, artigos publicados em revistas, enciclopédias, além de sites da Internet e cd-roms.

Independentemente da metodologia escolhida, fundamental à orientação de qualquer trabalho, é importante ter em mente uma proposição anônima, geralmente aceita entre os historiadores, segundo a qual "somente Deus poderia escrever uma história capaz de cobrir todos os pontos de vista em um determinado momento." Ou, como diria White (1965, p. 227): "Generalizando, para qualquer assunto existem diversas histórias verdadeiras."

---

<sup>1</sup> Os outros dois são: quanto aos objetivos e natureza.

## 1.5 Delimitações do Tema

O estudo está limitado ao período compreendido entre 1808 e 1889, que corresponde à chegada da Família Real ao Brasil e se estende até o final do império brasileiro, focando fundamentalmente os aspectos relacionados à legislação, ensino e publicações de caráter contábil, destacando, neste particular, os principais fatos que afetaram a Contabilidade brasileira.

O período escolhido para este exame se justifica pelos seguintes aspectos, a saber:

A partir de 1808 tem início o desenvolvimento comercial brasileiro impulsionado pela abertura dos portos brasileiros às “nações amigas”, eufemismo direcionado à Inglaterra, única nação a se atrever a enfrentar o cerco continental estabelecido por Napoleão Bonaparte aos demais países europeus. Segundo Caldeira (1995), o quase monopólio comercial e as tarifas privilegiadas concedidas aos ingleses foram o preço da escolta para travessia segura do soberano português. Outras medidas foram tomadas, visando à transformação deste país em lugar habitável para a coroa portuguesa e sede de toda a administração lusitana. Entre as várias ações iniciais podem-se citar: a criação de Escolas Cirúrgicas, Anatômicas e Médicas do Rio de Janeiro; a Academia Real de Belas-Artes; a Academia Real Militar; o Arquivo Militar; a Biblioteca Real; a Imprensa Régia; o Teatro Real de São João; o Jardim Botânico, o Banco do Brasil, a transformação do Brasil em Reino Unido, a autorização do Governo imperial para as instalações de fábricas, enfim uma série de medidas que elevou o Brasil a um patamar superior ao de uma simples colônia de extração.

A pesquisa histórica da evolução da Contabilidade brasileira foi estruturada tomando por base os cortes cronológicos estabelecidos pela historiografia brasileira<sup>2</sup>. Cada corte corresponde a determinadas estruturas políticas, administrativas, econômicas e culturais, que levaram às práticas contábeis utilizadas naqueles momentos e circunstâncias:

---

<sup>2</sup> Conforme Amed e Negreiros (2000, p. 24-8).

1808 – 1822: Presença da corte portuguesa no Brasil.

1822 – 1831: 1º Império do Brasil

1831 – 1840: Período das Regências

1840 – 1889: 2º Império do Brasil

1840 – 1870: Período de Domínio da Aristocracia Rural do Centro Sul

1870 – 1889: Efeitos da Lei Eusébio de Queiroz.

## **1.6 Objetivos da Pesquisa**

Tal qual mencionado rapidamente em páginas anteriores, o principal objetivo da pesquisa é resgatar, mesmo que parcialmente, os principais fatos que construíram a história da Contabilidade brasileira no século XIX, ressaltando sua importância e contribuição para ampliação do conhecimento.

Não é objetivo nem pretensão deste trabalho esgotar a pesquisa dos acontecimentos que fizeram a história da Contabilidade brasileira, até porque, dadas as dimensões continentais deste país, cada um de seus muitos municípios possui uma história contábil própria.

Espera-se, com esta contribuição, despertar o interesse de outros pesquisadores para o assunto.

## **1.7 Desenvolvimento dos Trabalhos**

Este trabalho foi desenvolvido em cinco capítulos, cujos respectivos conteúdos estão sintetizados a seguir:

Capítulo I - contempla a introdução dos trabalhos e os componentes obrigatórios da estrutura metodológica de uma dissertação, a saber: justificativa para a escolha do tema, problema, delimitações do tema, objetivos da pesquisa e metodologia aplicada à pesquisa.

Capítulo II – Neste tópico são demonstrados os aspectos legais que contribuíram para dar contornos à Contabilidade brasileira, amparados em leis, decretos, regulamentos, alvarás e decisões do governo, durante todo o período que antecedeu a república.

Capítulo III – Aborda o ensino da Contabilidade e os fatores que levaram à aprendizagem dos métodos de escrituração comercial, bem como indica as instituições que proporcionaram o conhecimento contábil, através do ensino formal, ou prático, quando a profissão era aprendida diretamente nas casas comerciais.

Capítulo IV – Este capítulo apresenta os títulos que compuseram a bibliografia contábil no período pesquisado, revelando que a produção de obras sobre o assunto é bem maior do que intuitivamente se poderia supor. Adicionalmente, inclui uma pequena biografia dos respectivos autores que ajuda a entender seu envolvimento com a matéria.

Por fim, a Conclusão, que dá encerramento ao trabalho.

## CAPÍTULO II – LEIS, DECRETOS, REGULAMENTOS E ALVARÁS

A legislação brasileira é uma fonte de pesquisas rica e, ao mesmo tempo, pouco explorada pelo meio acadêmico contábil. Durante todo o período colonial e imperial brasileiro qualquer iniciativa empresarial dependia de autorizações expedidas pelo Governo e estas eram publicadas através de leis, decretos, regulamentos, alvarás ou decisões, registrando-se nos anais jurídicos todos estes eventos.

A legislação do século XIX encontra-se disponível na biblioteca da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA-USP e oferece aos pesquisadores elementos de estudo e descobertas de grande importância, como, por exemplo, os estatutos das empresas fundadas nesse período, e instruções sobre a forma de escrituração contábil, livros obrigatórios, tanto para as empresas públicas quanto privadas.

Esta valiosa fonte de informação, pouco explorada pela Contabilidade até o momento, mereceu um capítulo específico, no qual se comenta a legislação ligada à Contabilidade naquele período, demonstrando os dizeres de Iudícibus, durante uma aula de Teoria da Contabilidade<sup>3</sup>.

### 2.1 Presença da Família Real no Brasil – 1808 a 1822

O cenário político brasileiro, até a chegada da família real, era de total submissão à coroa portuguesa e carência de diversas estruturas econômicas para o seu desenvolvimento. Lima (1970, p. 258) lista sete fatores que ilustravam a situação da então Colônia:

- a) Leis e medidas coercitivas ao nosso desenvolvimento industrial, como o alvará de 1785, que fechou as fábricas e oficinas existentes no Brasil e proibiu seu funcionamento; a carta régia de 1766, que extinguiu o ofício de

---

<sup>3</sup> “A contabilidade brasileira nasceu legalista e assim permanece até os dias atuais.”

ourives; a proibição da fabricação de hidromel<sup>4</sup>, pela concorrência que fazia aos vinhos do reino; o impedimento de certas culturas, como da uva, a fim de não prejudicar a indústria portuguesa de vinhos e outras medidas que cerceavam qualquer tipo de atividade industrial no Brasil, ainda que rudimentar.

- b) Os pesados encargos tributários sobre a produção nacional como o açúcar, tabaco, algodão, café, aguardente, gado e outros. Estes produtos, além da dízima (décima parte) sobre sua exportação, estavam onerados com o dízimo quando consumidos no país.
- c) Limitação do mercado interno. A população total, no fim do regime colonial, atingia escassamente três milhões de habitantes, dos quais um terço era composto por escravos.
- d) Limitações do progresso técnico. Todas as escolas superiores estavam localizadas na Metrópole.
- e) Dispersão demográfica. Devido à vasta extensão territorial, os centros populosos espalhavam-se a grandes distâncias uns dos outros.
- f) Deficiência dos meios de transporte.
- g) Escassez de capitais. A política colonial portuguesa no domínio econômico consistia em drenar para a Metrópole todo o fruto do trabalho da colônia.

A consciência do cenário que o aguardava, quando da fuga para o Brasil, impulsionou o príncipe regente a tomar várias medidas, após sua chegada ao país, e que propiciassem à nobreza condições similares às que possuíam em Portugal.

Estas medidas tinham como foco melhorar as condições de vida na colônia e transformar o Brasil na sede do Governo Português, tendo em vista que Portugal sofria os ataques da França, impossibilitando a permanência da coroa portuguesa em Lisboa.

D. João estabeleceu-se inicialmente na Bahia. Dois meses depois, transferiu-se para o Rio de Janeiro. Para o Brasil, conforme Costa (1999, p. 141), esta transferência da corte portuguesa resultou em uma série de vantagens, uma vez que o estabelecimento da coroa portuguesa em território brasileiro desencadearia uma série de medidas, principalmente visando ao conforto dos Augustos soberanos, porém com consequências benéficas para os plebeus e vassalos de suas majestades. Estas medidas vieram a impulsionar a economia local.

Um dos primeiros atos do príncipe regente, na Bahia, foi a abertura dos portos brasileiros, através da carta régia datada de 28 de janeiro de 1808, como segue: *"Abre os portos do Brasil ao comércio direto estrangeiro com exceção dos gêneros*

---

<sup>4</sup> O HIDROMEL é a bebida alcoólica mais antiga do mundo. Fonte: <[http://geocities.yahoo.com.br/apiario\\_santaluzia/hidro.html](http://geocities.yahoo.com.br/apiario_santaluzia/hidro.html)> Acesso em 22/10/2004.

"estancados". Os chamados gêneros estancados eram produtos que poderiam ser comercializados exclusivamente pelo império.

Com a abertura dos portos, o tráfego de navios comerciais para o Brasil seria intensificado, pois as transações comerciais, que até então eram exercidas com a intermediação de Portugal, passaram a ser feitas diretamente do Brasil, fato este que levou à criação da primeira companhia de seguros estatal, em 24 de fevereiro de 1808, por intermédio de um decreto assinado por D. João. Neste decreto foram anexadas as suas condições de funcionamento, por meio de um pequeno estatuto, no qual eram estipuladas as quantidades de ações e o valor de cada uma delas, bem como as obrigações dos acionistas. Abaixo a reprodução de algumas partes deste estatuto, relacionadas à Contabilidade:

#### DECRETO DE 24 DE FEVEREIRO DE 1808

1<sup>a</sup> Esta Companhia será denominada Boa Fé. Principiará logo que tiver a approvação de Sua Alteza Real.

2<sup>a</sup> Será composta de 400:000\$000 divididos em acções de 800\$000 cada uma, e nenhum accionista o poderá ser com menos de 5.

3<sup>a</sup> Cada um accionista poderá interessar particularmente com quem lhe parecer nas acções que subscrever, contanto que não seja reconhecido socio, sinão o que se assignar nas presentes condições.

4<sup>a</sup> A responsabilidade dos accionistas não excede ao valor das suas respectivas acções.

[...]

7<sup>a</sup> Esta Companhia deverá ter 3 directores ou administradores, nomeados pelos socios. Haverá um cofre, do qual todos 3 serão responsaveis. **Haverá tambem um escriptorio, no qual mercantilmente se façam os precisos e necessarios assentos em livros proprios com limpeza e methodo** [grifo nosso], de sorte que estejam não só patentes aos socios, como aos segurados, logo que o requererem.

Bahia 20 de Fevereiro de 1808. (Seguem-se as assignaturas dos socios instituidores).

Após a transferência da Capital para o Rio de Janeiro, em 07 de março de 1808, o príncipe regente iniciou uma nova fase para a indústria e comércio do Brasil, por intermédio de um alvará de 01 de abril de 1808, onde se estabelecia permissão para o funcionamento de manufaturas nacionais, não obstante a quase impossibilidade de concorrer com os produtos ingleses, produzidos na plenitude da Revolução Industrial, segundo Furtado (1987, p. 93-5). Com este alvará, D. João, príncipe regente do Brasil, iniciou um novo marco na economia brasileira, pois brasileiros e portugueses poderiam, a partir daquele momento, constituir seus negócios em território brasileiro. Não obstante sua incapacidade técnica para a

indústria, o país prosseguia em sua vocação agrícola, algum extrativismo e um razoável incremento na área comercial. Tais atividades eram tributadas e necessitavam de controles para a correspondente arrecadação.

Como decorrência, criou-se o Erário Régio e o Conselho da Fazenda, através de um alvará de 28 de junho de 1808. Estas instituições eram responsáveis pela arrecadação, distribuição e administração da Real Fazenda do Brasil e dos domínios ultramarinos de Portugal.

Em seu primeiro escalão, o Erário Régio era composto por um tesoureiro-mor, um escrivão da receita e três contadores gerais.

No título 02 deste alvará, D. João determinou o método de escrituração da Contabilidade do Erário, através de três tópicos específicos reproduzidos abaixo:

I - Para que o methodo de escripturação, e fórmulas de Contabilidade da minha real fazenda não fiquem arbitrários, e sujeito a maneira de pensar de cada um dos contadores Gerais, que sou servido a criar para o referido erário: ordeno que a escripturação seja mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade para o manejo de grandes somas, como por ser a mais clara, e a que menos lugar dá a erros e subterfúgios, onde se esconde a malícia e a fraude dos prevaricadores.

II - Portanto haverá em cada uma das Contadorias Gerais um diário, um livro mestre, e o memorial ou doador, além de mais um livro auxiliar ou de contas correntes para cada um dos rendimentos das estações de arrecadação, recebedorias, tesourarias, contratos com as administrações da minha real fazenda. E isto para que sem delongas se vejam, logo que se precisar, o estado dá conta de cada um dos devedores ou exactores das rendas da minha coroa e fundos públicos.

III - Ordena que os referidos livros de escrituração sejam inalteradas, e que para ela se não posso aumentar ou diminuir nenhum, sem se me fazer saber, por consulta do presidente, a necessidade que houver para se diminuir o acrescentar o seu número.

Um mês após sua criação, em 27 de julho de 1808, Fernando José de Portugal, Tesoureiro-Mor do Real Erário, com a decisão n.º 24, determinou que deveriam ser observadas as regras gerais que eram aplicadas ao Real Erário de Lisboa, onde era integrado o setor que executava a Contabilidade com o que controlava as finanças do estado, conforme Mendonça (1982, p. 250). Nesta mesma data, por meio da decisão n.º 25, ordenou uma nova forma de distribuição dos trabalhos, sendo que o decreto dizia, textualmente:

Sempre presente ao príncipe regente nosso senhor a necessidade que há de se distribuir com igualdade o trabalho pelas três contadorias do real erário, a fim de que o expediente se faça com a devida prontidão: é o mesmo se servido ordenar que na segunda contadaria, além do que ele pertence, se façam escrituração liquidação das contas da alfândega, e que na terceira contadaria se faça o mesmo pelo que diz respeito a casa da moeda.

O Erário Régio permaneceu com esta nomenclatura até 20 de setembro de 1821, quando a decisão n.º 61, da Fazenda, alterou seu nome para Tesouro Público do Rio de Janeiro.

Além do Erário Régio, outros órgãos governamentais contavam com cargos que exigiam conhecimentos contábeis. O principal responsável pela função era denominado contador. A denominação “guarda-livros” somente surgiria em 27 de abril de 1818, por intermédio de um decreto do reino, sem número, que criou este cargo na alfândega da cidade do Rio de Janeiro.

Os atos legais prosseguiram e havia a necessidade de criar, no Brasil, um órgão que controlasse as práticas comerciais, até então subordinadas à Real Junta de Comércio de Lisboa, transformada em Tribunal Supremo, desde 05 de junho de 1788. Para atender a este reclamo, em 23 de agosto de 1808, D. João expediu um alvará criando a Real Junta do Comércio, exatamente nos mesmos moldes daquela que existia em Portugal.

As Juntas do Comércio tinham sob sua responsabilidade a regulamentação e controle sobre todo o tipo de prática comercial, agrícola, industrial e de navegação.

Um ano após a instalação destas Juntas, as suas atribuições foram dilatadas, incluindo o controle sobre os negócios falidos. Em 29 de julho de 1809, o príncipe regente expediu um alvará, onde determinava que os negociantes falidos deveriam ser recepcionados pelas Mesas de Inspeção<sup>5</sup>, desde que estivessem matriculados na Junta da Fazenda. Este Alvará é particularmente importante, pois indica os livros obrigatórios que os comerciantes estabelecidos no Brasil deveriam possuir.

---

<sup>5</sup> Estas mesas de inspeção representavam a junta de comércio nos locais mais distantes (conforme texto da lei).

Ao encaminhar-se à Junta, o falido deveria apresentar o livro diário, único livro obrigatório, em ordem cronológica, devidamente rubricado por um dos seus deputados. Após a apresentação dos livros, pelo falido, o presidente da Mesa de Inspeção deveria realizar uma devassa, na qual constataria os motivos da falência, assim como o estado da casa e cabedal<sup>6</sup>, remetendo tais documentos ao tribunal da Real Junta de Comércio e Navegação.

Após a criação destes e de outros órgãos públicos, destinados a administrar o império, o governo sentiu a necessidade de padronizar as informações que recebia, tanto das províncias quanto das autarquias, hospitais, ministérios etc. Desta forma, começaram a ser tomadas medidas quanto à prestação de contas dos livros que deveriam ser adotados pelas províncias e autarquias e a forma de escriturá-los.

Um exemplo dessa natureza data de 28 de março de 1813, por meio da decisão n.<sup>º</sup> 14, do Ministério da Guerra, quando foram emanadas as instruções para o método de escrituração do Hospital Militar da Corte. Em seu artigo 1.<sup>º</sup> são descritos os livros obrigatórios, afirmando textualmente:

Deverá constar a escripturação respectiva á receita e despeza de quatro livros chamadas: - Livros do Cofre; o 1º se denominará – Livro de receita e despeza, o 2º - Livro Diário das Despezas, o 3º - Livros dos Gêneros; e o 4º Livros das Despezas Miúdas, que não admitem recibos. Estes quatro livros para terem a competente legalidade, quando forem chamados ao Erário Régio serão rubricados pelo Contador Geral do mesmo Erário da Repartição da Corte.

No artigo terceiro, são determinados os responsáveis pelos livros da receita e despesa, quem deveria assinar os respectivos livros e fechar as contas que lá estavam descritas.

No artigo quarto, determina-se que os claviculários<sup>7</sup> do cofre deverão fazer, ao final de cada semestre, um balanço da receita e despesa, conforme indicado no

<sup>6</sup> “Cabedal – 1- Conjunto de bens que formam o patrimônio de alguém; riqueza, acervo; 2 – Patrimônio constituído em dinheiro, Capital” (Dicionário Aurélio Básico da Língua Portuguesa, Aurélio Buarque de Hollanda, 1988).

<sup>7</sup> Claviculário: expressão proveniente do latim *claviculari* (chaveiro), aquele que detém as chaves. No texto significa o responsável pelo cofre do hospital (Fonte: <<http://www.tiosam.com/index.asp?geo=BRSPSPAU>>).

modelo em que foi proposto.

<i>Receita e Despeza do Hospital Militar da Corte do Rio de Janeiro de cujo cofre são clavicularios o Contador Fiscal, Almoxarife e Escrivão</i>					
RECEITA			DESPEZA		
Anno			Anno		
Mez.Dia.	Receberam á bocca do cofre os clavicularios do mesmo a quantia de tres contos de reis que pagou o Thesoureiro-mor do Real Erario F., por mão do Fiel Pagador F., importancia da primeira, ou segunda consignação de tal mez, applicada para as despezas deste Hospital, por cuja quantia ficam responsaveis os ditos clavicularios	<u>3:000\$000</u>	Mez.Dia.	Despendeu-se neste dia como se vê do diario a fl... , a quantia de duzentos e sessenta mil reis, a qual a despesa foi por nós conferida, abaiixo assinados .....	260\$000
F. Contador Fiscal	F. Almoxarife	F. Escrivão	F. Contador Fiscal	F. Almoxarife	F. Escrivão
		<u>3:000\$000</u>			
Quando fecharem-se as contas de um mez, e passar o saldo ao seguinte:					
RECEITA			DESPEZA		
Pelo que fica existindo no cofre por saldo em tantos de tal mez e anno dous contos setecentos e quarenta mil reis.	<u>2:740\$000</u>		Fórmula de fecharem-se as contas todos os mezes:		
Quando se finalizar o primeiro semestre, e igualmente o segundo:					
RECEITA			DESPEZA		
Recebemos do Erário Régio no primeiro semestre do presente anno de ... em tantas addições como consta deste livro a fl... e fl... a quantia de trinta e seis contos	<u>36:000\$000</u>		Fecham-se as contas da maneira seguinte:		
F. Contador Fiscal	F. Almoxarife	F. Escrivão	DESPEZA		
			No mez de Janeiro com doentes	\$	
			No mez de Fevereiro com ditos	\$	
			No mez de Março com ditos	\$	
			No mez de Abril com ditos	\$	
			No mez de Maio com ditos	\$	
			No mez de Junho com ditos	\$	
			Em ordenados	\$	
			Em roupas	\$	
			Em utensílios	\$	
			Em obras	\$	
				\$	
				\$	
Fica existindo para o segundo semestre.					
F. Contador Fiscal	F. Almoxarife	F. Escrivão			

Fonte: BRASIL, Coleção de Leis do Brasil (1813).

Em 01 de abril de 1817, com a decisão n.º 08, do Reino, o Conde da Barca, Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Marinha e Domínios Ultramarinos e encarregado, interinamente, da Presidência do Real Erário, determinou que, na Contadaria da Junta de Fazenda da Bahia, fosse adotado o método de escrituração por partidas dobradas, em conformidade com o que vinha sendo adotado pelo Real Erário, por determinação do então Rei D. João VI, em 28 de junho de 1808.

Estas medidas proporcionaram à coroa portuguesa administrar o império a partir do Brasil, elevando-o à condição de Reino Unido a Portugal e Algarves, conforme a Carta de Lei de 16 de dezembro de 1815.

A Corte portuguesa retornou à Portugal em 1821, um ano antes da declaração de independência do Brasil, permanecendo em solo brasileiro o então

Príncipe Regente, D. Pedro de Alcântara, que recebeu amplos poderes sobre a administração de justiça, fazenda e economia. Conforme Avellar (1970, p. 198), “[...] podendo resolver todas as consultas referentes à administração pública, prover ofícios civis e militares a dignidades eclesiásticas, fazer guerra, tréguas ou tratados provisórios, conceder graça e mercês.”

A autonomia de D. Pedro teve curta duração. Em 24 de abril do mesmo ano, as Cortes Portuguesas declararam os governos provinciais como independentes do Rio de Janeiro, reduzindo os poderes do Príncipe Regente a pouco mais de simples governador do Rio de Janeiro.

Em 29 de setembro de 1821, as mesmas cortes declararam extintos o Conselho da Fazenda, Mesa da Consciência, Casa da Suplicação, Junta do Comércio e outras entidades. Nesta mesma data, houve um decreto que determinava o Retorno de D. Pedro a Lisboa, para complementar sua educação política.

Com a extinção dos órgãos citados, um grande número de desempregados pedia por uma libertação de Portugal. Tantos foram estes pedidos, não somente dos desempregados, mas de toda uma população de brasileiros, que, em 16 de janeiro de 1822, o príncipe Regente compunha o Ministério da Independência, com quatro pastas: Reino, Justiça e Estrangeiro; Fazenda; Guerra e Marinha.

Em 21 de fevereiro de 1822, D. Pedro decretou que nenhum ato emanado das Cortes seria obedecido no Brasil sem o *cumpra-se* regencial.

Em 07 de setembro de 1822, D. Pedro finalmente declara a independência do Brasil. Começa o período do Primeiro Império.

## 2.2 Primeiro Império do Brasil – 1822 a 1831

O período do Primeiro Império no Brasil comprehende dois marcos: a proclamação da Independência do Brasil, em 1822, e a abdicação ao trono, em

1831. Neste período ocorreram vários eventos que contribuíram para a desestabilização do poder imperial e que culminaram na abdicação de D. Pedro I.

A partir da Independência, convocou-se uma Assembléia Constituinte que era formada por membros das aristocracias agrárias e membros do chamado Partido Brasileiro. O poder imperial seria restrito, tendo a Assembléia maior autonomia nas decisões. O projeto estabelecia eleições altamente restritivas. O direito de voto caberia aos grandes proprietários, mediante o estabelecimento de uma quota mínima de renda. Os candidatos deveriam possuir renda, ainda, além desta quota mínima.

O regime escravista no país seria não só tolerado, mas ainda reconhecido pelo governo. Apesar do conservadorismo, o projeto desagradou a D. Pedro I, pois reduzia os seus poderes imperiais. Desta forma, D. Pedro tendeu a uma aproximação com o Partido Português, buscando recuperar sua sustentação política. Os conflitos ideológicos entre a Assembléia e o Imperador só aumentaram a partir da tendência de D. Pedro à re-colonização do país, conforme relatam Costa e Mello (1999, p. 155-163).

Os diversos conflitos desencadeados a partir da insatisfação de D. Pedro I quanto ao projeto constitucional que ia sendo elaborado, o levou a tomar uma drástica medida: revelando autoritarismo, o imperador ordenou o cerco da Assembléia por tropas imperiais, em 12 de novembro de 1823. Muitos constituintes foram presos e a Assembléia foi extinta.

Além da elaboração da constituição, D. Pedro I necessitava reorganizar a administração pública e, para isto, iniciou uma série de medidas.

Em 04 de fevereiro de 1823, por intermédio de um decreto, criou no império uma administração para arrecadação de rendas diversas. Esta administração estava responsável pela arrecadação de impostos no valor de R\$ 400 por arroba de tabaco, havendo ainda o imposto da aguardente de cana, o subsídio literário e os impostos sobre botequim de taverna. Consta neste decreto que a administração do órgão arrecadador deveria ser composta pelos seguintes empregados: um administrador,

um escrivão, um tesoureiro, quatro escriturários e 2 amanuenses, cada um com suas funções específicas.

O administrador era responsável por todos os subordinados e também por fazer cumprir todas as instruções, visando a melhor arrecadação dos impostos, assim como propor ao presidente do tesouro todos os meios e reformas que julgasse convenientes para melhorar o método da arrecadação das coletas.

O escrivão além de cuidar dos livros de receita e despesa deveria também fiscalizar a exata arrecadação das coletas e inspecionar toda a escrituração da administração.

O tesoureiro deveria entregar no segundo dia de cada mês, no tesouro público, todo o rendimento dos impostos, por ele recebido, no mês imediatamente antecedente, acompanhado de uma guia e certidões assinadas pelo administrador e escrivão. A escrituração deveria ser realizada em livros específicos na administração, onde deveria existir um livro da receita e despesa geral, no qual o escrivão lançava a receita no fim de cada mês, totalmente individualizada. O livro de despesa deveria conter todas as despesas individualizadas por categoria com os salários mensais dos agentes, guardas e serventes, despesas miúdas etc.

Este decreto trazia, ainda, todos os percentuais que deveriam ser aplicados sobre as atividades citadas anteriormente.

No período de transição para a condição de império soberano, não foram identificadas grandes transformações na Contabilidade brasileira, porém o governo tinha uma preocupação evidente em obter o máximo controle sobre as rendas de suas províncias. Para tanto, diversas instruções foram emanadas pelos ministérios constituídos pelo Imperador, visando ao controle, agilidade e correta apresentação destas informações. A seguir serão comentadas algumas destas decisões.

Decisão da Fazenda n.º 273 datada de 12 de dezembro de 1825. O Visconde de Barbacena, por intermédio do seu Conselheiro Tesoureiro-Mor, José Caetano Gomes, determinou que, nas Contadorias Gerais do Tesouro Nacional, os livros de

escrituração das despesas fossem escriturados considerando-se os títulos das despesas e que estas deveriam ser consideradas na Contabilidade, independentemente de serem à vista ou a prazo, sabendo-se, desta forma, o valor total da dívida com o império.

Em 31 de julho de 1826, João José Rodrigues Vareiro, Visconde de Baependy, Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda e Presidente do Tesouro Nacional, pela decisão n.<sup>º</sup> 108 da Fazenda, determinou os trabalhos que as Juntas da Fazenda das províncias deveriam remeter ao Tesouro anualmente. Nesta decisão foram listadas diversas determinações quanto à prestação de contas, suas formas de apresentação, periodicidade, os orçamentos relativos às despesas e receitas. Tendo em vista o rigor na prestação de contas para o império, logo no *caput*, o texto dispõe: “[...] que envie ao referido Thesouro, logo no principio de Fevereiro de cada anno, os trabalhos seguintes, com pena de suspensão do seu deputado escrivão, se até o último de janeiro não os apresentar para o dito fim.”.

As informações exigidas, no parágrafo anterior, são de caráter administrativo, financeiro, econômico e orçamentário. No que tange às informações contábeis, estas são tratadas no artigo 1.<sup>º</sup>, onde consta: “[...] o balanço explicado de toda a receita e despeza do anno antecedente, conforme o methodo estabelecido.”

O Marquês de Queluz, Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda e Presidente do Thesouro Nacional, em 27 de setembro de 1827, por meio da decisão n.<sup>º</sup> 93 da Fazenda, determinou às Juntas da Fazenda das províncias que enviassem os balanços das receita e despesa e seu respectivo orçamento, conforme os modelos encaminhados através dessa decisão<sup>8</sup>.

Em 14 de agosto de 1828, pela decisão n.<sup>º</sup> 114 do Ministério da Fazenda, o então ministro, José Bernardino Baptista Pereira, determinava às Juntas da Fazenda das Províncias que “[...] a remessa dos balancetes mensais se faça com maior prontidão e logo que se lhe oferecer ocasião declarando-se deles não só a receita, como a que a mesma pertence, discriminada também as despesas.”

---

<sup>8</sup> Os modelos referidos por esta lei não se encontravam anexos, assim não puderam ser reproduzidos.

Em 31 de outubro de 1828, por meio da decisão n.º 164 da Marinha, foi determinada a forma de remessa das contas de despesa das províncias. O fato de maior atenção é que, nesta decisão, havia uma segregação extremamente clara do que eram consideradas despesas fixas e variáveis, conforme pode ser observado no corpo de texto:

[...] todos os ordenados, soldos, pensões ou vencimentos quaequer a empregados permanentes, e outras **despezas fixas** [grifo nosso], e comprehendendo-se na 2.ª todos os jornaes, fornecimentos de armazéns, suprimentos a embarcações do Estado, e finalmente tudo quanto são **despezas variáveis** [grifo nosso], segundo as exigências occorrentes.

A expansão da implementação do método das partidas dobradas, bem como as dificuldades para implementá-lo podem ser percebidas em vários textos. Em 29 de dezembro de 1828, Miguel de Souza Mello e Alvim, Intendente da Marinha, afirmava explicitamente, por meio da decisão n.º 203 da Marinha, que o método de escrituração por partidas dobradas era o que melhor poderia refletir a escrituração da Fazenda da Marinha, porém sua execução, naquele momento, era impraticável, justificando com os seguintes dizeres:

Estou bem persuadido que há difficuldade na introdução deste methodo, mas a difficuldade não provem certamente da impropriedade delle, e sim da falta de empregados que possuam a pericia e conhecimentos necessários para fazer delle a conveniente aplicação, e como esta difficuldade é insuperável por agora, cumpre que a escripturação continue segundo o mesmo sistema adoptado, [...] (BRASIL, Coleção de Leis do Brasil, 1828, p. 171).

Em 1829, o Ministério da Guerra, pela decisão n.º 235, de 19 de novembro, foi obrigado a padronizar suas informações, relativas ao orçamento da despesa militar para o exercício de 1831-1832, conforme segue:

Orçamento de despeza militar da província de...  
 para o anno financeiro do 1.º de julho de 1831 a 30 de junho  
 de 1832.

OBJECTO DA DESPEZA	TABELLAS	DESPEZA		TOTAL
		Ordinária	Extra-ordinária	
Estado-maior da província	1	\$	\$	\$
D.º de praças e registros	2	\$	\$	\$
Officiaes desempregados	3	\$	\$	\$
D.º reformados	4	\$	\$	\$
D.º do corpo de Veteranos	5	\$	\$	\$
D.º de 2.ª linha que vencem	6	\$	\$	\$
Tambores e pífanos dos corpos da mesma linha	7	\$	\$	\$
Polícia	8	\$	\$	\$
Trem do Exercito (se o houver)	9	\$	\$	\$
Hospital militar	10	\$	\$	\$
Viúvas que vencem monte pio, pensões ou meio soldo.	11	\$	\$	\$
Diversas despezas militares	12	\$	\$	\$
<b>SOMMA</b>		\$	\$	\$

Fonte: BRASIL, Coleção de Leis do Brasil (1829)

Em 21 de janeiro de 1830, João Carlos Corrêa Lemos, Marquês de Barbacena, Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda e Presidente do Tesouro Nacional, determinava que, em face da demora que existia no envio dos balancetes pela Junta da Fazenda da Província do Pará, impreterivelmente no segundo dia de cada mês, deveria estar pronto e fechado o competente balancete, de acordo com suas próprias palavras “[...] sem a delonga até agora havida, que tão perniciosa é aos fins a que tem em vista a exigência de semelhante balancete.”

O Ministério da Fazenda, por meio do Decreto n.º 221, em 10 de dezembro de 1830, determinava que os balanços mensais das Juntas de Fazenda fossem

confeccionados conforme o modelo por ele apresentado. Abaixo se apresenta o modelo indicado:

486	DECISÕES
<b>Modelo a que se refere a ordem acima.</b>	
Saldo no fim do mês de ...	
No cofre da Thesouraria Geral da Junta	
Al saber: ...	
Prata .....	\$
Cobre .....	\$
Bilhetes da Alfandega a vencer:	
Em Janeiro de 1831.....	\$
Em Fevereiro.....	\$
Em Março.....	\$
<hr/>	
Letras a vencer:	
Em Janeiro de 1831.....	\$
Em Fevereiro.....	\$
<hr/>	
No cofre do Thesoureiro dos ordenados...	
da Thesouraria Geral das Trópas...	\$
do Almoxarifado, etc.....	\$
<hr/>	
Reis...	
S. Paulo tantos de tal mês e anno.	
N. B. Como pôde haver bilhetes e letras a vencer, além do	
ano corrente, seguir-se-lá a inscrição delles na forma acima	
sem interrupção de somma que será uma-unica em cada classe de	
letras e bilhetes. De todos os cofres das repartições subalternas	
à Junta de Fazenda se fará menção do respectivo saldo.	

Fonte: BRASIL, Coleção de Leis do Brasil (1830, p. 166).

Já em 24 de dezembro de 1830, pela decisão n.<sup>o</sup> 236 da Fazenda, o Ministro, Antonio Francisco de Paula e Hollanda Cavalcanti, determinava que o envio dos balancetes mensais das Juntas da Fazenda deveria conter não somente os rendimentos (receitas), mas também deveria indicar a sua procedência, ou seja, a identificação das pessoas tributadas, da mesma forma as despesas deviam ser pormenorizadas. Em ambos os casos, obrigatoriamente deveriam ser preenchidas as guias e enviadas juntamente com os balancetes.

Deste período, um regimento interno da Caixa de Amortização da Dívida Nacional mereceu sua inclusão neste estudo, pois apresenta a definição clara das funções da Contabilidade, contadores, escriturários e principalmente do método de escrituração que deveria ser adotado por esta entidade do governo imperial: o método das partidas dobradas.

Miguel Calmon du Pin e Almeida, Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda, Presidente do Tesouro Nacional e da Junta de Administração da Caixa de Amortização da Dívida Nacional, através do decreto de 08 de outubro de 1828, aprovou o Plano do regimento interno da citada caixa.

O Capítulo VI, último deste regimento, determinava o método de escrituração da Contabilidade: “*A escripturação da Caixa de Amortização deverá ser feita por partidas dobradas.*”

Outros eventos econômicos marcaram o primeiro império brasileiro, como algumas medidas de estímulo à indústria local. Um exemplo foi a fundação da Sociedade Auxiliadora da Indústria Nacional. Ainda que houvesse incentivos à industrialização, o país ainda caminhava a passos lentos, sendo que a primeira indústria que mereceria ser assim chamada seria a de Ponta de Areia, fundada por Irineu Evangelista de Sousa, o futuro Barão de Mauá, fato este que só ocorreu em 1848, já no segundo império.

O primeiro império foi basicamente marcado pela economia agrícola da cana-de-açúcar e pelos primeiros movimentos de transição para a economia cafeeira, o que culminaria, alguns anos mais tarde, na transferência do centro econômico agrícola do Norte e Nordeste para o Sul e Sudeste do país.

Ainda que D. Pedro I tenha tomado diversas medidas para o fortalecimento do país, a situação econômica do Brasil foi extremamente fragilizada pelas diversas rebeliões internas, a guerra da Cisplatina e a própria insatisfação do povo com a centralização de poder imposta pelo Imperador.

Todos estes fatores, aliados ao fato de D. Miguel, seu irmão, ter usurpado a Coroa Portuguesa, que pertencia à D. Maria II, filha de D. Pedro I, resultou na abdicação dele da Coroa Brasileira, em 1831, em favor do filho, D. Pedro II. Terminava assim o Primeiro Império Brasileiro, dando início ao período regencial.

### **2.3 Período das Regências no Brasil – 1831 a 1840**

Em face da tenra idade do príncipe, a administração do Brasil foi entregue a vários regentes durante os nove anos que se seguiram, até que, aos quatorze anos, Pedro de Alcântara recebeu a coroa do Brasil, tornando-se D. Pedro II.

Durante todo o período regencial, o país viveu em clima de instabilidade político-administrativa, associada à eclosão de reiterados movimentos sediciosos que atingiram, profundamente, as atividades produtivas.

De acordo com Avellar (1970, p. 222), entre 1824-1829, a Administração Imperial obteve empréstimos do exterior, que montavam 4.800.000 libras esterlinas, sendo que estes recursos foram consumidos nos pagamentos de despesas incorridas com a Independência e uma parte na indenização de dois milhões de libras, acordadas com Portugal.

A economia “herdada” pela regência era deficitária, conforme Avellar (1970, p. 222), o financiamento do déficit público dava-se pela emissão de papel-moeda, aumentando em duas vezes o meio circulante na década anterior ao seu início. Era impossível aumentar as taxas alfandegárias, uma vez que existiam tratados que as fixavam bilateralmente, essencialmente com a Inglaterra; as emissões de dinheiro afetavam, diretamente, a taxa de câmbio, aumentando a paridade em mil réis da libra.

Estes efeitos repercutiam, mais fortemente, na economia das populações urbanas, pois os proprietários rurais possuíam certas condições de auto-abastecimento e de restringir os investimentos, em dinheiro, na produção.

A concorrência das manufaturas estrangeiras e a mentalidade dominante na classe dirigente, aristocracia rural, latifundiária, escravocrata e monocultora erguiam obstáculos a uma eficaz política de industrialização.

Avellar (1970) nos informa que a grande causa do atraso da economia nacional, na primeira metade do século XIX, deveu-se à estagnação das exportações, principalmente de açúcar.

Segundo Lima (1970, p. 257):

O açúcar sofria vicissitudes: o mercado britânico abastecia-se principalmente nas colônias das Antilhas, o norte-americano em Cuba, o europeu consumia cada vez mais açúcar de beterraba. O algodão assumia importância mais local do que nacional. Fumo, cacau, arroz e couros apresentavam-se como produtos secundários. Apenas começava a expandir-se a economia cafeeira.

Ainda conforme Avellar (1970, p. 222), “*O tráfico perdurava, apesar da Convenção de 1826 e do rigor da Lei Feijó, de 07 de novembro de 1831: os interesses dos proprietários rurais tornaram-na letra morta. E o contrabando de negros, sendo ilegal, não rendia imposto.*”

Prosseguindo com Avellar (1970, p. 223):

Algumas providências, sem sistematização, dos governos regenciais traduzem seu esforço para enfrentar a crise, com o valor venal dos imóveis caindo vertiginosamente, as apólices da dívida pública não encontrando compradores na Bolsa, o retorno de colonos europeus, a estagnação da vida mercantil.

Todas estas circunstâncias provocaram medidas do governo para tentar aumentar sua arrecadação. Estes efeitos podem ser constatados pelas medidas legais na administração de suas províncias, através de atos normativos, de controle da escrituração, prestação de contas em tempo ágil, normas reguladoras na forma de escriturar os livros, inclusive com modelos. A seguir serão comentadas estas determinações legais e outras que contribuíram para a formação da Contabilidade nesse período.

Em 31 de outubro de 1831, José Lino Coutinho, Ministro e Secretário de

Estado dos Negócios do Império, por intermédio de um decreto desta data, fixou as regras para todas as Contabilidades municipais. Neste decreto, em seu artigo 1º, foi fixado o período para o encerramento dos balanços, contado de primeiro de outubro ao último dia de setembro do ano subsequente.

O artigo terceiro demonstra a forma de escrituração com que deviam ser apresentadas as receitas e despesas no balanço de encerramento. O artigo afirma textualmente:

As Câmaras devem balancear exactamente suas contas; contendo as da receita: 1.º quanto effectivamente se arrecadou; 2.º a que anno pertence; 3.º quanto se deixou de cobrar; 4.º se está a dívida em execução, ou fallida. E na conta da despeza: 1.º quanto se despendeu, e em que; 2.º a que anno pertence; 3.º qual seja a sua dívida passiva.

Dezessete meses após o decreto acima, em 02 de maio de 1833, o Presidente do Tribunal do Tesouro Público Nacional, Cândido José de Araújo Vianna, pelo decreto n.º 226 da Fazenda, aprovou treze determinações sobre a confecção, organização e envio dos balanços e orçamentos das províncias. Neste decreto, o governo determinava que fossem feitos dois balanços e dois orçamentos anuais, sendo um das rendas e despesas gerais e outros das rendas e despesas provinciais.

Durante o período regencial o país foi assolado por diversas rebeliões populares, motivadas pelos mais variados ideais, fossem eles políticos ou econômicos. Estas rebeliões foram a Cabanagem<sup>9</sup> (1835-1840), a Balaiada<sup>10</sup> (1838-1841), a Sabinada<sup>11</sup> (1837-1838) e a Guerra dos Farrapos<sup>12</sup> (1835-1845). Apesar

<sup>9</sup> Cabanagem, movimento que ocorreu na província do Grão-Pará, entre os anos de 1835 e 1840, pode ser vista como um prosseguimento da Guerra da Independência na região (Fonte: <[http://www.multirio.rj.gov.br/historia/modulo02/rev\\_sul.html](http://www.multirio.rj.gov.br/historia/modulo02/rev_sul.html)>).

<sup>10</sup> Balaiada – Entre os anos de 1838 e 1841, a província do Maranhão foi abalada por vários levantes que atingiram também a cidade vizinha, Província do Piauí. Estes levantes receberam o nome geral de Balaiadas, porque um dos seus líderes, Manuel Francisco dos Anjos, fabricante e vendedor de balaios, era conhecido pelo apelido de “Balaio” (Fonte: <[http://www.multirio.rj.gov.br/historia/modulo02/rev\\_sul.html](http://www.multirio.rj.gov.br/historia/modulo02/rev_sul.html)>).

<sup>11</sup> Sabinada - Movimento liderado por Francisco Sabino Álvares da Rocha Vieira, na província da Bahia, revolta ocasionada pela centralização do poder no Rio de Janeiro que retirava as liberdades concedidas aos governos provinciais, limitando sua autonomia (Fonte: <[http://www.multirio.rj.gov.br/historia/modulo02/rev\\_sul.html](http://www.multirio.rj.gov.br/historia/modulo02/rev_sul.html)>).

<sup>12</sup> Farrapos – Também conhecida como farroupilha teve seu início no Rio Grande do Sul e se alastrou para a província vizinha, Santa Catarina (Fonte: <[http://www.multirio.rj.gov.br/historia/modulo02/rev\\_sul.html](http://www.multirio.rj.gov.br/historia/modulo02/rev_sul.html)>).

destes avanços de caráter liberal na política da Regência, as forças conservadoras triunfaram ao final do período regencial, caracterizando assim a constante dos ideais políticos que vigoraram no Segundo Reinado.

Para conter as agitações políticas que tomavam conta do país, um novo Gabinete do governo foi organizado: a pasta do Ministério da Justiça que foi entregue ao Deputado Padre Diogo Antônio Feijó, futuro Regente Uno, sendo que para este foi dada tal autonomia de poder que ele se assemelhava a um ditador. O Padre Feijó era responsável pela formação da Guarda Nacional, que consistia em um grupo de tropas particulares fiéis aos grandes proprietários rurais. Estes proprietários foram elevados à categoria de "coronéis", fato do qual foi originado o termo "Coronelismo", vinculado historicamente a uma estrutura de poder no Brasil formada por “mandões” regionais, sobretudo nas regiões rurais.

Haja vista a grande preocupação dos regentes com as rebeliões que assolavam o império, a Contabilidade continuava em segundo plano, como pode ser observado pelo pequeno número de leis que a regulamentavam, nesse período, sendo todas destinadas ao controle das arrecadações, visando sempre a maior agilidade e clareza nas informações.

O decreto de 05 de maio de 1834, expedido por Joaquim José Rodrigues Torres, Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Marinha, mandou pôr em execução o sistema de escrituração que se devia seguir na Contadoria, Pagadoria, Almoxarifado e Arsenal da Marinha. Como objeto de interesse deste trabalho será tratada apenas a escrituração da Contadoria. Neste decreto, novamente foi mencionado que o método que deveria ser utilizado era o das partidas dobradas, porém ressalvando-se que poderia ser utilizado um método misto de escrituração, uma vez que ambos atenderiam o fim a que se destinavam. Para o registro das operações, utilizando tanto um método quanto outro, deveriam ser utilizados três livros: o Livro Mestre, o Diário e o Memorial.

O “**Livro Memorial**” servia como registro seqüencial das operações, sendo ele a base para os demais livros, sua escrituração deveria ser clara e distinta, tendo em vista o fim a que se propunha; este livro equivalia ao borrador.

O “**Livro Diário**” deveria ser escriturado tal como nas casas comerciais da época e, especificamente neste caso, o registro deveria ser por partidas simples, pois entendiam que “*o método das partidas dobradas poderia provocar duplicidades de somas*”.

No “**Livro Mestre**”, a escrituração deveria ser feita por conta, debitando-se ou creditando-se conforme sua natureza, este livro poderia substituir o livro razão.

Em seu capítulo III, que trata dos balanços, o artigo 12 diz: “*O Balanço Geral da Repartição da Marinha será extraído dos competentes livros no fim de cada anno [...] É nesta occasião que se fechão todas as contas abertas no Livro Mestre, mostrando o seu saldo [...]*”.

Já em 15 de outubro de 1834, pela decisão n.º 350 da Fazenda, o presidente do Tribunal do Tesouro Público Nacional determinava que as administrações dos correios nas províncias deveriam prestar contas utilizando um modelo específico de balanço. A seguir reproduziremos o referido modelo:

*Balanço da Administração Geral do Correio da Província de .... no anno financeiro de 1833 a 1834*

RECEITA.	PRATA	PAPEL	COBRE	TOTAL	DESPEZA.	PRATA	PAPEL	COBRE	TOTAL
	\$	\$	\$	\$		\$	\$	\$	\$
<b>CORREIO TERRESTRE</b>					Importancia despendida com ordenados dos empregados .....	\$	\$	\$	\$
Importancia das cartas conduzidas pelos Correios de terra	\$	\$	\$	\$	Idem salário dos Correios .....	\$	\$	\$	\$
<b>CORREIOS MARÍTIMOS</b>					Idem 4. <sup>a</sup> parte do frete da carga dos commandantes dos Paquetes .....	\$	\$	\$	\$
Importancia proveniente das cartas pelos Paquetes.....	\$	\$	\$	\$	Expediente .....	\$	\$	\$	\$
Idem de fretes e passageiros.....	\$	\$	\$	\$	Consumo das cartas retardadas.....	\$	\$	\$	\$
Idem por embarcações mercantes....	\$	\$	\$	\$	Cartas em ser .....	\$	\$	\$	\$
Idem de cartas francas de S. Paulo...	\$	\$	\$	\$					
Idem de Seguros .....	\$	\$	\$	\$					
Idem avulsas .....	\$	\$	\$	\$					
Idem de assignaturas .....	\$	\$	\$	\$					
Rs ....	\$	\$	\$	\$	Rs ....	\$	\$	\$	\$

Fonte: BRASIL, Coleção de Leis do Brasil (1834).

Como pode ser observado, existiam três formas de registros: prata, papel e cobre, pois os pagamentos poderiam ser realizados das três maneiras e, ainda, através de moedas de ouro<sup>13</sup>.

As medidas rigorosas dos regentes podem ser observadas pela decisão nº 188, da Fazenda, em 24 de julho de 1835, em que Manoel do Nascimento Castro e Silva, Presidente do Tribunal do Tesouro Público Nacional, determinou que os presidentes das províncias suspendessem os inspetores e contadores que não apresentassem os balanços e orçamentos até o 1.<sup>º</sup> de dezembro do ano corrente e demais anos, devido à demora com que estas informações estavam sendo encaminhadas, dificultando os trabalhos do Tesouro Nacional na formação do balanço e orçamento do império e consequente apresentação à Assembléia Geral Legislativa.

<sup>13</sup> A respeito da estrutura monetária do período imperial, vide Caldeira (1995).

A administração do império brasileiro transitava de um regente para outro, alguns com tendências liberais, outros conservadores como Feijó, entretanto a preocupação continuava, pois o império ainda continuava em estado declinante, justificado pelos empréstimos contraídos, a descapitalização pela coroa portuguesa, quando da sua saída do Brasil, e outros fatores. Desta forma, para a Contabilidade continuaram os atos legais que buscavam o controle e padronização das rendas provinciais.

Em 30 de janeiro de 1837, pela decisão n.º 59 da Fazenda, o presidente do Tribunal do Tesouro Público Nacional, Manoel do Nascimento Castro e Silva, ordenou que as Tesourarias remetessem o balancete mensal e orçamento na forma dos modelos propostos, que reproduzimos abaixo:

<b>MODELO.</b>		
<b>Balancete resumido da Receita e Despeza da Thesouraria da Província de.... no mez de Fevereiro de 1837.</b>		
<b>RECEITA.</b>	Saldo do mez de Janeiro.	\$
	Receita de Fevereiro .....	\$
		_____
<b>DESPEZA.</b>	Em Fevereiro .....	\$
<b>SALDO</b>	.....	\$
		_____
<b>A saber:</b>		
	Em moeda de ouro.....	\$
	» prata.....	\$
	» cobre....	\$
	Notas .....	\$
	Bilhetes e letras a vencer.	\$
		_____
		\$
		_____

Fonte: BRASIL, Coleção de Leis do Brasil (1837).

O decreto n.<sup>o</sup> 41, de 20 de fevereiro de 1840, emanado pelo Ministro e Secretário dos Negócios da Fazenda, Manoel Alves Branco, em nome do Imperador D. Pedro II, introduziu a denominação de “exercício” para encerramento dos balanços anuais. Estes exercícios deveriam coincidir com o orçamento do império que se iniciava no dia 1.<sup>º</sup> de julho de cada ano até o último dia de junho do ano seguinte.

O termo criado neste decreto prevalece até os dias atuais, pois nos balanços e demonstrações de resultados continuamos a utilizar “*Exercícios Findos em ...*”.

As tendências liberais das regências anteriores foram substituídas paulatinamente pelo conjunto ideológico conservador, por meio da chamada Lei Interpretativa de 1840. Uma das medidas mais importantes do Ato Adicional, a criação das Assembléias Legislativas Provinciais, foi amplamente modificada neste período. Desta forma, a autonomia das províncias foi anulada, havendo então a retomada na centralização de poder. Assim termina o período regencial. Pedro de Araújo Lima deixou a Regência antes do término de seu mandato previsto, renunciando em decorrência da decretação da Maioridade de D. Pedro II. Iniciou-se então o Segundo Império no Brasil.

## **2.4 Segundo Império do Brasil – 1840 a 1889**

O segundo império brasileiro compreende o período de 1840 a 1889, a partir da coroação de D. Pedro II em 1840, tornando-o Imperador do Brasil até 1889. Este mesmo período pode ser dividido em outros dois: 1840 – 1870 – no qual temos o período do domínio da aristocracia rural do Centro Sul, em que a base econômica continuava a ser de exportações, a partir da exploração da mão-de-obra escrava. As principais fontes de renda continuavam a ser as tarifas alfandegárias. O segundo período compreende 1870 – 1889 – nesta fase os efeitos da Lei Eusébio de Queiroz, que acabou com o tráfico negreiro, começaram a surtir efeito, os capitais, antes

destinados à compra da mão-de-obra escrava, foram deslocados para outros setores da economia, como indústrias, áreas portuárias e financeiras.

#### **2.4.1 Período do domínio da aristocracia rural do Centro Sul - 1840 a 1870**

O privilégio aduaneiro, obtido pela Inglaterra, pelos tratados de 1810 e posteriormente o de 1827, pelo qual esta vendia seus produtos pela tarifa de 15%, enquanto os outros países pagavam 24%, foi estendido, em 1840, para os demais países. Esta generalização, conforme Avellar (1970, p. 251), impôs à administração brasileira pesadas dificuldades, acentuadas pela retração das exportações.

Sendo o Brasil um país de economia primária, sua receita dependia, principalmente, das taxas das importações.

Conforme Lima (1970, p. 269), “*Na primeira metade do século XIX, os preços do açúcar e do algodão caíram sensivelmente.*” Isso explica parcialmente a insatisfação predominante no Norte e Nordeste, incorrendo em diversos movimentos rebeldes no começo do 2.<sup>º</sup> Reinado.

A forte queda dos preços dos tecidos ingleses e o recuo da nossa capacidade de consumo, tendo como decorrência o definhamento do ciclo da mineração, impossibilitaram, praticamente, estimular com tarifas a formação do parque manufatureiro local.

Assim recebeu D. Pedro II a economia brasileira, ao iniciar seu governo. A taxa de crescimento anual das exportações estava aquém da taxa de crescimento demográfico.

Conforme Lima (1970, p. 271), comparando o decênio Pedro I com o 1.<sup>º</sup> decênio Pedro II, verifica-se o crescimento do valor das vendas de açúcar em 24% (em libras). Para conseguir esse aumento de valor, os exportadores quase duplicaram o volume físico da exportação. Em razão disto, houve uma queda dos preços.

Algumas medidas reguladoras continuavam a ser emanadas pelo governo imperial, porém com uma economia já se solidificando. Entre estas, o decreto nº 210, de 03 de agosto de 1842, em que José Clemente Pereira, Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Guerra, aprovava o regimento interno da Contadoria Geral da Guerra.

O capítulo III é destinado ao método da escrituração e, em seu artigo 3º, diz que, a partir de 01 de julho de 1842, em diante, a escrituração deveria ser feita pelo sistema mercantil de partidas dobradas, utilizando para tal dois livros: diário e mestre, sendo que, no primeiro, seriam lançadas as transações em ordem cronológica e, no segundo, por contas, abertas entre débitos e créditos.

Dando prosseguimento aos acontecimentos desta fase do século XIX, em meados do século, o café ganhou predominância entre nossos produtos exportáveis. Sustentou, pode-se dizer, o crescimento das vendas ao estrangeiro.

No terceiro quartel do século passado, implantada a economia cafeeira, os preços do produto prosperaram, enquanto estacionavam os do açúcar. Disso resultou um movimento demográfico de deslocamento de mão-de-obra do Norte-Nordeste para o Sul.

**Quadro 1 - Evolução das Exportações de Café**

Decênio	Milhares de Sacas – 60Kg	Valor médio da Saca – Libras
1841 –1850	17.121	1,32
1851-1860	26.253	1,89
1861-1870	28.847	2,36
1871-1880	36.336	3,11
1881-1890	53.326	2,54

Fonte: LIMA (1970, p. 228- 229)

Nota-se que houve uma baixa no preço da saca do café no último ano, este fato ocorreu pelas dificuldades por que passou o país no fim do império.

A economia cafeeira, mais atrativa pela rentabilidade, intensificou o tráfico negreiro interno, proibido que fora o externo, dirigido no sentido Norte-Sul, utilizando os escravos excedentes das regiões canavieiras e, em maior grau, algodoeiras.

Avellar (1970, p. 252) afirma que, havendo terra disponível, o incremento da produção fazia-se na razão direta da mão-de-obra aplicada. Este fato motivou o tráfico negreiro interno, autorizado pela expedição de passaportes de negros negociados ou não; os contratos para a fixação de imigrantes e, também, os estímulos, pelos senhores rurais, aos colonos de roça; e o caso do sistema de parceria, desenvolvido pelo Senador Vergueiro em suas propriedades, com sucesso.

A economia brasileira, em franca expansão, proporcionou o incremento de algumas ações do governo, tanto no ensino quanto nas indústrias aqui instaladas, por intermédio de leis reguladoras das sociedades anônimas.

Lima (1970, p. 275) comenta que a administração do Segundo Reinado recuperou a exportação brasileira, cujo volume físico, na primeira década do período, aumentou 214% e, quanto ao preço médio, quase 50%. Ao mesmo tempo, caiu aproximadamente 8% o preço médio das importações, acentuando a prosperidade nacional.

Conforme Avellar (1970, p. 254), na região cafeeira compreendida por: Espírito Santo, Rio de Janeiro, Minas Gerais e São Paulo, houve uma ativa transmigração da força de trabalho de áreas de pequena produtividade e expansão do mercado interno: como consequência, a renda real per capita aumentou, anualmente, mais de 2% (de 1840 a 1900).

Na Bahia, ocorreu o desenvolvimento da produção de cacau, produto este que foi amplamente exportado no reinado de Pedro II. Concomitantemente o fumo apresentava um ritmo de produtividade normal e obtinha maiores mercados na Europa.

Segundo Avellar (1970, p. 256), existia um balanço favorável da vida

econômica do Reinado, devendo-se aliar à constatação de um desenvolvimento social da população assalariada que, em geral, empregava boa parte dos seus ganhos em produtos de consumo (alimentos, vestuários, serviços).

A principal transformação na agricultura do Brasil Império foi a substituição da lavoura canavieira pela cafeeira. Em vésperas de 1860, o café representava quase 50% do valor total das exportações.

Avançando pelo Vale do Paraíba, graças ao chamados barões do café, as plantações atingiram, ao findar a monarquia, os vales do Tietê e do Mogi-Guaçu e o Sul mineiro, escoando-se as safras pelos portos do Rio e de Santos.

Nos dizeres de Lima (1970, p. 275):

Em 1844, expirado o tratado com a Inglaterra, conseguiu o Ministro da Fazenda adotar nova política econômica, baseada em tarifas que protegessem a implantação de indústrias locais, incidindo mais fortemente sobre o competidor estrangeiro - as tarifas Alves Branco. Mercadorias que pagavam em nossas alfândegas 15% passaram a pagar 30%, em geral, e, em certas categorias, até 60% ad valorem (quando pudessem ser produzidos similares nacionais). Havia exceções, no caso de conveniência do Brasil (livros, jóias).

As tarifas Alves Branco, criadas pelo acordo Brasil – Inglaterra, que beneficiavam o ingresso dos produtos ingleses no Brasil, com taxas subsidiadas, foram alteradas no período de conciliação, pelo Ministro da Fazenda João Maurício Wanderley (Barão De Cotelipe), visando à proteção da agricultura e indústria. A importação de carvão, necessária aos transportes em franca expansão, recebeu isenção de direitos.

O Ministro Sousa Franco, depois, introduziu a tributação específica pelas categorias de mercadorias, menor para alimentos, ferramental e produtos para as indústrias de transformação, mantendo-se para outras as tarifas ad valorem.

Conforme Avellar (1970, p. 256), “Finalmente, o Gabinete João Alfredo criou a tarifa móvel, para contrabalançar as flutuações cambiais, despreocupando-se de proteger as indústrias nacionais muito pequenas e incapazes de socorrer às

*necessidades do País. Conservou, para o Rio Grande do Sul, tarifas especiais.”*

Lima (1970, p. 277) comenta que a construção de rodovias, ferrovias e a adoção da navegação a vapor estimularam o comércio.

Continuando com os dizeres de Lima (1970, p. 277):

As rodagens de tropas coloniais (que apontaram o rumo de rodovias atuais, como a São Paulo-Santos ou Via Anchieta) foram melhoradas, surgiram novas estradas, algumas resultantes da colonização estrangeira (como a Estrada Dona Francisca, de S. Francisco do Sul a Rio Negro, em Santa Catarina).

Outras medidas foram aprovadas pelo império visando ao controle dos recursos públicos, como o Decreto n.<sup>º</sup> 671, de 24 março de 1850, no qual Joaquim José Rodrigues Torres, Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda, alterou o sistema de escrituração das Alfândegas do Império.

Neste decreto, o que chama a atenção é o fato de considerarem-se os fechamentos mensais das contas de receita e despesa, verificando-se, ao final de cada mês, o seu saldo e transportando ao mês subsequente os saldos finais do mês anterior.

Outro aspecto importante, descrito neste decreto, diz respeito ao fato de não se confundir os saldos de um exercício com o exercício seguinte, pois em cada um as rubricas de receita e despesas eram encerradas e no ano subsequente iniciado um novo saldo, com as ocorrências pertinentes ao exercício corrente. Isto indica a preocupação, ainda que aparentemente extemporânea, em registrar as receitas e despesas pertinentes a cada ano dentro do seu próprio exercício. Deve-se lembrar que o princípio da competência somente viria a ser discutido nos Estados Unidos no início do século XX.

Em 1850 havia 50 fábricas (cerca de 7 mil contos de capital). Em 1889, 636 (400 mil contos de capital), empregando 54.000 operários.

Conforme Lima (1970, p. 286):

Na expansão da indústria, muito deve o País creditar à Sociedade Auxiliadora da Indústria Nacional (do 1.º Reinado), à Escola Politécnica e a Mauá, com seus estaleiros da ponta d'Areia, Dique Flutuante do Rio de Janeiro, Companhia de Rebocadores a Vapor do R. G. do Sul, iluminação a gás do Rio em 1854 etc.

Será demonstrada abaixo a evolução das indústrias durante o segundo reinado:

**Tabela 1 - Estabelecimentos Industriais, segundo a Época da Fundação das Empresas**

Época da Fundação	N.º de Estabelecimentos Industriais	Capital Empregado	N.º de Operários	Valor da Produção
Até 1849	35	26.156:982\$	2.929	31.991:461\$
De 1850 a 1854	16	2.757:425\$	1.177	10.141:305\$
De 1855 a 1859	8	4.130:895\$	1.094	8.784:405\$
De 1860 a 1864	20	7.179:202\$	775	9.058:689\$
De 1865 a 1869	34	10.847:443\$	1.864	15.909:360\$
De 1870 a 1874	62	41.311:267\$	6.019	59.380:145\$
De 1875 a 1879	63	23.194:486\$	4.230	34.839:523\$
De 1880 a 1884	150	58.368:338\$	11.715	89.866:076\$
De 1885 a 1889	248	203.401:521\$	24.369	247.121:620\$
<b>Totais</b>	<b>636</b>	<b>377.347:559\$</b>	<b>54.172</b>	<b>507.092:584\$</b>

Fonte: Adaptado de Lima (1970, p. 268).

Diante da tabela acima, a regulamentação das sociedades anônimas tornava-se eminente. O termo sociedade anônima não foi criado nesse século, ele existe, até onde foi examinado, desde o século XVII, com a criação da Cia. das Índias Orientais (1602) e Cia. das Índias Ocidentais (1620), destinadas a explorar o comércio, pelos holandeses, no novo continente.

Já no Brasil, até o final do século XVIII, foram conhecidas quatro Sociedades destinadas à exploração do comércio brasileiro, todas elas administradas por Portugal. São elas: Companhia Geral do Comércio do Brasil (1647), Companhia do Maranhão (1682), Companhia Geral do Maranhão e Grão – Pará (1755) e finalmente a Companhia do Comércio e Navegação de Pernambuco e Paraíba (1759).

A instalação de sociedades anônimas em solo brasileiro e administradas preponderantemente por brasileiros somente começou com as iniciativas de Irineu Evangelista de Sousa, Barão de Mauá, isto já em meados do século XIX. Neste mesmo período, o aumento de indústrias nacionais começou a crescer, como pode ser observado na tabela apresentada anteriormente, fato este que motivou o governo imperial a tomar uma série de medidas reguladoras para estas empresas.

O decreto n.<sup>º</sup> 575 estabeleceu diversas regras para a constituição de uma sociedade anônima, inclusive determinando a responsabilidade dos sócios e das empresas perante o governo imperial. Este decreto data de 10 de Janeiro de 1849 e foi aprovado pelo Ministro e Secretário de Estado e Presidente do Tribunal do Tesouro Público Nacional, Joaquim José Rodrigues Torres.

Logo no artigo primeiro deste decreto, o império determinou que nenhuma sociedade anônima poderia ser incorporada sem a autorização do governo e sem que fosse por ele aprovado o contrato ou estatuto que a constituísse. Este controle, no que se refere à constituição de empresas, demonstra a preocupação do governo em ter controle sobre as indústrias que se formariam neste país, como pode ser visto nos artigos 4<sup>º</sup> e 5<sup>º</sup>:

Art. 4.<sup>º</sup> Nesses documentos deve declarar-se: 1.<sup>º</sup> o negócio ou negócios que a Sociedade se propõe emprehender; 2.<sup>º</sup> o domicilio da Sociedade; 3.<sup>º</sup>, o tempo que deve durar; 4.<sup>º</sup>, a importância do fundo social; 5.<sup>º</sup> a maneira por que há de ser formado; 6.<sup>º</sup> os prazos em que deve realizado; e 7.<sup>º</sup> finalmente, o modo de administração da Sociedade.

Art. 5.<sup>º</sup> Os Presidentes de Província transmittirão as petições, que lhes forem entregues, com os documentos precedentes indicados, ao Ministro competente, ajuntando-lhes informações circunstanciadas sobre os seguintes pontos: 1.<sup>º</sup> se a empreza apresenta alguma cousa que pareça contraria ás Leis, a boa fé do Commercio; ou aos interesses da industria em geral; 2.<sup>º</sup>, se tem probabilidade de ser bem sucedida; 3.<sup>º</sup> se as qualidades e moralidade dos subscritores dão sufficientes garantias, e se tem elles meios de realizar suas entradas nas épocas que forem determinadas.

Algumas observações podem ser feitas sobre este decreto. A primeira é notadamente seu caráter preponderantemente societário, pois não existe qualquer regulamentação quanto aos métodos de escrituração, tampouco livros que seriam obrigatórios naquelas sociedades. O governo buscou regras para regulamentar as

sociedades que até então eram quase inexistentes, tendo em vista que a primeira delas foi fundada três anos antes, a Ponta de Areia por Irineu Evangelista de Sousa.

O Brasil mergulha, em meados do século XIX, em uma nova conjuntura econômica; um negócio que immobilizava grande parte dos capitais deixa de existir, o tráfico negreiro. A Lei Eusébio de Queiroz e as intervenções da marinha inglesa obrigam o Brasil a erradicar esta atividade, de forma definitiva.

Com o advento do fato acima citado, os recursos, antes destinados ao tráfico negreiro, começam a ser aplicados no país e, com isto, uma nova situação começa a ser desenhada. Irineu Evangelista de Sousa inaugura o Banco do Brasil, que era o grande depositário dos antigos traficantes, tendo o comércio recebido um maior impulso.

Diante desta nova situação, há a necessidade de regulamentação das práticas comerciais. Assim, em 25 de junho de 1850, foi aprovado o primeiro código comercial brasileiro, sendo que este permanece em vigor até hoje, com complementações e adaptações. Neste código foram destinados dez artigos à regulamentação da Contabilidade e da escrituração comercial, conforme segue:

Art. 10 - Todos os comerciantes são obrigados:

1 - a seguir uma ordem uniforme de Contabilidade e escrituração, e a ter os livros para esse fim necessários;

2 - a fazer registrar no Registro do Comércio todos os documentos, cujo registro for expressamente exigido por este Código, dentro de 15 (quinze) dias úteis da data dos mesmos documentos (artigo nº. 31), se maior ou menor prazo se não achar marcado neste Código;

3 - a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondências e mais papéis pertencentes ao giro do seu comércio, enquanto não prescreverem as ações que lhes possam ser relativas (Título. XVII);

4 - a formar anualmente um balanço geral do seu ativo e passivo, o qual deverá compreender todos os bens de raiz móveis e semoventes, mercadorias, dinheiro, papéis de crédito, e outra qualquer espécie de valores, e bem assim todas as dívidas e obrigações passivas; e será datado e assinado pelo comerciante a quem pertencer.

Art. 11 - Os livros que os comerciantes são obrigados a ter indispensavelmente, na conformidade do artigo antecedente, são o Diário e o Copiador de cartas.

Art. 12 - No Diário é o comerciante obrigado a lançar com individuação e clareza toda as suas operações de comércio, letras e outros quaisquer papéis de crédito que passar, aceitar, afiançar ou endossar, e em geral tudo quanto receber e despender de sua ou alheia conta, seja por que título for, sendo suficiente que as parcelas de despesas domésticas se lancem englobadas na data em que forem extraídas da caixa. Os comerciantes de

retalho deverão lançar diariamente no Diário a soma total das suas vendas a dinheiro, e, em assento separado, a soma total das vendas fiadas no mesmo dia.

No mesmo Diário se lançará também em resumo o balanço geral (artigo nº. 10, nº 4), devendo aquele conter todas as verbas deste, apresentando cada uma verba a soma total das respectivas parcelas; e será assinado na mesma data do balanço geral. No Copiador o comerciante é obrigado a lançar o registro de todas as cartas missivas que expedir, com as contas, faturas ou instruções que as acompanharem.

**Art. 13 -** Os dois livros sobreditos devem ser encadernados, numerados, selados e rubricados em todas as suas folhas por um dos membros do Tribunal do Comércio respectivo, a quem couber por distribuição, com termos de abertura e encerramento subscritos pelo secretário do mesmo tribunal e assinados pelo presidente.

Nas províncias onde não houver Tribunal do Comércio, as referidas formalidades serão preenchidas pela Relação do distrito; e, na falta desta, pela primeira autoridade judiciária da comarca do domicílio do comerciante, e pelo seu distribuidor e escrivão e o comerciante não preferir antes mandar os seus livros ao Tribunal do Comércio. A disposição deste artigo só começará a obrigar desde o dia que os Tribunais do Comércio, cada um no seu respectivo distrito, designarem.

**Art. 14 -** A escrituração dos mesmos livros será feita em forma mercantil, e seguida pela ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalo em branco, nem entrelinhas, bordaduras, raspaduras ou emendas.

**Art. 15 -** Qualquer dos dois mencionados livros, que for achado com algum dos vícios especificado no artigo precedente, não merecerá fé alguma nos lugares viciados a favor do comerciante a quem pertencer, nem no seu todo, quando lhes faltarem as formalidades prescritas no artigo nº 13, ou os seus vícios forem tantos ou de tal natureza que o tornem indigno de merecer fé.

**Art. 16 -** Os mesmos livros, para serem admitidos em juízo, deverão achar-se escritos no idioma do país; se por serem de negociantes estrangeiros estiverem em diversa língua, serão primeiro traduzidos na parte relativa à questão, por intérprete juramentado, que deverá ser nomeado a aprazimento de ambas as partes, não o havendo público; ficando a estas o direito de contestar a tradução de menos exata.

**Art. 17 -** Nenhuma autoridade, juízo ou tribunal, debaixo de pretexto algum, por mais especioso que seja, pode praticar ou ordenar alguma diligência para examinar se o comerciante arruma ou não devidamente seus livros de escrituração mercantil, ou neles tem cometido algum vício.

**Art. 18 -** A exibição judicial dos livros de escrituração comercial por inteiro, ou de balanços gerais de qualquer casa de comércio, só pode ser ordenada a favor dos interessados em gestão de sucessão, comunhão ou sociedade, administração ou gestão mercantil por conta de outrem, e em caso de quebra.

**Art. 19 -** Todavia, o juiz ou Tribunal do Comércio, que conhecer de uma causa, poderá, a requerimento da parte, ou mesmo do ex officio, ordenar, na pendência da lide, que os livros, ou de qualquer ou de ambos os litigantes sejam examinados na presença do comerciante a quem pertencerem e debaixo de suas vistas, ou na de pessoa por ele nomeada, para deles se averigar e extrair o tocante à questão.

Se os livros se acharem em diverso distrito, o exame será feito pelo juiz de direito do comércio respectivo, na forma sobredita; com declaração, porém, de que em nenhum caso os referidos livros poderão ser transportados para fora do domicílio do comerciante a quem pertencerem, ainda que ele nisso convenha.

**Art. 20 -** Se algum comerciante recusar apresentar os seus livros quando judicialmente lhe for ordenado, nos casos do artigo nº. 18, será compelido à sua apresentação debaixo de prisão, e nos casos do artigo nº. 19 será deferido juramento supletório à outra parte. Se a questão for entre comerciantes, dar-se-á plena fé aos livros do comerciante a favor de quem

se ordenar a exibição, se forem apresentados em forma regular (artigo nºs 13 e 14).

Os artigos 17 e 18 deste código comercial nos remetem ao oposto do que é praticado nos dias atuais, em que se procura a transparência das informações prestadas ao público, inclusive premiando empresas que publicam suas demonstrações com riquezas de detalhes<sup>14</sup>.

O Brasil iniciava uma nova fase; com a expansão comercial, novas formas de transporte eram necessárias, assim a navegação a vapor mereceu atenção especial de D. Pedro II. A Companhia Brasileira de Paquetes a Vapor, secundada por outras menores, ligava a capital ao Norte e ao Sul.

Em 1852, Irineu Evangelista de Sousa, Barão de Mauá, organizou nossa primeira grande empresa fluvial, a Companhia de Navegação a Vapor do Amazonas. Esta empresa tinha como principal objetivo manter a soberania brasileira sobre o rio Amazonas, pois os americanos buscavam a internacionalização deste rio, alegando que o país não usufruía a potencialidade dele. Diante deste fato, o governo necessitava implementar o comércio na região e, para tanto, recorreu ao espírito empreendedor do Barão de Mauá para realizar esta tarefa.

Tratados com países vizinhos facilitaram a navegação no Prata, Paraná, Paraguai e Uruguai.

Mesmo com as atenções voltadas para o transporte, medidas reguladoras continuavam a ser publicadas pelo governo. Assim, em 10 de março de 1852, pelo Decreto n.º 930, o imperador determinou a incumbência às Juntas de Comércio de rubricar os livros dos comerciantes. Em seu artigo 1.º, diz textualmente:

Compete ás Juntas do Commercio, além das attribuições que lhe são conferidas pelo artigo dezoito do Regulamento numero oitocentos trinta e oito de vinte e cinco de novembro de mil oitocentos e cinquenta, rubricar os livros dos commerciantes matriculados, e dos agentes auxiliares do Commercio de suas Províncias.

---

<sup>14</sup> O prêmio em destaque refere-se ao “Premio Transparência” oferecido pela ANEFAC – Associação Nacional dos Executivos em Finanças.

Em seu artigo segundo, complementa:

Compete-lhes, outrossim, o registro dos documentos que os Commerciantes matriculados são obrigados a inscrever no registro Publico do Commercio, e do das embarcações Brasileiras, destinadas á navegação do alto mar.

Continuando as iniciativas para desenvolver os meios de transporte, Irineu Evangelista de Sousa, depois Barão e Visconde de Mauá, em 1854, com esforços próprios, inaugurou a primeira estrada de ferro, com 14,5 quilômetros iniciais.

Em 1856, Mariano Procópio Ferreira Laje iniciou a construção da primeira rodovia, a União e Indústria, ligando Petrópolis e Juiz de Fora (144 km), concluída em 1861, com obras de arte, muros de arrimo e estações de muda de animais.

O desenvolvimento comercial e industrial continuava a prosperar no país; até 1849 haviam sido fundados 35 estabelecimentos industriais e, entre 1849 e 1859, outros 24 estabelecimentos foram inaugurados, tendo uma perspectiva de franco crescimento, para os próximos anos. Este fato motivou o governo imperial a tomar medidas reguladoras mais intensas para estas sociedades.

O decreto nº 2.457 de 05 de setembro de 1859, emanado por Ângelo Moniz da Silva Ferraz, Presidente do Conselho de Ministros, Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda e Presidente do Tribunal do Tesouro do governo imperial, impôs a todas as sociedades bancárias e qualquer tipo de sociedade anônima que enviassem semanalmente, no caso dos bancos, e mensalmente, para as demais, aos cuidados da Secretaria de Estado nos Negócios da Fazenda, um demonstrativo informando os valores que compunham os seus ativos; o estado do seu capital e reservas; todas as emissões, movimentações de letras notas ou vales; o movimento das contas correntes, depósitos, quantias recebidas por empréstimos e quaisquer outras operações especiais<sup>15</sup>.

No decreto acima citado, são mencionadas reservas, porém a prática de constituí-las já estava sendo exercida por algumas sociedades alguns anos antes desta regulamentação, como pode ser observado nos estatutos dessas empresas.

---

<sup>15</sup> Observa-se que estas regras aconteceram um ano antes da criação da lei das S.As. (NA).

Nos Estatutos do Banco Comercial da Província da Bahia, em 13 de Novembro de 1846, em seu artigo 29, consta: “*Do lucro líquido de cada semestre se deduzirão 10% para o fundo de reserva [...]*”.

Em 23 de setembro de 1854, a Companhia Mineira de Goyaz, pelo artigo 23, destinava 5% do lucro semestral para o fundo de reserva.

Em 01 de setembro de 1855, a Sociedade Anônima que fabricava produtos químicos e refinava açúcar, pelo artigo 5.<sup>º</sup> de seus estatutos, destinava 10% de seus lucros para formar um fundo de reserva.

Muitos autores indicam, inadequadamente, o Decreto-Lei n.<sup>º</sup> 2.627, de 26 de setembro de 1940, como sendo a primeira lei que regulamenta as sociedades anônimas no Brasil. Muitos anos antes, no mínimo 80 anos, já existia uma lei que regulamentava este tipo de sociedade. Neste tópico será explorada esta afirmação, que já foi tema do artigo “*A primeira lei das Sociedades Anônimas no Brasil*”, publicado em 2002, na Revista de Contabilidade e Finanças da USP, no qual Ricardino e Iudícibus corroboraram esta afirmação.

Em 22 de Agosto de 1860, pela lei n.<sup>º</sup> 1083, a Assembléia Legislativa sancionou as providências sobre os Bancos de Emissão, meio circulante e diversas Companhias e Sociedades. Conforme Ricardino e Iudícibus (2002, p. 7-25), esta lei é verdadeiramente a primeira Lei das Sociedades Anônimas; nos seus dizeres: “[...] a Lei 1.083 de 22 de agosto de 1860, em que pesem as limitações sócio econômicas é de fato a primeira lei das Sociedades Anônimas no Brasil, diferentemente do conceito vigente que adota a Lei 2.627, de 1940, como tal.”

Na lei n.<sup>º</sup> 1083, tínhamos a regulamentação dos aspectos societários, tais como: emissão de ações, deliberações das assembléias, controle governamental sobre as operações bancárias e sobre os títulos emitidos, controle sobre a escrituração dos bancos, incorporação de novas sociedades anônimas etc. Como pode ser visto no corpo da lei e nos controles relatados, este ordenamento legal detinha um alto nível de controle sobre as sociedades anônimas, principalmente os

bancos. Segundo Ricardino e Iudícibus (2002, p. 19), “[...] Detém um nível de autoritarismo somente comparável aos Decretos e Atos Institucionais exarados no golpe de 1964.” Este fato pode ser observado no artigo 2.<sup>º</sup>, parágrafo 1.<sup>º</sup>, que destacamos:

As Companhias ou Sociedades Anonymas, Nacionais ou Estrangeiras, suas Caixas Filiaes ou Agências, que se incorporarem ou funcionarem sem autorização concedida por Lei ou por Decreto do Poder Executivo, e aprovação de seus estatutos ou escripturas de associação, além de incorrerem na pena do artigo 10 do decreto n. 575 de 10 de janeiro de 1849, pagarão as que tiverem capital social a multa de 1 a 5% do mesmo capital, e as que não tiverem a de 1:000\$ a 5:000\$000, pelas quaes multas, assim como por todos os actos das referidas Sociedades, ficão solidariamente responsáveis os sócios que as organisarem ou tomarem parte em suas deliberações, direcção ou gerencia, e as pessoas que directa ou indirectamente as promoverem.

(BRASIL, Coleção de Leis do Brasil, 1860, p. 31)

Em 03 de novembro de 1860, o Decreto n.<sup>º</sup> 2.679 oferece os modelos dos balanços das diversas sociedades anônimas, suas respectivas datas de apresentação e remessa aos Presidentes das Secretarias de Estado, conforme artigo 2.<sup>º</sup> deste decreto. A seguir, reproduziremos o modelo de balanço para os bancos de emissão<sup>16</sup>, os modelos das demais sociedades poderão ser vistos nos anexos.

---

<sup>16</sup> Bancos de Emissão: os bancos de emissão são aqueles autorizados a emitir moeda, conforme a lei n.<sup>º</sup> 683 de 05 de julho 1853.

**BANCO (a denominação delle)**  
**(Mez e anno)**

<b>Activo.</b>			<b>Passivo.</b>	
Accionistas. Entradas não realizadas		\$	Capital. Valor de ..... Acções a \$ .....	\$
Accionistas da Estrada de Ferro de D. Pedro 2. <sup>o</sup>		\$	Emissão. Valor em circulaçao .....	\$
Pelas que pertencem ao Banco		\$	Letras a pagar. Dinheiro tomado a premio .....	\$
Apolices da Dívida Publica. Idem		\$	Fundo de Reserva. Realizado até esta data.....	\$
Letras descontadas. Saldo em Carteira		\$	Ganhos e Perdas. Lucro sujeito á liquidação .....	\$
Letras caucionadas. Idem		\$	(E quaesquer outras contas).	
Letras de Hypothecas. Idem		\$		
Contas correntes. Saldo desta conta		\$		
Letras a receber. Idem		\$		
(E quaesquer outras contas)				
Caixa. Pelos seguintes valores:				
Em moeda de ouro de 22 quilates		\$		
Em barras de ouro 22 quilates		\$		
Em barras de prata de 11 dinheiros		\$		
Em notas do Thesouro:				
Menores de 10\$000	\$			
De outros valores	\$			
	-----			
Em notas de varios Bancos		\$		
Em notas do proprio Banco		\$		
	-----			
		\$		
	-----			
<b>Rs. .</b>	<b>\$</b>			
			<b>Rs. .</b>	<b>\$</b>

Fonte: BRASIL, Coleção de Leis do Brasil (1860, p. 706-707).

Para uma visualização prática dos balanços publicados na época, será demonstrado o balanço das Casas Mauá, do Barão de Mauá, devido a sua importância, na época, como o maior empresário do Império, conforme Caldeira (1995), haja vista os diversos empreendimentos que estavam sob seu domínio, a saber: Cia. Ponta de Areia, Cia. de Gás, Cia. de Navegação, Banco Comercial (este transferido para o governo), Empréstimos para o Uruguai, Estradas de Ferro etc.

**Balanço das Casas Mauá & C.  
31 de Dezembro de 1867**

**TABELLA N. 4**

Resumo dos balanços das casas Mauá & C., em 31 de Dezembro de 1867 comprehendendo a casa matriz e todas as suas filiaes.

ACTIVO		PASSIVO	
Quinhões a emitir.....	10.000.000\$000	Capital.....	20.000.000\$000
Liquidação de Mauá, Mac. Gregor & C.....	6.394.689\$238	Fundo de reserva .....	1.874.249\$991
Fundos públicos e ações.....	17.634.090\$978	Lucros e perdas.....	1.250.174\$725
Immoveis.....	12.731.247\$880	Emissão nas Repúblicas Oriental e Argentina.....	10.579.212\$511
Contas correntes.....	26.424.554\$414	Contas correntes.....	36.173.940\$296
Letras a receber.....	9.158.298\$623	Letras por dinheiro a premio.....	11.529.736\$230
Casas filiaes.....	15.988.216\$394	Letras a pagar .....	10.518.666\$480
Diversos valores.....	3.646.475\$889	Casas filiaes.....	20.248.973\$272
Caixa.....	13.209.306\$290	Diversos valores .....	3.011.925\$701
	<hr/> <b>115.186.879\$206</b>		<hr/> <b>115.186.879\$206</b>

Fonte: RICARDINO; IUDÍCIBUS (2002)

Observa-se, pelos modelos oferecidos pelo governo, que havia uma clara estrutura de ativos e passivos que deveria ser demonstrada pelas Sociedades Anônimas. O que hoje chamamos de Patrimônio Líquido constituía as primeiras obrigações da empresa, como pode ser observado, tanto no balanço das Casas Mauá, quanto nos modelos expedidos pelo governo, seguido criteriosamente pelo empresário. Nota-se a conta Capital em primeiro plano, seguida do Fundo de Reserva e logo após a conta de Lucros e Perdas, apurada segregadamente e transferido o seu saldo para o balanço.

Quanto à periodicidade para publicação, o decreto determinava que os bancos deveriam elaborar balanços mensais e, as demais sociedades anônimas, no mínimo semestralmente.

Quanto a outros aspectos contábeis permaneceram aqueles citados no Código Comercial e no decreto de 1849, sendo que o decreto n.<sup>º</sup> 2679 contribuiu com os vários modelos de balanços.

O decreto n.<sup>º</sup> 2686, de 10 de novembro de 1860, determinou o prazo para que os Bancos e outras Companhias e Sociedades Anônimas, suas Caixas Filiais e agências que funcionavam sem autorização pudessem regularizar sua situação. O prazo estipulado para esta regularização foi de 60 dias, contados da data de publicação do decreto.

Em 03 de março de 1862, José Maria da Silva Paranhos, Presidente do Tribunal do Tesouro Nacional, por meio da decisão n.<sup>º</sup> 21 da Fazenda, aprovou as instruções para o concurso de empregados da Alfândega. Entre os cargos oferecidos constavam os cargos de escrivário de 1.<sup>a</sup> entrância e 2.<sup>a</sup> entrância. Os escrivários de 1.<sup>a</sup> entrância deveriam comprovar a experiência no cargo de escrivário auxiliar e os escrivários de 2.<sup>a</sup> deveriam realizar uma prova na qual comprovavam os seus conhecimentos em diversas matérias, entre elas: Teoria da escrituração mercantil por partidas simples e dobradas e suas aplicações ao comércio e a administração de fazenda.

É importante frisar que, nesta época, o curso “Aula do Comércio” já era oferecido pelo império em algumas escolas, inclusive o “*Instituto Comercial da Corte do Rio de Janeiro*”, desde 1856, como será visto mais à frente.

Em 25 de novembro de 1863, por meio do decreto n.<sup>º</sup> 3189, o Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Agricultura, Comércio e Obras Públicas, determinou que o modelo de balanço a ser utilizado pelas companhias de seguro mútuo, deveriam ser organizados, publicados e remetidos anualmente à citada secretaria, utilizando somente o modelo proposto, uma vez que, no decreto 2679 de

03 de novembro de 1860, não foram contemplados os modelos de balanços para estas companhias.

<b>Balanço anual das Companhias de Seguro — Mútuo.</b>			
<b>Capital nominal.</b>			
Valores segurados em predios, mercadorias, mobilias, etc., que passarão do anno de..... para o de..... constantes das apolices de n. <sup>o</sup> ..... a .... Réis.....			§ §
Idem de novos seguros efectuados neste anno pelas apolices de n. <sup>o</sup> ..... a .... Réis.....			§ §
E', portanto, a totalidade do valor dos objectos seguros no anno desta conta Réis.....			§
<b>Debito.</b>		<b>Credito.</b>	
Quantia que passou do anno de ..... para o de .... proveniente do saldo dos premios e contribuições relativas a seguros daquelles e dos annos anteriores, com a respectiva deducção dos estornos e dividendos ocorridos neste anno Réis.....	§	Pagamentos feitos no decurso deste tempo por comissões, ordenados e mais despezas com o custeio do estabelecimento Réis.....	§
Contribuições concerneentes a esses seguros que continuarão em Réis.....	§	A .... parte do .... destinada para Fundo de Reserva, Réis.....	§
Premios de novos seguros efectuados no tempo da presente conta, inclusive os por % Réis.... da apolice e Imposto do Sello Réis.....	§	Transacções que também passão para a conta do fundo de Reserva, Réis.....	§
	§	Subvenção para ocorrer ao pagamento de sinistros, Réis.....	§
	§	Saldo deste anno, e a distribuir-se pelos respectivos socios. Réis.....	§
	§		§
	§		§
<b>Fundo de Reserva.</b>			
Importancia dos sinistros de n. <sup>o</sup> .... a .... pagos durante este anno, Réis.....			§
Saldo que passou na Conta do anno passado, Réis.....			§
Juros obtidos pelos depositos nos Bancos, Réis.....			§
As fracções supraditas, Réis.....			§
A subvenção da Conta geral, ut supra, Réis.....			§
(Saldo ou Réis)			
<b>Observações.</b>			
Rio de Janeiro ... de ..... de .....			
(Assinatura).			

Fonte: BRASIL, Coleção de Leis do Brasil, 1863.

Algumas considerações devem ser feitas, relativas à demonstração acima, no tocante ao item fundo de reserva. Como pode ser observado, a composição deste fundo refere-se a valores que deveriam ser aplicados no mercado para a garantia de remuneração do segurado. Como paralelo a estes fundos de reserva, atualmente temos as reservas técnicas, onde a SUSEP – Superintendência de Seguros Privados as define como sendo: "**RESERVA TÉCNICA** - Termo utilizado para definir valores matematicamente calculados pelo segurador, com base nos prêmios recebidos dos segurados, para garantia dos pagamentos eventuais dos riscos assumidos e não expirados; ex.: Reserva de Sinistros a Liquidar." Nota-se que, apesar da alteração da nomenclatura, a função continua sendo a mesma, a garantia dos pagamentos para eventuais riscos assumidos.

Atualmente estas reservas são calculadas tendo por base a Resolução do Conselho Nacional de Seguros Privados CNSP n.<sup>o</sup> 36 de 08/12/2000, que aprovou as normas para constituição das Provisões Técnicas das Sociedades Seguradoras,

## Entidades Abertas de Previdência Privada e Sociedades de Capitalização.

No ano de 1864, o Brasil viveu uma forte crise comercial, fato este impulsionado pela guerra com o Paraguai, e que teve repercuções em toda a economia brasileira, principalmente no que tange ao comércio do território nacional. O Império, pelo decreto n.<sup>º</sup> 3308, de 17 de setembro de 1864, decretou a moratória de todos os pagamentos devidos pelos comerciantes. Em seu artigo primeiro consta textualmente:

Ficam suspensos e prorrogados por 60 dias, contados do dia 09 do corrente mês, os vencimentos das letras, notas promissórias, que quaisquer outros títulos comerciais a pagar na corte, e província do Rio de Janeiro; e também suspensos e prorrogados pelo mesmo tempo os protestos, recursos em garantias, e prescrições dos referidos títulos.

Este decreto fez somente uma exceção: aos banqueiros e casas bancárias, por meio do seu artigo terceiro: "*As falências dos banqueiros e casas bancárias ocorridas no prazo de que trata o artigo 1º serão reguladas por um decreto que o governo expedira.*" Esse decreto foi expedido em 30 de setembro de 1864, com o n.<sup>º</sup> 3309.

Com a regulamentação das sociedades anônimas, e incremento do comércio e indústria no país, surgiram algumas entidades privadas, tais como: Associações Beneficentes, os Juízes Arbitrais, para dirimir conflitos societários, e as Associações Comerciais, destinadas a discutir assuntos relativos ao comércio, bem como reivindicar ao governo melhorias em assuntos que poderiam impedir o desenvolvimento do comércio brasileiro, tanto nos aspectos legais quanto no incentivo ao comércio.

A Associação Comercial de Maceió foi a primeira aprovada pelo Governo Imperial, por intermédio do decreto n.<sup>º</sup> 3823, datado de 29 de março de 1867. No estatuto desta associação, em seu capítulo primeiro, consta que ela seria formada pela reunião voluntária de todos os negociantes nacionais e estrangeiros de Maceió e província das Alagoas, sendo que sua finalidade era promover o que fosse melhor para o comércio em geral da província envolvida.

Neste mesmo ano, o decreto n.<sup>º</sup> 4042, datado de 11 de dezembro de 1867, criou a Associação Comercial do Rio de Janeiro, tendo como mesmo objetivo e também como associados aqueles citados na associação comercial de Maceió e província das Alagoas.

Também em 1867, pelo decreto n.<sup>º</sup> 4059, de 28 de dezembro, foi criada a Associação Comercial do Ceará.

#### **2.4.2 Período sob os efeitos da Lei Eusébio de Queiroz – 1870 a 1889**

Neste período, os efeitos da Lei Eusébio de Queiroz, de 1850, que extinguiu o tráfico negreiro, começaram a surtir efeito, uma vez que o capital, antes destinado à compra de mão-de-obra escrava, começou a ser transferido para outros setores da economia como indústria, área portuária e financeira. Coincidindo com este período, o desenvolvimento da economia cafeeira entrava no seu auge, desenvolvendo principalmente a região Sudeste do país, em especial São Paulo (AMED, 2000, p. 27-8).

Com este desenvolvimento, a criação de novas Associações Comerciais continuou, uma vez que o comércio de toda a região sul e sudeste do país estava estimulada.

Em 7 de janeiro de 1871, através do decreto n.<sup>º</sup> 4736, foi criada associação comercial de Porto Alegre. O artigo 5º do estatuto desta associação trouxe algumas inovações comparativamente aos estatutos citados anteriormente. O parágrafo 1º do referido artigo dispunha:

Investigar as necessidades do comércio e indústria de, atender a suas justas reclamações e promover seus interesses por todos os meios ao seu alcance.

Parágrafo 2º Representar os poderes do estado e sobretudo quando disseram respeito ao comércio e indústria, já levando ao seu conhecimento todas as queixas e reclamações de estes dois ramos de atividade nacional, já reclamando as medidas que julgar conveniente a seu desenvolvimento e prosperidade.

Parágrafo 3º Reunir todos os dados elementais relativos ao movimento comercial e industrial da praça de Porto Alegre e formar com eles a estatística anual desta praça.

Parágrafo 4º Para criar um fundo de reserva e destinado à construção e melhoramento de um edifício para a praça e a compra, conservação e aumento de uma livraria comercial.

Parágrafo 5º Fundar um montepio comercial em benefício dos membros da associação que caírem em indigência, quando eles parecerem sem lhes deixar meios com que possam viver.

Por meio do decreto n.º 5182, em 16 de dezembro de 1872, foi criada a associação comercial da cidade do Penedo. Essa associação, além dos assuntos ligados ao comércio, também cuidava dos assuntos referentes à agricultura da citada cidade.

O decreto n.º 5445, de 22 de outubro de 1873, aprovou o regimento interno da praça do comércio da cidade de Pelotas, na província de São Pedro do Rio Grande do Sul. Conforme as disposições preliminares do regimento interno desta praça, ela tinha os seguintes objetivos:

- a) Oferecer um ponto de reunião para tratar de toda a classe de negócios lícitos. Para este fim a praça estará aberta todos os dias nos notificados, das 8h da manhã até às 10h da noite, no verão; das nove da manhã e até as 09 da noite, no inverno;
- b) Formar uma corporação comercial com a diretoria, eleita pelos seus membros, munida por eles de faculdades necessárias para os representar perante as autoridades do país e elevar a estas, em nome do comércio, suas petições as representações sobre assuntos mercantil e industrial, em que sua voz mereça ser ouvida;
- c) Fornecer ao estabelecimento jornais e revistas nacionais e estrangeiras, telegramas e notícias de interesse comercial, tanto no império, como fora dele.

O decreto n.º 6260, de 19 de julho de 1876, aprovou os estatutos da Associação Beneficente Comercial. Esta associação possuía características peculiares, oferecia aos seus associados as mais diversas formas de assistência, tais como: recolocação no mercado; auxílios pecuniários, em caso de doença desemprego; auxílios para viagem, com mudança de domicílio no caso de alguma enfermidade; auxílio médico, botica (farmácia) e funeral; subsídios pecuniários aos que ficassem impossibilitados de adquirir os meios de subsistência.

O decreto n.<sup>º</sup> 6494, de 01 de março de 1877, reformou os estatutos da Associação Comercial do Rio de Janeiro. A reforma destes estatutos estava essencialmente representada no artigo 4<sup>º</sup>, em seus itens 4 e 6, cada um dizendo:

IV. Criar um fundo destinado ao engrandecimento, conservação e melhoramento da praça do comércio (que está seu cargo), das casas da associação e a compra, conservação e aumento de uma biblioteca comercial e industrial.

[...]

VI. Criar um fundo aplicável à organização, custeio e auxílio de um instituto comercial no qual serão educados gratuitamente os filhos dos sócios da associação que pelas suas circunstâncias não possam freqüentar outras escolas. Este instituto será regido por um regulamento especial aprovado pela assembléia geral.

Com o crescente aumento das atividades comerciais, surgiram também as divergências societárias e, para dirimi-las, foi criado em 26 de junho de 1867, pelo decreto n.<sup>º</sup> 3900, a figura do Juízo Arbitral do Comércio. Este árbitro tinha por finalidade a solução de pendências comerciais entre as partes solicitantes e deveria ser aceito, em comum acordo, pelas duas partes requerentes. A atuação deste árbitro poderia ser judicial ou extrajudicial.

Outra entidade privada, de grande importância para Contabilidade, diz respeito aos guarda-livros.

Com o aumento do número de guarda-livros, os profissionais da área resolveram criar uma associação de classe. Como todas as associações e sociedades deveriam ser aprovadas por lei, os estatutos do novo empreendimento foram submetidos à aprovação Imperial e aprovados em 18 de fevereiro de 1870, por meio do decreto n.<sup>º</sup> 4475.

Em 9 de maio de 1877, com o decreto n.<sup>º</sup> 6564, foi aprovado o estatuto do Clube Beneficente dos Guarda-Livros. Este clube tinha como principal objetivo oferecer um centro de lazer, intelectualidade e proporcionar um espaço para discussões das matérias pertinentes à profissão de guarda-livros. Como objetivo secundário, também prestava auxílio àqueles que se encontravam em dificuldades financeiras.

Trinta e dois anos depois da Lei n.<sup>o</sup> 1083, uma nova regulamentação para as Sociedades Anônimas seria publicada, com a Lei n.<sup>o</sup> 3150, de 04 de novembro de 1882, complementada pelo decreto n.<sup>o</sup> 8821, de 30 de dezembro de 1882, que a regulamentou.

O referido regulamento era composto de 168 artigos, distribuídos em onze capítulos, a saber: Capítulo I – Da natureza, qualificações e condições das sociedades anônimas; Capítulo II – Da constituição das sociedades anônimas; Capítulo III – Dos administradores; Capítulo IV – Dos fiscais; Capítulo V – Da assembléia geral; Capítulo VI – Da dissolução e liquidação amigável; Capítulo VII – Da liquidação forçada das sociedades anônimas; Capítulo VIII – Das sociedades que carecem de autorização do Governo para se organizarem; Capítulo IX – Disposições Gerais; Capítulo X – Das Sociedades em comandita por ações; Capítulo XI – Disposições Gerais.

Esta lei e o decreto que a regulamentou dispõem sobre os aspectos societários das sociedades anônimas. Comentaremos alguns artigos desta lei que despertaram maior atenção na leitura, sendo que anexamos uma reprodução dela no final deste estudo.

Um dos aspectos de interesse desta lei tratava da contratação de empréstimos. Seu artigo n.<sup>o</sup> 21 diz que a empresa poderia contrair empréstimos por via de obrigações (debêntures) ao portador. Além desta observação, o referido artigo traz todos os detalhes sobre a emissão, através de cinco parágrafos, que iremos reproduzir, tendo em vista a importância do assunto, pois traz uma similaridade com as atuais operações com este tipo de papel:

Art. 21. É permitido ás sociedades anonymas contrahir empréstimo por via de obrigações (debêntures) ao portador.

§ 1.<sup>º</sup> O título da obrigação, além das cláusulas próprias dos instrumentos desta natureza, deverá conter:

- 1.<sup>º</sup> A serie das obrigações;
- 2.<sup>º</sup> O numero de ordem;

3.<sup>º</sup> A somma total do empréstimo, a cuja serie pertence.

§ 2.<sup>º</sup> A somma do empréstimo, ou empréstimos, não poderá exceder o capital subscripto.

§ 3º Os portadores das obrigações poderão nomear um fiscal para colaborar com os de que tratam os artigos 54 e seguintes, com iguais direitos.

§ 4º É lícito aos mesmos portadores assistirem às reuniões da assembléia geral e tomar parte nas discussões, sem voto deliberativo.

§ 5º Os empréstimos por obrigações não podem ser contrahidos senão por virtude de autorização expressa nos estatutos ou de deliberação da assembléia geral.

No artigo 40, encontram-se as formas de aumento de capital, admitidas pela lei, que eram: insuficiência para o objeto da sociedade, acréscimo de obras e ampliação de serviços ou operações sociais, compreendidos, neste último tópico, os lucros da empresa.

O artigo 54 tratava da nomeação de fiscais para compor um conselho que examinaria e daria um parecer sobre os negócios e operações da sociedade, sendo que este parecer era oferecido no ano seguinte à sua nomeação. As bases para este parecer eram: o inventário, o balanço e as contas dos administradores.

Nesta lei são apresentadas as regras para a liquidação e dissolução das sociedades anônimas, trazendo inclusive aspectos sobre como deveria proceder aos liquidantes, tanto nas liquidações amigáveis quanto naquelas forçadas.

No artigo 88, das incumbências dos liquidantes, observa-se que caberia a estes organizarem os inventários e o balanço, nos quinze dias imediatos às suas nomeações, ou da dissolução da sociedade.

Nas liquidações ou dissoluções que não fossem amigáveis, conforme o artigo 102, seriam nomeados, pelo Juiz, dentre os cinco maiores credores, dois síndicos, com funções idênticas àquelas exercidas nos dias de hoje.

Outro tópico de interesse tratava das fusões entre sociedades, descrito no artigo 165, o qual textualmente dispunha: “*A fusão de duas, ou mais sociedades anonymas em uma só sociedade, se considerará como constituição de nova sociedade, e, portanto se realizará de conformidade com as disposições do art. 3º da lei e disposições concernentes deste decreto.*”

Quanto aos aspectos contábeis foram mantidos aqueles constantes da Lei 1083 de 1860, Código Comercial de 1850 e Decreto 575 de 1849.

O caráter legalista da Contabilidade brasileira está expresso em todos os dispositivos legais que foram demonstrados, bem como a vastidão de leis, regulamentos, decretos, alvarás e decisões que orientaram a Contabilidade deste país desde o início do século XIX e até os dias atuais, uma vez que se procura sempre atender aos aspectos legais, inclusive no que tange aos princípios fundamentais da Contabilidade.

Pode-se afirmar que a regulamentação contábil foi muito mais ampla do que aquelas pontuais apresentadas por vários autores; como pontos de destaque, ressaltamos: as leis que regulamentaram as sociedades anônimas, os vários modelos de apresentação de balanços e balancetes, as determinações para constituição de fundos de reserva, pelas sociedades anônimas, os livros obrigatórios, Diário e Razão, para todas as empresas comerciais, enfim regulamentações que merecem a atenção para pesquisas ainda mais detalhadas.

### CAPÍTULO III – AS INSTITUIÇÕES DE ENSINO DE CONTABILIDADE E ESCRITURAÇÃO COMERCIAL

Durante todo o período colonial brasileiro o ensino esteve a cargo das instituições religiosas, mais especificamente dos jesuítas que, além da catequese, ministram as primeiras letras. Após a expulsão deles pelo Marquês de Pombal, em meados do século XVIII, o Brasil viveu um período de carência escolar, por mais de cinqüenta anos.

De acordo com Almeida (2000, p. 25-30), no Brasil, foram dedicados quase dois séculos às conquistas materiais, ao clero foi inteiramente confiada a tarefa de instruir as populações deste país, quer convertendo os indígenas, ou então se dedicando ao árduo trabalho de fazer prevalecer a fé sobre as dificuldades por que passavam os colonos e seus descendentes nos limites da moral, da justiça e da humanidade.

Durante a permanência dos padres da Companhia de Jesus no Brasil, foram mantidas várias escolas dirigidas por professores verdadeiramente hábeis. Depois da expulsão dos jesuítas, outras ordens religiosas tentaram continuar o ensino público, mas estavam muito aquém de seus predecessores.

A instrução primária oferecida ao povo, às custas do governo colonial, ficou muito abaixo do que se possa imaginar. Os estudos secundários somente eram oferecidos nos seminários episcopais e em um pequeno número de seminários civis, onde se ensinavam as seguintes disciplinas: aritmética, álgebra, geometria, latim e grego, retórica e um pouco de filosofia. A continuação dos estudos deveria ser realizada em Portugal.

O Brasil permaneceu nesta situação por quase sessenta anos, desde meados do século XVIII até a primeira década do século XIX. Esta situação começou a ser modificada somente a partir da chegada da Família Real, conforme dito no preâmbulo do capítulo anterior, que iniciou uma série de medidas para retomar o ensino no país.

### 3.1 O Ensino Comercial

Os primeiros passos dessa reforma foram dados já nos primeiros dias da permanência de D. João VI, por intermédio de um decreto para a criação da primeira *Aula Pública de Economia*, proposta e confiada ao futuro Visconde de Cairu, em 23 de fevereiro 1808, com os seguintes dizeres: “*Crêa na cidade do Rio de Janeiro uma cadeira de Sciencia Economica.*”

José da Silva Lisboa, futuro Visconde de Cairu, se formou em direito em Coimbra. Voltou para o Brasil em 1780 e trabalhou em Ilhéus e Salvador como advogado e professor. Foi pioneiro em direito comercial e de economia política, tendo ocupado, no país, diversos cargos administrativos (ROCHA, 2001, p. 11-3).

Segundo Bielinski (2000, p. 4), o funcionamento deveria ser no horário noturno e estava sujeito à direção e inspeção do *Tribunal da Junta de Comércio, Agricultura, Fábricas e Navegação*. Este curso estava destinado a preparar os empregados do comércio para o exame na Junta Comercial. Entretanto os resultados obtidos com esta iniciativa não lograram êxito, sendo que o Visconde de Cairu jamais lecionou uma aula sequer, fato explicado, pois ele não tinha conhecimentos sobre a matéria.

O ensino comercial não se desenvolvia, sendo que a razão principal para este desinteresse reposava na idéia de inferioridade das profissões mercantis e o culto ao bacharelismo, conforme esclarece Bielinski (2000, p. 2), em seu artigo “A Educação Profissional do Século XIX”: “*Se fosse para despender dinheiro com a educação, a escolha recaía nas carreiras que davam status social e título de doutor. E por conta desse desinteresse pelas atividades comerciais, era o estrangeiro que se estabelecia e prosperava no setor.*”

### **3.1.1 A Aula do Comércio na Província do Maranhão**

#### **3.1.1.1 Situação socioeconômica no Maranhão de 1801 a 1900**

No período que abrange 1801 a 1850, o Maranhão viveu seu apogeu econômico, principalmente impulsionado pela agricultura, o que posteriormente levou o estado a aplicar recursos na pecuária. Segundo Marques (1970, p. 209), os principais produtos que fomentavam o comércio Maranhense eram aguardente de cana, algodão em rama, amendoim, arroz pilado, açúcar, azeites vegetais, baunilha, cacau, café, carnes salgadas, castanhas.

Quanto à pecuária neste período era considerada inexpressiva, pois, conforme Ribeiro (1990, p. 54), até a metade do século XIX, consumia-se muito mais do que era oferecido pelo mercado.

Conforme Viveiros *apud* Ericeira (2002, p. 41), o crescimento das exportações no período de 1812 a 1819 foi constante, sendo em 1812 de 1.069:951\$000 até atingir em 1819 a cifra de 3.669:687\$000.

A partir de 1851, a economia maranhense entra em declínio. De acordo com Ericeira (2002, p. 73), neste período, a economia do Maranhão, que tinha como base de sustentação o algodão, entrou num processo de queda nas exportações. Outros ciclos tentaram reanimar a economia maranhense, como o do açúcar (1860 a 1882) e o do couro (1860 a 1870).

#### **3.1.1.2 A Aula do Comércio**

A primeira Aula de Comércio no Maranhão teve seu início em 1811, porém não logrou resultados, pois durante nove anos o lente responsável ocupou o lugar sem nada ensinar. Conforme Viveiros *apud* Ricardino (2001, p. 6),

Entregaram-na a um homem incompetente, que, durante nove anos, usufruiu o cargo, sem nada ensinar. Chamava-se Francisco Justino da Cunha. Tais e tantas provas de ignorância deu no cargo, que em 1820 o

então Governador, Capitão Bernardo da Silveira Pinto, mandou o Desembargador André Gonçalves de Souza abrir uma sindicância a seu respeito.

Sobre as conclusões desta sindicância, observe-se o laudo da época, citado abaixo:

Que o lente da Aula de Comércio desta Cidade é tão inábil para as lições e exercícios da aula que ocupa, que ignora não só os rudimentos da Ciência do Comércio, mas até nem sabe gramática e ortografia da língua materna, não tendo nem ao menos a habilidade de ocultar a sua inaptidão, que cientes disto os pais de família não lhe confiam os seus filhos.  
(VIVEIROS *apud* RICARDINO, 2001, p. 6)

As conclusões deste inquérito foram levadas ao conhecimento do governador do Estado e também a D. João VI, sendo que, em fevereiro de 1820, o referido lente foi suspenso e seus pagamentos sustados.

A Aula de Comércio do Maranhão somente foi restabelecida pelo Decreto de 02 de agosto de 1831, publicado em 04 de janeiro de 1832, tendo como seu lente Estevão Rafael de Carvalho que, após três anos, lançou um dos primeiros livros sobre Contabilidade no Brasil, “A Metafísica da Contabilidade Comercial”, o qual, em princípio, era destinado aos seus alunos. Este livro tem uma grande valia, pois nos traz um relato da aula do comércio ministrada no Maranhão, em 1835. Quanto a este lente, vide a rápida biografia constante do capítulo IV desta dissertação.

A seguir é reproduzida parte do decreto que restabelecia a Aula do Comércio no Maranhão:

#### DECRETO

A Regência, em nome do Imperador o Senhor D. Pedro Segundo, há por bem sancionar [...]

Art. 1º Será restabelecida nesta Cidade [São Luiz] a “Aula de Comércio”, que há poucos anos deixou de existir...

Art. 2º O lente da mencionada Cadeira terá ordenado de seiscentos e quarenta mil réis; e será provida esta, como outras semelhantes Aulas do Império.

Art. 3º ...

(O Publicador Oficial, 04 de janeiro de 1832 *apud* RICARDINO, 2001, p.7)

Sobre o Livro “A Metafísica da Contabilidade Comercial” que era destinado aos alunos da Aula de Comércio, é dividido em três partes:

- Primeira Parte:

- a) Da Contabilidade Natural, que trata das transações à vista: compra e venda de gêneros.
- b) Das Transações a Tempo, isto é, a prazo.
- c) Das Transações à Vista e a Prazo Conjuntamente.

- Segunda Parte:

Trata da Escrituração Parcial ou “Partidas Singelas”, o equivalente a partidas simples.

- Terceira Parte:

Aborda a Escrituração Recíproca, isto é, as Partidas Dobradas e dá dois exemplos de balanço.

O livro apresenta, ainda, diversos exemplos e exercícios que utilizavam as operações mercantis características da época.

### **3.1.2 O Ensino Comercial na Bahia**

#### **3.1.2.1 Situação socioeconômica na Bahia**

Sede do governo geral da Colônia, Salvador era centro administrativo e burocrático do Império Português na América. Cidade portuária, cresceu também como centro de apoio financeiro e material às culturas de exportação do Brasil, tais como cana-de-açúcar e fumo. No século XVIII, já havia se tornado uma importante praça comercial. Desde 1723 tinha uma *Mesa do Bem Comum dos Homens de Negócios*, fórum de debates e decisões de âmbito comercial. Então o comércio era mais intenso em Salvador do que em qualquer outra cidade do reino, inclusive Lisboa, segundo Matta (1999 p. 33). A cidade também desenvolvia atividades comerciais com o Recôncavo e o Sertão, estendendo suas trilhas comerciais a Minas e ao Piauí.

Salvador era um exemplo de metrópole colonial e comercial<sup>17</sup>. Sua principal atividade era a exportação de bens de consumo produzidos no Recôncavo para o exterior, sendo importante também como depósito de bens vindos de Lisboa para serem revendidos no Brasil.

O crescimento da população acelera-se a partir do século XVIII e a cidade passa a desenvolver atividades comerciais mais intensas com regiões vizinhas. O comércio regional e o mercado interno tornam-se cada vez mais importantes. O quadro abaixo revela o crescimento populacional da cidade nos primeiros três séculos de sua história.

**Quadro 2 - Evolução populacional por etnia**

ANO	POPULAÇÃO	BRANCOS	NÃO BRANCOS
1587	4.000	-	-
1681	12.000	-	-
1724	25.000	-	-
1759	40.263	-	-
1775	34.253	28%	72%
1808	51.112	20,4%	79,6%

Fonte: MATTA (1999, p. 34)

### 3.1.2.2 Estrutura social da cidade

A estrutura social da cidade de Salvador, conforme Matta (1999, p. 35), estava dividida em quatro categorias fundamentais. No topo da estrutura social estavam as classes dirigentes, compostas basicamente por altos funcionários do governo, dentre os quais se destacavam magistrados, administradores, eclesiásticos e oficiais militares. Nessa camada estavam ainda grandes comerciantes e proprietários de terra. A seguir, havia uma camada intermediária, formada por funcionários públicos menos importantes, alguns profissionais liberais, comerciantes, taberneiros e mestres de ofícios nobres. A terceira camada era formada por

---

<sup>17</sup> Segundo Pierre George *apud* Matta (1999), metrópoles coloniais são cidades fundadas com objetivos comerciais por populações emigradas durante o período colonial, tendo somente dois setores de atividades: o setor primário regional e o terciário.

funcionários subalternos, oficiais mecânicos, pequenos comerciantes, vendeiros, ambulantes e pescadores. A quarta camada era composta basicamente pelos escravos, a força de trabalho da época, mas também por mendigos e vagabundos.

### **3.1.2.3 A Casa Pia Colégio dos Órfãos de São Joaquim**

#### **3.1.2.3.1 A construção do colégio de órfãos**

O catarinense Joaquim Francisco do Livramento, também conhecido por Irmão Joaquim, pois pertencia à Ordem 3<sup>a</sup> de São Francisco, foi o grande responsável pela construção do colégio de órfãos. Segundo seu biógrafo Henrique Fontes, quando estava de passagem por Salvador, com destino a Portugal, comoveu-se com o estado de abandono em que viviam os pobres e meninos de rua. O Irmão Joaquim obteve um atestado datado de 16 de março de 1796, onde consta que “[...] o número de miseráveis e infelizes que perambulavam pelas ruas da cidade era superior ao dos que, por caridade, poderiam ser recolhidos no hospital da Santa Casa.” (In: MATTA, 1999, p. 42). De posse deste documento, iniciou uma cruzada para a construção de um orfanato que abrigasse estes jovens, não somente para cuidar deles, mas também para ensinar-lhes um ofício.

Em 16 de julho de 1803, foi conferido um atestado pelo Cabido da Catedral Metropolitana que confirmava o zelo com que o Irmão Joaquim recebia as esmolas e administrava o Orfanato. Este atestado sugere que o seminário iniciou um processo de educação sistemático, pedagogicamente organizado, para formação de menores. Órfãos das camadas mais baixas da população, que provavelmente não teriam acesso a escola alguma, entravam para o seminário e lá participavam de um processo pedagógico, composto de estudo de primeiras letras, formação moral e religiosa. Após esse preparo, eram enviados a mestres, para formação profissional.

#### **3.1.2.3.2 Os estatutos da Casa Pia dos Órfãos de São Joaquim**

Os estatutos originais da Casa Pia dos Órfãos de São Joaquim foram aprovados somente em 30 de abril de 1828 (In: BRASIL, 1828). No corpo desse

estatuto, encontra-se o programa de aulas e o conteúdo programático das disciplinas, que eram tratadas como doutrinas.

O estatuto era dividido em três grandes títulos, cada título contendo seus capítulos e parágrafos. O título I tratava das autoridades encarregadas da direção e governo do colégio. O título II falava sobre a organização do colégio. Finalmente o título III informava sobre a educação dos colegiais e este será o foco da análise.

Mesmo que se tenha que delimitar a análise, focando os aspectos contábeis pertinentes a este estudo, vale evidenciar o conteúdo deste título, ainda que apenas os grandes tópicos de cada capítulo, para depois nos aprofundarmos naquele que é de interesse específico.

O título III estava subdividido em quatro capítulos, a saber: Capítulo I - da educação em geral; Capítulo II - da educação física; Capítulo III - da educação literária, sendo que este será o foco principal de nossa análise; Capítulo IV - da educação religiosa e moral, dos exercícios religiosos, dos bons costumes, das recompensas e finalmente das culpas e castigos.

### **3.1.2.3.3 Da educação literária – Capítulo III do Título III dos Estatutos**

No parágrafo 1º do citado capítulo, encontram-se as referências gerais à educação dos órfãos, nas quais claramente é descrito o propósito da educação profissional que será oferecida àquele que lá estiver. Na seqüência, estão transcritos os principais trechos de que trata o parágrafo citado:

§ 1º Devendo os orphãos destinar-se principalmente para os empregos e ocupações da vida comum, segundo o que fica dito no plano geral de educação [...]

Neste mesmo parágrafo existia uma tabela, denominada Tabela N.1, onde constavam todas as doutrinas (disciplinas) que deveriam ser ministradas no curso, o total de treze doutrinas, e a bibliografia a ser adotada em cada uma delas. Para que

não se estendam em demasia, serão reportadas apenas aquelas que constituem o foco desta análise.

A décima segunda doutrina referia-se a “*Elementos de commercio e escripturação mercantil*”. O estatuto propõe como bibliografia para esta disciplina as “*postillas da aula do commercio de Lisboa, Tratado de Carlos Abbot, princípios de direito mercantil, escriptos pelo dito Barão de Cayrú.*”

A proposta, nesta etapa do estatuto, era de que o curso fosse dividido em dez anos, para que o aluno aprendesse desde as práticas fundamentais do ensino, transitando pelas doutrinas mais avançadas, noções teóricas dos diversos ofícios oferecidos pela casa até que fosse destinado à aprendizagem prática, fato este que poderia ocorrer durante o curso.

As primeiras noções sobre Contabilidade e escrituração mercantil eram oferecidas no 9.<sup>º</sup> ano, e o 10.<sup>º</sup> ano era destinado somente para elementos do comércio e escrituração mercantil. Abaixo é reproduzido o conteúdo programático destes dois últimos anos:

#### **9.<sup>º</sup> ANNO**

- *Elementos de commercio, e escripturação mercanti.*
- *Elementos de chimica, e historia natural, e noções geraes de agricultura.*
- *Praxe do risco das cartas geographica.*

#### **10.<sup>º</sup> ANNO**

- *Elementos de commercio, e escripturação mercanti.*

Apesar da forma estruturada com que foram distribuídas estas disciplinas, ao longo dos dez anos programados para estudos, não há notícias de que tenham sido

implantadas pelo colégio, as razões podem ser aquelas contidas no parágrafo sete, a seguir reproduzido:

Neste 2.<sup>º</sup> plano calculado para as actuaes circumstâncias do collegio, se emquanto forem módicas as suas rendas, acontecer que não se estabeleçam logo dentro do mesmo collegio os últimos ramos de instrucción marcados na tabella pelas letras A, B, C, D, achando-se alias estabelecidos, e ensinando-se estes publicamente na cidade, poderão os collegiaes, que já então deverão ter tocado os 12 annos de idade, sahir diariamente a ouvir as lições dos respectivos professores, a saber: as de arithmeticā, geometria, álgebra, e desenho, e as noções de historia natural, e chimica, os collegiaes, que se destinarem para a agricultura, para as artes mecânicas, e ainda para a vida marítima; e as de commercio, e sua escripturação [grifo nosso], os que forem escolhidos para esta profissão. E porque os collegiaes devem ter já nesse tempo adquirido bastante força physica, e os ditos professores públicos só fazem uma lição cada dia, poderão os mesmos collegiaes desde logo unir aos sobreditos conhecimentos theoricos a prática das suas respectivas profissões, freqüentando nas manhãs, ou tardes, que ficarem livres das ditas lições, já as officinas do Imperial Trem e Arsenal, já os escriptorios dos negociantes, onde por Mediação da Mesa forem admitidos a fazer o seu tirocínio, indo, e voltando unidos, debaixo da inspecção de algum collegial mais prudente, ou famulo<sup>18</sup>, encarregado de vigiar sobre a sua conducta durante a dita ida e retirada.

A educação praticada no colégio consta desse estatuto, e é esta que se observa ter perdurado por toda sua existência, enquanto colégio profissionalizante no século XIX. O aluno permanecia entre quatro a cinco anos; nos três primeiros anos eram ensinadas as disciplinas de doutrina cristã, urbanidade, leitura e escritura portuguesa, operações fundamentais de aritmética. No quarto ano, gramática e língua portuguesa e, finalmente, no quinto ano, gramática e língua francesa ou inglesa.

A partir do sexto ano, o aluno já era encaminhado para os ensinamentos práticos e eventuais complementos teóricos, mas estes não eram ministrados nas dependências do colégio. Sabe-se, porém, que na Aula do Comércio, em Lisboa, existiam muitos brasileiros (CARDOSO *apud* RODRIGUES et al., 2002, p.14), desta forma pode-se inferir que estes adquiriam os conhecimentos teóricos e poderiam ser os multiplicadores para estes aprendizes.

Visando uma melhor compreensão do tempo de permanência destes alunos no colégio e seus destinos, apresenta-se uma pesquisa realizada nos documentos

---

<sup>18</sup>Fâmulo: Conforme o dicionário Aurélio da Língua Portuguesa: empregados de casas religiosas ou canônicas.

originais da Casa Pia, onde se localizaram diversos alunos, destinados à profissão de caixeiro, que teriam como responsabilidade o controle e escrituração das operações comerciais realizadas pelas casas em que eram alocados.

RELAÇÃO DOS ALUNOS DA CASA PIA					
DATA			DATA	COMERCIANTE	TIPO DE ESTABELECIMENTO
Entrada	Nascim.	Nome do Aluno	Saída	Requisitante	
01/01/1840	31/12/1830	José Silvestre da Silva	10/06/1847	João Antonio de Souza Severo	Não Consta
09/01/1842	N/C	Damásio Cornélio de Mattos	19/02/1849	Luiz Pereira Franco	Loja
26/07/1842	27/01/1834	Candido Teixeira de Souza	16/06/1849	Belens & Irmãos	Escriptório
01/09/1842	01/12/1833	Sisnando Custódio Palmeira	04/08/1846	João Baptista de Magalhães	Não foi possível identificar
24/02/1843	01/07/1837	Januário José Bellez	04/06/1851	Manoel Balbino Bellez	O irmão continuou a educação
09/04/1845	07/08/1837	Antonio Antunes Marinho	12/11/1849	José Pedro de Souza Paraizo	Loja
22/08/1846	18/11/1837	Antonio Borges da Silva	31/10/1850	Francisco Augusto de A. Basto	Loja de Maçãs
01/08/1850	01/03/1844	Tito da Silva	12/11/1857	Braz Diogo das Chagas	Não Consta
01/08/1850	N/C	Américo Leal de Mattos	20/05/1855	Benjamim Pereira Marcinho	Loja
01/08/1850	29/09/1842	Mguel José Tavares	08/06/1858	Macávio José Ramos	Não Consta
26/10/1851	09/09/1843	Sergio Rufiniano Serapião	08/03/1857	Bastos & Irmãos	Armazém de Molhados
01/11/1850	01/04/1841	Genésio Adolpho Ribeiro	11/12/1854	José Antonio Bispo	Não Consta
02/01/1851	26/10/1843	Francisco L. Costa D'Avila	23/05/1858	Eugenio Bovio	Não Consta
02/01/1851	02/02/1842	Zacharias P. de Carvalho	27/08/1855	Francisco Felix Bahia	Não Consta
01/03/1852	01/12/1844	Wenceslao José de Almeida	08/03/1857	Joaquim Ignácio Ribeiro dos Santos	Alambique
17/01/1854	N/C	Antonio José Paula Ribeiro	28/09/1858	Joaquim Ignacio Ribeiro dos Santos	Não Consta
01/08/1854	21/12/1844	Vicente Atílio Regulo	21/12/1855	José Joaquim de Melo Pacheco	Comercio
02/11/1854	25/01/1846	Virgilio Paulo C. de Brito	03/10/1858	Joseph Lanas	Loja de Perfumarias
25/01/1855	01/12/1846	Cassiano Augusto de Lima	27/07/1857	Francisco Roiz Germano	Não Consta
01/08/1855	N/C	Licínio Pinto da Costa	09/09/1858	Fructuio Pinto Da Costa	Comercio

Fonte: Arquivos da Casa Pia de São Joaquim

Ao sair do colégio, o aluno era destinado a algum estabelecimento comercial para concluir sua aprendizagem. A partir deste ponto o aluno recebia instruções do proprietário da casa comercial sobre a forma de escriturar seus livros e controle de seus estoques. Para oficializar o envio do aluno para a eventual casa comercial, era feito um termo de saída indicando quem era seu responsável e que este deveria suprir todas as necessidades desse aluno. Vide, a seguir, uma reprodução deste termo de saída:

**Termo de Sahida do Orfão Genésio Adolpho Ribeiro**

Aos onze dias do mes de Dezembro de 1854 por deliberação da Meza Administrativa do Seminário dos Orfãos, e em virtude do disposto no §7 do título 3º. dos Estatutos foi entregue ao Sr. José Antonio Bispo o Orfão Genésio Adolpho Ribeiro, que o requereu para telo em sua casa de caixeiro, obrigando-se a sustentálo, vestilo, e suprilo de todo o necessário á sua custa por espaço de cinco annos em que o referido orfão permanecerá em sua companhia, não podendo sair e nem ser despedido sem consentimento da meza.

Com firmesa o que fiz lavram este termo que asignam o Sr. Bispo comigo Escrivão da Meza

**José Antonio Bispo**

A Casa Pia e Collegio de São Joaquim funciona até hoje como orfanato, porém sua importância como colégio formador de profissionais, pelo período de 85 anos (1825-1910), está restrita à história que se julgou pertinente relatar neste estudo.

Para futuros pesquisadores, o colégio mantém um arquivo organizado sobre sua Contabilidade, desde a fundação até os dias de hoje, contando com duzentos anos de escrituração.

### **3.1.3 O Instituto Comercial do Rio de Janeiro**

A mão-de-obra especializada era escassa, nos dizeres de Avellar (1970, p. 252): “*Faltava tecnologia, considerando-se o ensino profissional como próprio para desvalidos da sorte e ministrando-o, principalmente, em asilos orfanológicos e casas de educandos artífices.*”

Em face desta situação algumas medidas urgiam, principalmente no sentido de aperfeiçoar a educação no país, melhorando inclusive o nível dos lentes. Sendo assim, em 31 de janeiro de 1842 pelo decreto n.<sup>o</sup> 121, o Ministro, Cândido José de Araújo Viana, tornou obrigatório que o provimento das cadeiras da aula do comércio somente seria efetuado por meio de concurso público e devidamente aprovado por uma junta avaliadora. Até a data deste decreto, os provimentos destas cadeiras eram realizados somente através de indicações, sem a devida avaliação da capacidade do lente que iria ocupá-las.

Porém, até 6 de julho de 1846, a capital do império não contava com um curso de comércio. Assim, com o decreto n.<sup>o</sup> 456, o governo imperial manda executar o regulamento da Aula do Comércio da cidade do Rio de Janeiro. O regulamento desta aula era composto de quatro capítulos, a saber: no capítulo 01, referia-se ao ano letivo, exames, matrículas e atos; o capítulo 02 tratava dos lentes e substitutos; o capítulo 03, dos objetos de ensino; e finalmente um capítulo 04, das disposições gerais deste regulamento.

Com o decreto n.<sup>o</sup> 490, de 30 de dezembro de 1846, o governo imperial regulou a maneira que se deviam passar as cartas de habilitação aos alunos da Aula do Comércio da cidade do Rio de Janeiro. Esta carta de habilitação tem para nós, nos dias de hoje, o mesmo efeito do certificado de conclusão de curso. A seguir, é reproduzido o texto desta carta de habilitação:

*"A congregação dos lentes da aula do commercio da cidade do Rio de Janeiro tendo presente as notas relativas ao Senhor Fulano de tal e Filho de... nascido aos... dias de tal mês, em ano, natural da província de... acerto aos que extra virem, que o mesmo Senhor fulano de tal... tem feito os estudos declarados no regulamento número 45 meia de 6 de julho de 1846, por que se rege este estabelecimento; e foi aprovado em todas as matérias ensinadas. Em testemunho do que dito fica se lhe passou a presente, que vai a assinada por todos os membros da congregação.*

*Aula do comércio da cidade do Rio de Janeiro aos tantos de tal mês e ano."*

Conforme Bielinski (2000, p. 4), a Aula do Comércio, em 1848, possuía 18 alunos no primeiro ano e 26 no segundo, e funcionava na Rua da Conceição, 16.

Prosseguindo com Bielinski (2000, p. 4-5), em 1851, havia cursos em colégios pagos para meninos, que se diziam "preparatórios para o comércio e para as Academias do Império", onde se ensinavam, além da educação primária, as matérias essenciais para ingressar no comércio e academias. Eram "[...] o Lyceu Commercial na rua do Andarahy, 10; Collegio São Sebastião, em Botafogo, 26; e Collegio João Henrique Freese, no município de Nova Friburgo; Collegio Estrella de Petrópolis."

Com o decreto nº 1.763 de 14 de maio de 1856, foi criado o **Instituto Comercial da Corte ou do Rio de Janeiro**, substituindo a Aula do Comércio da Corte, que já havia sido reformada pelo decreto nº 769, de 09 de agosto de 1854 e dava novos estatutos, com os seguintes dizeres: "Autorisa o Governo para reformar a Aula do Commercio desta Côrte, e a elevar até a quantia de vinte mil réis a contribuição dos alumnos." Conforme Bielinski (2000, p.4): "A Aula de Comércio foi efetivamente extinta no ano de 1857, quando era freqüentada, nos dois anos em que se constituía, por apenas 21 alunos."

Consta nos Estatutos do Instituto Comercial do Rio de Janeiro, aprovado pelo decreto citado, a menção da duração do curso, de dois anos, contendo as seguintes disciplinas, em seus respectivos anos:

Primeiro ano: Contabilidade e escrituração mercantil, geografia e estatística comercial.

Segundo ano: direito mercantil, economia política com a aplicação especial ao comércio e à indústria.

No capítulo II, o estatuto tratava do plano geral de ensino; capítulo III da admissão dos alunos; capítulo IV do regime das aulas e dos exames do fim de ano e das férias; capítulo V dos prêmios e vantagens concedidas aos alunos; capítulo VI da freqüência dos alunos e da política do instituto; capítulo VII do comissário do governo; capítulo VIII da junta dos professores; capítulo IX do diretor; capítulo X dos professores e dos opositores; capítulo XI dos empregados; e, finalmente, capítulo XII das disposições gerais.

Neste estatuto ainda existiam seis modelos, a saber: carta de habilitação; carta de mérito aos prêmios, mencionada no artigo 27 (neste artigo são mencionadas premiações aos alunos que concluírem um curso em primeiro e segundo lugar); carta de mérito os prêmios do artigo 28 (a premiação do citado artigo referia-se a situações especiais nas quais o aluno poderia ser premiado por honra ao talento, moralidade e a aplicação); juramento do diretor prestado nas mãos do comissário; juramento que deviam prestar os professores nas mãos do comissário do governo; juramento que deviam prestar os empregados nas mãos do diretor.

O Império disponibilizava recursos para a manutenção do Instituto, sendo que, em 18 de outubro de 1856, pelo decreto n.º 1832, o governo autorizou a abertura de um crédito suplementar de 1725 contos e 350 réis, para as despesas da Aula do Comércio no exercício 1855-1856.

Desta forma, inicia-se a reforma do ensino comercial no Brasil, quando entra em atividade o Instituto Comercial da Corte, que somente começa a funcionar efetivamente em 1858 no edifício do externato do Colégio Pedro II. De acordo com Bielinski (2000, p. 5), o Instituto iniciou com 19 alunos: 14 no primeiro ano e 5 no segundo ano, sendo o ensino pago e no período diurno. Este fato levou ao fracasso do curso, uma vez que os caixeiros tinham dificuldade para pagar as mensalidades, pois não poderiam deixar os seus afazeres nas lojas durante o dia para se dedicarem aos estudos, desta forma acabavam faltando em demasia.

No livro *Um Passeio pela Cidade do Rio de Janeiro*, de Joaquim Manuel de Macedo (1947, p.57), encontra-se a seguinte citação com relação ao Instituto Comercial:

Ao lado direito da escada fica uma sala chamada da reitoria, porque é aí que despacha o reitor do externato. /.../ Contígua a esta sala se acha a entrada para a escada da torre da igreja. Em frente a esta escada estende-se o antigo consistório do lado esquerdo do templo, /.../ tendo ultimamente servido para secretaria do colégio, e depois para secretaria do Instituto Comercial./.../

No salão que antes era chamado de sala da música, e /.../ tendo perdido o seu antigo destino, serve atualmente de salão para exames gerais de instrução pública e para a aula de português e caligrafia do Instituto Comercial.

A casa da rua Estreita de S. Joaquim, que é contígua à mesma igreja, é um sobrado que outrora serviu para a habitação dos reitores do colégio, e que, achando-se desocupada, terá segundo se diz, de receber os consertos e obras indispensáveis para se estabelecer nela o Instituto Comercial, que o externato do Imperial Colégio de D. Pedro II hospeda desde 1857.

Em 09 de fevereiro de 1861, o decreto n.<sup>o</sup> 2741 dava uma nova organização ao Instituto Comercial do Rio de Janeiro. O ensino do instituto comercial foi dividido em duas partes, a saber: primeira parte - curso preparatório, e segunda parte - um curso profissional.

No curso preparatório eram ensinadas quatro cadeiras, a saber: primeira: gramática nacional, caligrafia e desenho; segunda: a língua francesa; terceira: o inglês; e quarta: o alemão.

O curso profissional também foi dividido entre quatro cadeiras, a saber: primeira - aritmética completa, com aplicação especial ao comércio, álgebra, até as

equações do segundo grau. Segunda - escrituração mercantil e legislação da fazenda. Terceira - geografia e estatística comercial. Quarta - direito comercial e economia política.

Novamente foram reformulados os estatutos do Instituto Comercial, pelo decreto n.º 3058 de 11 de março de 1863, aumentando a duração do curso de dois para quatro anos, distribuindo as disciplinas em cada ano da seguinte forma:

Primeiro ano: francês, inglês e aritmética, com aplicação especial às operações comerciais e álgebra até equações do segundo grau.

Segundo ano: francês, inglês, aritmética, álgebra, geometria plana e no espaço, geografia e estatística comercial.

Terceiro ano: alemão, geografia, estatística comercial, direito comercial e legislação de alfândegas e consulados, comparada com as das praças de maior comércio com o Brasil, e escrituração mercantil.

Quarto ano: alemão, direito comercial e legislação das alfândegas e consulados, comparada com as das praças de maior comércio com Brasil, e escrituração mercantil.

Serão comentados os *caputs* de cada capítulo deste regimento do Instituto Comercial.

O capítulo II tratava da demissão dos alunos. O capítulo III, do regime das aulas, exames do fim de cada ano e das férias. Capítulo IV, dos prêmios e vantagens concedidas aos alunos. Capítulo V, da freqüência dos alunos e da polícia do instituto. Capítulo VI, destinado aos professores abrangendo sua conduta e forma de contratação. Capítulo VII, da junta dos professores. Capítulo VIII, dos empregados do Instituto e, finalmente, no capítulo IX, das disposições gerais do instituto.

Neste estatuto foi apresentado um novo modelo de carta de habilitação que iremos reproduzir:

*Carta de habilitação*  
*Instituto Commercial do Rio de Janeiro*

*Eu F..., Diretor do Instituto Commercial do Rio de Janeiro, tendo presentes os termos de aprovação obtida pelo Sr... filho de... nascido em... no dia... de... de 18..., em todos os estudos do mesmo instituto, e em consequência da autoridade que me é dada pelos Estatutos que baixarão com o Decreto N.º .... de ... de ... e do que neles se determina, dou esta Carta de habilitação ao dito Sr. F... para que com ela goze de todos os direitos, e prerrogativas que lhe são inerentes.*

*Rio de Janeiro em ... de ... de 18...*

*O Director do Instituto.*

*O Secretário do Instituto.*

Em 28 de janeiro de 1871, por meio do decreto n.º 4684, foi criada, no Instituto Comercial do Rio de Janeiro, uma cadeira de economia política.

No Relatório de 1877, do Ministro dos Negócios do Império, Conselheiro Deputado Antonio da Costa Pinto e Silva, consta:

Em 1875 matricularam-se no Instituto 29 alunos, dos quais 16 perderam o ano. Ficou, portanto, reduzido a 13 o número dos que freqüentaram as aulas até o seu encerramento. Destes, 1 não prestou exame e 12 foram examinados, com os seguintes resultados: aprovados plenamente em todas as matérias 4; em algumas matérias e simplesmente em outras 2; simplesmente em todas as matérias 3; em algumas matérias e reprovados em outras 3. Nenhum aluno completou o curso. Freqüentaram também as aulas 26 ouvintes.

Em 1876 matricularam-se 27 alunos, dos quais 20 perderam o ano. Dos 7 que concluíram o ano, 3 não compareceram a exame e 4 foram examinados com os seguintes resultados: aprovados plenamente em todas as matérias 2; aprovado plenamente em algumas matérias, simplesmente em outras e reprovado em outras 1; simplesmente em algumas matérias e reprovado em outra 1. Ainda este ano não houve aluno algum que completasse o curso. Foram 26 os ouvintes das diversas aulas.

O Instituto Comercial é uma instituição morta. Os algarismos que aí ficam são disso a mais eloquente demonstração. Em uma cidade comercial, como a do Rio de Janeiro, mal se pode explicar a razão por que o Instituto Comercial encerrasse o ano letivo com 7 alunos de matrícula. E, pois, urgente extinguir ou reorganizar este estabelecimento, com o qual tão improdutivamente despende o Estado anualmente 20:800\$000.

O Instituto Comercial, embora estivesse enquadrado no capítulo de Instrução Primária, podia ser considerado um estabelecimento de instrução secundária, porque a maior parte das disciplinas que constituíam o seu curso de estudos entrava na classe do ensino secundário.

Nos dizeres de Bielinski (2000, p. 7),

No ano de 1877 surgiu um outro Instituto Comercial funcionando na Rua do Regente, 19, "desde as 5 da tarde até depois das 8 horas" com aulas de Contabilidade e Escrituração Mercantil, Geografia, Direito Mercantil; Economia Política; Francês, Inglês, Matemática, Alemão, Caligrafia e Desenho Linear, conforme anúncio. Mas não se têm notícias de sua continuidade.

Em 15 de novembro de 1879, iniciou-se o declínio do Instituto, como pode ser observado pelo decreto n.º 7538, no qual o Ministro e Secretário de Estado dos Negócios do Império, Francisco Maria Sodré Pereira, declarou extintas as cadeiras de francês, inglês, alemão, caligrafia e matemáticas extinguindo também os lugares de diretor, secretário e porteiro do Instituto Comercial.

Em 1880 ocorreu uma profunda mudança nos estatutos do Instituto Comercial do Rio de Janeiro. O decreto n.º 7679, datado de 28 de fevereiro de 1880, reduziu drasticamente o volume de disciplinas, sendo somente ministradas as seguintes: geografia e estatística comercial, direito comercial e legislação das alfândegas comparada com a das praças de maior comércio com o Brasil, escrituração mercantil e economia política. O tempo de duração da Aula do Comércio foi reduzido para dois anos. É suprimido o lugar de comissário do governo.

Em 06 de março de 1880, o decreto n.<sup>o</sup> 7684 criou, no município da corte, a Escola Normal Primária. Esta escola tinha a função de formar professores capacitados a lecionar no magistério primário. Entre as diversas disciplinas ministradas nessa escola, destacam-se três de extrema importância para a história da Contabilidade: escrituração mercantil, princípios de economia social e doméstica.

O Instituto Comercial do Rio de Janeiro foi extinto em 1882. Os comentários sobre os motivos desta queda serão amplamente expostos no capítulo sobre o ensino no Brasil.

Esse Instituto funcionou por vinte e quatro anos, porém o seu esvaziamento foi contínuo, devido aos fatos expostos e à grande dificuldade em atender às exigências para o aluno ingressar neste curso.

Conforme esclarece Bielinski (2000, p. 7), a tentativa de implantar um curso comercial, no Rio de Janeiro ficando cada vez mais estéril. O Instituto Comercial, substituto da Aula do Comércio, não conseguiu atender ao ensino compatível com as necessidades do comércio da capital, o que provocou um esvaziamento de alunos.

O que ajudou, também, para o declínio do Instituto Comercial, conforme o editorial do Jornal Cruzeiro de 26 de junho de 1882 (*apud* BIELINSKI, 2000, p. 5), "[...] era o vício originário do papelório; para que cada aluno alli penetrasse exigisse-lhe tantos documentos e informações, que logo aos primeiros passos desanimava o aspirante à matrícula."

O ensino comercial – profissionalizante na capital do império, apresentava falhas e estava completamente decadente. Diante deste cenário ocorreu a iniciativa da criação do Curso Comercial do Imperial Liceu de Artes e Ofícios do Rio de Janeiro, em 1882. Este curso era gratuito e oferecido em horário noturno, registrando-se, logo no primeiro ano, o número de 478 candidatos à matrícula na primeira série.

Em 1882, no Relatório do Ministro de Estado (*apud* BIELINSKI, 2000, p. 6), encontra-se a confirmação de que "*O Instituto Comercial há muito não funciona por falta de alunos. Tendo o Liceu de Artes e Ofícios aberto as aulas para o curso comercial, o governo resolveu extinguir o Instituto.*"

### **3.1.4 O Curso Comercial do Imperial Liceu de Artes e Ofícios**

A historiadora Alda Carneiro Bielinski, descreve a trajetória do Liceu de Artes e Ofícios em seu artigo "*Educação profissional no século XIX - Curso Comercial do Liceu de Artes e Ofícios: um estudo de caso*" (2000, p. 8-20), publicado no Boletim Técnico do SENAI n.º 03, volume 26, de 2000, descrevendo o ensino comercial nesta instituição durante toda a sua existência. Serão descritos, neste tópico, os fatos pertinentes ao período foco deste trabalho.

O Imperial Liceu de Artes e Ofícios foi o primeiro estabelecimento, no século XIX, a ministrar o ensino comercial no Rio de Janeiro com sucesso, de forma regular e metódica, em curso de 4 anos, noturno e gratuito, visando à profissionalização dos caixeiros ou dos que quisessem entrar nesse ramo profissional.

O idealizador e fundador, Francisco Joaquim Bethencourt da Silva, da Sociedade Propagadora das Belas Artes-SPBA, mantenedora do Liceu, foi diretor, trabalhando, desde 1879, no projeto de sua autoria para a construção da terceira Praça de Comércio, atualmente Centro Cultural do Banco do Brasil. Havia percebido, por intermédio dos representantes da classe mercantil, a necessidade da criação de um curso profissionalizante eficiente, ligado à área em questão. Preocupou-se, então, ante a premente necessidade de qualificação profissional, em proporcionar para os caixeiros e para as classes populares um curso especializado nas atividades mercantis. O ***Curso Comercial do Imperial Liceu de Artes e Ofícios*** foi inaugurado em 26 de junho de 1882, com o aval da Associação Comercial do Rio de Janeiro e o apoio da imprensa da época.

No relatório do Liceu de 1882, consta que a Sociedade Propagadora das Belas Artes, animou-se a promover a criação de um Curso Comercial onde:

[...] jovens aspirantes achassem sem prejuízo de seus trabalhos diurnos, em horas adaptadas ao estudo, o ensino que necessitam para o elevado desempenho de sua tão complexa carreira.[...]

Neste sentido, feitos pela Directoria os estudos indeclináveis para a delineação e plano que projectava, procurou, antes de emprehender qualquer medida, consultar pessoas abalisadas, negociantes desta praça e principalmente a Associação Commercial do Rio de Janeiro, que, representante do commercio, melhor podia avaliar o generoso tentamen<sup>19</sup>.  
(In: BIELINSKI, 2000, p. 7)

Em 27 de fevereiro de 1882, o diretor do Liceu enviou um ofício ao Visconde de Tocantins, presidente da Associação Comercial do Rio de Janeiro expondo o projeto de criação de um curso comercial gratuito e "[...] em horas já livres dos afanosos trabalhos em que se empregam os moços do comércio, e que por isso mesmo aptos à freqüência delles, sem embaragar o desempenho dos deveres diurnos." Citava, como era comum a cada classe em todo o mundo, "[...] a educação peculiar e técnica da respectiva profissão, e a necessidade específica dessa educação que promove a atividade de todas as indústrias, e envolve no seu trabalho capitais alheios."

Enviou um programa de estudos e solicitava a colaboração para o aperfeiçoamento deste. Constatava a urgência de um corpo comercial fluminense ter para os "[...] vindouros comerciantes uma regular e methodica aprendizagem litterária dos uteis conhecimentos de que precisam os jovens auxiliares de todos os multiplos trabalhos comerciais da praça." Recordava os esforços anteriores do Governo, mas sempre infrutíferos, para implantar um curso regular com bases convenientes que, além do peso oficial de uma escola do Governo, "[...] possuía regime contrário à índole e às necessidades, com exigências de preparatorios diffíceis", e onde as horas escolhidas para o ensino etc. tornaram impossíveis as freqüências nessas aulas. Reforçava que:

[...] o Lyceu de Artes e Officios, que no já longo desempenho de sua missão civilisadora tem dado incontestaveis provas de realisar condignamente as idéas que tem concebido, nada pedindo para si, além do auxilio indispensavel ao custeio material das suas aulas, tem fé que constituido este curso, mais uma vez provará quanto valem em um paiz livre, e quanto são proveitosos para os triunfos perduraveis de uma nação, as aulas de

---

<sup>19</sup> Tentamen: Conforme o Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa: tentâmem advém de tentâme que significa tentativa.

iniciativa individual; escola onde, sem imperar o fastidioso sistema papelório do governo e a compressão de uma administração superior, quasi sempre alheia à peculiaridade technica do professorado, se promove o ensino fraternal do povo para o povo.

A Associação Comercial, em 11 de março de 1882, respondeu agradecendo e discorrendo sobre a necessidade deste curso, atribuindo a missão de analisar o plano de estudos às pessoas competentes que colaborariam com o Liceu. O projeto foi aplaudido e esperava-se que o Liceu conseguisse: "*[...] introduzir no país o ensino comercial tão necessário ao prepero das novas gerações, das quais dependem a criação de capitais nacionais e o desenvolvimento industrial do país.*"

No dia 12 de março de 1882, foi lavrada, em seguida, uma Ata instaladora do Curso Comercial do Imperial Liceu de Artes e Ofícios, onde:

*[...] convencidos do merito excepcional d'esta instituição, cujo objecto é o prepero scientifico de futuros negociantes, isto é, a constituição dos melhores e mais fortes elementos do progresso das nações, da civilização dos povos e do futuro da humanidade: os abaixo assignados se propõem a auxiliar por todos os modos de sua influencia pessoal o desenvolvimento de tão patriótico plano [...]*

O Edital no Jornal *Cruzeiro*, de 13 de março de 1882, transcreve a reunião da véspera, onde fora apresentado o plano elaborado para o Curso Comercial com as seguintes disciplinas: português, francês, inglês, alemão, aritmética, álgebra e noções gerais de geometria aplicada a estereometria (cálculo do volume dos sólidos), geografia, desenho linear, Contabilidade, escrituração mercantil e elementos primordiais das ciências econômicas, caligrafia, redação e estilo comercial, história e estatística comercial, economia política, direito comum e mercantil, e que "*[...] teria, além de um anno de preparatorios, quatro annos de estudo, sendo tres do curso normal e um superior, de acordo com a disponibilidade de recursos, aproveitando, inclusive, algumas aulas do ensino profissional que já funcionavam.*"

Em 15 de março de 1882, considerou-se fundado o Curso Comercial do Imperial Liceu de Artes e Ofícios, cuja utilidade para a carreira mercantil era inquestionável.

Após o anúncio da matrícula, inscreveram-se 478 candidatos, dos quais 261 foram aprovados para a freqüência do 1º ano do curso, número que foi considerado elevado, em face da previsão inicial de vagas feitas pelo Liceu. Os restantes foram convidados a freqüentar as aulas do Liceu como preparatório para a respectiva matrícula nas aulas de comércio.

Não havia exigência de qualquer espécie para ingressar no Liceu. Para a matrícula bastava que o aluno se apresentasse e fornecesse os dados para a estatística anual, sem requerimentos ou certidões inúteis. Não era exigido para admissão nenhum outro exame que não fosse o essencial à indicação do aluno para as disciplinas iniciais.

O Liceu teve que efetuar obras indispensáveis para acomodar tão elevado número de alunos que excedeu os cálculos iniciais. Teve de arcar com as dificuldades quase insuperáveis para a criação do curso comercial, pois os auxílios esperados faltaram. Até a Associação Comercial faltou com a ajuda prometida, em virtude do agravamento da crise financeira no país, propiciada principalmente pelo declínio do Império, e a situação precária da instituição ocorrida entre os anos de 1882 e 1890, quando teve, inclusive, de englobar em um único volume os relatórios de 1882 e 1883 por medida de economia, e suspender a publicação dos referentes aos anos de 1887, 1889 e 1890. As obras da sua Praça de Comércio, na Rua Primeiro de Março, também foram paralisadas várias vezes.

O Liceu conseguiu superar os percalços que surgiam. Em 1882, o total de matrículas, em todos os cursos noturnos e gratuitos, era de 3044, distribuídas em 1898 do sexo masculino para os cursos profissionais, 885 para as aulas profissionalizantes do sexo feminino e 261 para o novo curso comercial.

Na fundação do Curso Comercial, o Liceu de Artes e Ofícios possuía uma excepcional organização e administração: o trabalho do corpo docente era gratuito; e a dedicação da Diretoria da Sociedade Propagadora das Belas-Artes buscava

*[...] meios para remover mil urgências do ensino, auxílios para alunas excessivamente pobres, empregos para muitos alunos, e o que é mais custoso, meios para a conclusão das obras do edifício, imprescindíveis para*

*a acomodação completa dos alunos, e tudo isso sem esquecer ainda de aproveitar as aulas existentes para a criação de novos cursos.*

As aulas inauguradas, especialmente para o primeiro ano do curso, foram: português, francês, aritmética, desenho linear e caligrafia, ministradas por: Candido Elias Mendonça de Carvalho, Joaquim Borges Carneiro, Dr. Antonio Zeferino Candido, Dr. Vicente de Souza, Luiz da Silva Reis, Alberto Madei, Luiz Paulo Leal Nabuco de Araújo, Dr. Licinio Chaves Barcellos, E. Gambaro, Eugenio Barros Raja Gabaglia, Dr. Alfredo de Paula Freitas e Theophilo Coelho Dias. Corpo docente que não recebia qualquer remuneração, como os 60 professores dos outros cursos profissionalizantes do Liceu. Desde a fundação, até a década de 30, os professores do Liceu trabalharam gratuitamente e com assiduidade para a educação popular, alguns por mais de 25 ou 30 anos.

O ensino profissionalizante do Imperial Liceu de Artes e Ofícios completou-se com o Curso Comercial.

## CAPÍTULO IV – REVISÃO BIBLIOGRÁFICA DAS PUBLICAÇÕES NO PERÍODO DE 1808 A 1889

### **Autores e suas obras até o final do império brasileiro - biografias e bibliografias**

Este capítulo é destinado a demonstrar as obras daqueles que contribuíram com seu esforço e dedicação para difundir a Contabilidade, ao longo do século XIX, neste país. Curiosamente, alguns deles não tinham quaisquer vínculos com a disciplina, porém, através de suas obras, ajudaram todos aqueles que necessitavam obter ou aprimorar conhecimentos sobre a matéria.

A pesquisa das obras editadas no século XIX foi embasada no “**DICCIONARIO BIBLIOGRAPHICO BRAZILEIRO**” de Augusto Victorino Alves Sacramento Blake, no qual o pesquisador aponta todos os autores que pôde localizar, nas mais diversas áreas do conhecimento humano, desde o início da imprensa escrita no Brasil. Seu trabalho foi concluído no Brasil República com a publicação do sétimo volume, em 1902, dez anos após a publicação do primeiro, num total de 3304 páginas. Serão demonstrados estes autores em ordem alfabética, apresentando algumas informações sobre suas vidas e suas obras.

Os autores mencionados a seguir foram extraídos da obra de Blake. Tendo em vista que esta é composta de sete volumes, para uma melhor localização, será citado, à frente do nome de cada autor, o tomo onde se encontra e as respectivas páginas.

#### **4.1 Obras de 1808 a 1822**

##### **MANOEL JOAQUIM DA SILVA PORTO (Tomo 6, p. 127-8)**

Não existem relatos da data de seu nascimento, tampouco da sua província de origem. Em 1822, ele estava estabelecido no Rio de Janeiro com uma oficina

tipográfica, associado a Felisardo Joaquim da Silva Moraes. Escreveu:

- *Methodo fácil de escriturar os livros por partidas simples e dobradas*, compreendendo a maneira de fazer a escrituração por meio de um só registro, por M. Edmond Legrange; traduzido em português, adaptado ao sistema métrico decimal de pesos e medidas e seguido de um Apêndice compreendendo: correspondência de pesos e medidas métricas; valor e denominação das moedas estrangeiras e suas reduções aos diferentes câmbios etc. Oferecido aos portugueses e aos brasileiros que se dedicam ao comércio. 4.<sup>a</sup> edição. Todas as edições são do Rio de Janeiro, porém não há indicação das datas de publicação.

#### **MANUEL LUIZ DA VEIGA (Tomo 6, p. 151)**

Não existem evidências sobre seu local de nascimento, porém sabe-se que viveu em Portugal e esteve na Inglaterra. Em 1809, veio para o Brasil e aqui faleceu como cidadão brasileiro, em Pernambuco, depois da independência. Sabe-se também que era versado no direito mercantil e no que diz respeito ao comércio, como demonstrou nas obras que escreveu:

- *Escola Mercantil Sobre o Comércio, assim antigo, como moderno entre as nações mercantis dos velhos continentes*. Lisboa, 1803, XVI-506 páginas. Este livro teve a segunda edição em Lisboa, 1819; posteriormente, corrigindo os erros desta edição, escreveu:
- *Reflexões críticas sobre a obra de José da Silva Lisboa*, intitulada “*Princípios de direito mercantil*”, Lisboa, 1803, 24 páginas.
- *Novo methodo para as partidas dobradas para uso daqueles que não tiverem freqüentado a Aula do Commercio*. Lisboa, XVI-109-110 páginas.

#### **4.2 Obras de 1831 a 1840**

#### **ESTEVÃO RAPHAEL DE CARVALHO (Tomo 2, p. 296-7)**

Natural da Província Maranhão, faleceu na cidade de São Luiz em 26 de

março de 1846, tendo feito o curso de Ciências Naturais na Universidade de Coimbra. Foi deputado à terceira legislatura geral.

Foi professor da Aula do Comércio, depois Inspetor da Tesouraria Provincial e sócio do Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro. Além de poesias, escreveu:

- *A Metaphysica da Contabilidade commercial*, para uso de seus alunos, oferecida ao Dr. José Miguel Pereira Cardoso. Rio de Janeiro, 1837, 122 páginas, com dois modelos de balanços de contas.

A reprodução deste livro, pode ser encontrada na biblioteca da FEA-USP, sobre o assunto, vide ainda Ricardino (2000): “*A metafísica da contabilidade comercial e a história das aulas de comércio*”.

### **JOÃO CANDIDO DE DEUS E SILVA (Tomo 3, p. 377-80)**

Natural da província do Pará, nasceu em 11 de março de 1787, e faleceu em Niterói a 08 de agosto de 1860. Doutor em Direito, foi lente da Faculdade de São Paulo de 1830 a 1831. Seguiu a carreira da magistratura, servindo diversos cargos até o de desembargador da relação do Maranhão, no qual obteve sua aposentadoria. Exerceu, antes disto, o lugar de secretário do governo da província do Rio de Janeiro, representou no parlamento sua província natal na primeira legislatura de 1826 a 1829, como suplente, na segunda como deputado eleito. Traduziu para a língua portuguesa muitas obras destinadas a educar e instruir a mocidade. Sua obra voltada à Contabilidade foi:

- *Sciencia do guarda-livros*, ensinada em vinte e uma lições e sem mestre, ou tratado completo de escripturação dos livros em partidas simples e dobradas, posto ao alcance das pessoas que não tem desta ciência idéia alguma, por Jaclot; traduzido etc. Rio de Janeiro, 1835.

**Esta obra pode ser localizada na Biblioteca Nacional do Rio de Janeiro.**

## **MANOEL ALVES BRANCO, 2º VISCONDE DE CARAVELLAS (Tomo 6, p. 7-9)**

Nasceu na província da Bahia em 07 de junho de 1797 e faleceu em Niterói em 13 de julho de 1855, sendo bacharel em leis pela Universidade de Coimbra, senador do império, conselheiro de estado, do conselho de sua majestade o Imperador, e oficial da Ordem do Cruzeiro. Antes de ser senador, foi eleito deputado na segunda legislatura, apresentando vários projetos. Exerceu o cargo de Contador Geral do Tesouro, elaborando regulamentos de Contabilidade e as primeiras instruções para a escrituração por partidas dobradas. Deixando o cargo para ocupar as pastas de Ministro da Justiça e dos Estrangeiros. Ocupou as pastas da Fazenda e do Império em 1837; da Fazenda em 1839 e em 1844; da Fazenda e do Império em 1847 no gabinete por ele organizado. Foi um dos maiores estadistas e oradores do Brasil. Foi também um distinto poeta e escreveu vários livros nesta linha. Para a Contabilidade colaborou com:

- *Instruções para a escripturação por partidas dobradas.* Rio de Janeiro. Não foi informada a data de publicação, porém sabemos que o autor escreveu esta obra enquanto ocupava o cargo de Contador Geral do Tesouro, antes de 1837, desta forma e somente como referencial de data a indicamos.

### **4.3 Obras de 1840 a 1889**

## **AFFONSO CELSO DE ASSIS FIGUEIREDO, I (Tomo 1, p. 11-2)**

Nasceu em Belo Horizonte em 21 de fevereiro de 1837. Formado em direito, exerceu diversos cargos públicos, entre eles o de Inspetor da Tesouraria Provincial, Procurador Fiscal do Tesouro Geral, Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Marinha e Ministro da Fazenda. Adicionalmente, foi do conselho do Imperador e advogado na corte.

Sua experiência na vida pública serviu de base para diversas obras:

- As *finanças do Império*. Rio de Janeiro, 1876 — Este volume era composto de uma coleção de artigos, publicados no Jornal *Reforma*.
- As *finanças da regeneração*: estudo político, oferecido aos mineiros. Rio de Janeiro, 1877.
- *Reorganização da secretaria de estado dos negócios da marinha*: decreto n.º 4174 do 6 de novembro de 1868. Rio de Janeiro, 1868.
- Especial destaque deve ser conferido ao livro *Reorganização da contadaria da marinha*, Rio de Janeiro, 1868.

#### **ANTONIO PLACIDO DA ROCHA (Tomo 1, p. 294)**

Nasceu na província da Bahia, foi bacharel em ciências sociais e jurídicas, seguiu a carreira da magistratura e, em 1849, época em que Blake o conheceu, exercia o cargo de juiz municipal e de órfãos de Maragogipe, comarca da referida província. Escreveu:

- *Código Comercial* do Império do Brasil com anotações não só dos artigos do mesmo código e dos regulamentos n.º 696, 737, 738 e 862 que têm relação entre si, mas também dos códigos estrangeiros conhecidos etc. Bahia, 1852.

#### **ANTONIO WITRUVIO PINTO BANDEIRA E AECCIOLI DE VASCONCELLOS (Tomo 1, p. 329-30)**

Nasceu na província de Pernambuco, foi bacharel em ciências jurídicas e sociais pela antiga academia de Olinda, cujo curso concluiu em 1851.

Após sua formatura colaborou na imprensa de sua província como jornalista e redator. Atuou na imprensa política, social, literária, quer na redação singular, quer na colaboração de jornais.

Quando foi criado o curso comercial pernambucano, em 1860, foi nomeado leitor da cadeira de Contabilidade, escrituração e operações comerciais, deixando

assim o lugar de escriturário que exercia e que obtivera por concurso, na tesouraria provincial, logo após o fim do curso acadêmico. Em 1867 foi nomeado chefe de seção do consulado provincial, em 1873 passou a inspetor da tesouraria, lugar que em 1883 ainda exercia. Escreveu:

- *Compendio de escripturação mercantil* – 1883.
- *Compendio de arithimetica commercial* – Idem. Estes dois compêndios, compostos sobre as obras didáticas de Bertrand e Kttinger, foram trabalhos que levou à sala de aula de que foi lente, e não foram impressos por ter sido extinto o curso comercial quando já estavam preparados para serem publicados.
- *Theoria e applicação do imposto sobre capital* — É uma tradução da obra econômica de Menier.

#### **BERNARDINO JOSÉ BORGES (Tomo 1, p. 405-406)**

Sabe-se que nasceu na cidade do Rio de Janeiro, em 1826, e que tratou dos trabalhos preparatórios de sua Tarifa das alfândegas, onde serviu dois anos; foi depois nomeado administrador do trapiche da ilha das Cobras, auxiliar da alfândega da corte; exerceu diversos outros cargos relativos às alfândegas de diversas províncias até que foi nomeado chefe da recebedoria do Rio de Janeiro, lugar que exerceu até 1883. Escreveu:

- *O comerciante, ou completo manual instrutivo*, contendo o código comercial anotado; legislação das alfândegas, formalidades exigidas nos regulamentos fiscais; tarifa dos direitos e modelos de despachos; procurações, suas fórmulas e efeitos; convenções postais e tabelas de selos de carta; noções sobre câmbios, tabelas para o cálculo dos mesmos, exemplos deste cálculo; movimento comercial do Brasil, sua produção e riqueza; estado de sua lavoura; noções gerais de economia política na parte concernente à filosofia da indústria, precedido de um resumo histórico do comércio universal, além de outros muitos esclarecimentos úteis. Bahia, 1875. Houve uma segunda edição,

Rio de Janeiro, 1878, 609 p. Este exemplar pode ser localizado na biblioteca da Faculdade de direito da USP.

### **CAETANO ALBERTO DE MUNHOZ (Tomo 2, p. 2-3)**

Filho do tenente-coronel Caetano Alberto de Munhoz e natural da província do Paraná, foi um distinto funcionário da repartição geral de Fazenda, exercendo o cargo de inspetor da Alfândega de Paranaguá, depois de ter exercido o de chefe da alfândega da seção de Santos, foi transferido para exercer o cargo de inspetor da tesouraria de São Paulo. Escreveu:

- *Apontamentos sobre as atribuições e expediente das inspetorias comerciais. Santos, 1886.*
- *Escripturação commercial, com definições claras e acompanhadas de muitos cálculos para o comércio e alfândegas (não há indicação da data desta publicação).*

### **CAETANO ALBERTO SOARES (Tomo 2, p. 2-3)**

Nasceu na Ilha da Madeira, Portugal, em 13 de maio de 1790, faleceu no Rio de Janeiro a 28 de fevereiro de 1867, sendo presbítero secular; doutor em direito pela Universidade de Coimbra, advogado da casa imperial, membro do conselho diretor e da comissão de redação da *Revista do Instituto da Ordem dos advogados brasileiros*, do qual foi presidente; sócio do Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro e da Sociedade Auxiliadora da Indústria Nacional; membro da diretoria da Estrada de Ferro de Mogi a Sapucaia e comendador da ordem da Rosa. Exerceu a advocacia até 1826. Após este período exerceu diversos cargos públicos, como o de deputado. Ocupou interinamente o cargo de juiz dos órfãos da corte e participou da comissão que elaborou os regulamentos comerciais de 1850 que deram origem ao Código Comercial.

- *Regulamentos commerciales.* Trabalho que elaborou como encarregado pelo Governo Imperial, em 1850.

**DIDIMO AGAPITO DA VEIGA, I (Tomo 2, p. 170-1)**

Nasceu no Rio de Janeiro, obtendo o grau no curso jurídico da faculdade de São Paulo, em Portugal, em 09 de março de 1818. Bacharel por esta faculdade, formado em 1842, seguiu a carreira da magistratura, na qual atingiu o cargo de desembargador – e escreveu:

- *O amigo e conselheiro dos comerciantes*: obra popular, acessível a todas as compreensões, contendo o Código completo do comércio com a explicação minuciosa e sucinta de todas as disposições que lhe são relativas, de todos os pontos duvidosos a negociantes, que por esse meio adquiririam facilmente um perfeito e exato conhecimento de todas as cláusulas do Código comercial. Rio de Janeiro, 1873, 2 tomos, 400-413 páginas.

Pode-se encontrar os comentários ao código comercial, citado acima, na Faculdade de Direito da USP.

**FRANCISCO JOSÉ DA ROCHA (Tomo 3, p. 13-5)**

Nasceu na província da Bahia, em 10 de fevereiro de 1832. Bacharel em ciências sociais e jurídicas, formado pela faculdade de Olinda em 1852, fundou no ano seguinte o *Jornal da Bahia*, atuando desde então no ramo jornalístico e na política. Foi deputado na Assembléia Provincial, em 1869, e deputado geral na 16.<sup>a</sup> legislatura, dissolvida em 1878. Ocupou o cargo de diretor geral da instrução pública de 1869 a 1871. Neste cargo criou escolas noturnas, lutou pelo ensino obrigatório, pela criação de cadeiras mistas no interior da ex-província e por outros melhoramentos. Na qualidade de vice-presidente administrou a Bahia, de abril a outubro de 1871. Foi um dos diretores da Caixa Econômica, e presidiu depois a diretoria do Banco da Bahia, tendo organizado um projeto de reforma dos estatutos, no intuito de habilitar este estabelecimento para emissão de créditos a auxiliar a lavoura, como fazia o Banco do Brasil. Presidiu ainda a província de Santa Catarina

e, estabelecendo-se no Rio de Janeiro, foi nomeado diretor da seção de estatística do Tesouro Nacional, onde passou para uma subdiretoria.

Além de artigos jornalísticos Escreveu:

- *Sociedade em commandita por ações.* Comentário aos artigos da lei n.º 3150 de 04 de novembro de 1882 e aos artigos do decreto n.º 8821 de 30 de dezembro de 1882. Rio de Janeiro, 1885, 650 páginas.

A obra deste autor pode ser localizada na Faculdade de Direito da USP.

#### **FRANCISCO DE PAULA VIEIRA DE AZEVEDO (Tomo 3, p. 85)**

Exercia, em 1825, o cargo de oficial da intendência da Polícia da Corte, encarregado da escrituração da Contabilidade, receita e despesa do tesoureiro e de títulos para pagamentos; depois, passando para o ministério da guerra, foi contador da Contadoria Geral e, por último, Oficial – Maior da secretaria de estado.

No segundo cargo escreveu:

- *Exposição dos trabalhos da contadaria geral da guerra desde 01 de junho de 1842 até 31 de março de 1843 acompanhadas de observações sobre a sua melhor fiscalização.* Rio de Janeiro, 1843.

#### **JERONYMO JOAQUIM DE OLIVEIRA (Tomo 3, p. 302)**

Faleceu a 03 de setembro de 1890, na cidade de Campos, na província do Rio de Janeiro, não há indicação da sua data de nascimento. Era lente de Direito Comercial da mesma cidade. No banco comercial da província do Rio de Janeiro foi guarda-livros, e escreveu:

- *Compendio commercial.* Tratado prático de direito e escrituração mercantil. Campos, 1878. Existe uma segunda edição, Campos, 1887 de 166 páginas.

O autor colaborou para alguns jornais e compôs vários dramas.

### **JERONYMO SIMÕES (Tomo 3, p. 308-9)**

Nasceu em Maceió, capital de Alagoas, em 31 de março de 1831, completou em Pernambuco sua educação literária e dedicou-se à profissão de guarda-livros, continuando-a no local de seu nascimento e no Rio de Janeiro desde 1862.

Exerceu o professorado de escrituração e Contabilidade mercantil no Liceu de Artes e Ofícios, no clube dos guarda-livros e na sociedade Ensaios literários, em casas particulares. Foi sócio deste clube e daquela sociedade, do Instituto Arqueológico Alagoano. Publicou, também, poesias para vários jornais políticos e literários, e fez parte da redação da:

- *Revista da Associação dos guarda-livros*. Rio de Janeiro, 1874-1875.

### **JOÃO BAPTISTA DA SILVA SOBRINHO (Tomo 3, p. 354)**

Natural do Rio de Janeiro, foi empregado no Tesouro Nacional, professor livre de línguas e de matemáticas, e dedicou-se à escrituração mercantil. Fez parte do curso do Colégio Pedro II e escreveu:

- *Noções elementares de escripturação mercantil*. Rio de Janeiro, 1882, 24 páginas.
- *Escripturação mercantil* : estudo teórico e pratico. Rio de Janeiro, 1885, 141 páginas.

### **JOÃO FRANCISCO DE ARAUJO LESSA (Tomo 3, p. 431-2)**

Nasceu na cidade do Rio de Janeiro em 13 de maio de 1829 e faleceu em 01 de dezembro de 1872. Após concluir o curso de comércio, dedicou-se à profissão de

guarda-livros que exerceu até o fim de sua vida, paralelamente ao magistério, lecionando particularmente e em colégios matérias da instrução primária, como aritmética, álgebra, geometria, francês, espanhol e o 2.<sup>º</sup> ano da “Aula do Commercio”, compreendendo o estudo prático de escrituração mercantil. Foi sócio fundador e presidente do clube dos guarda-livros. Escreveu:

- *Manual theorico e práctico do guarda-livros*: tratado completo de escrituração mercantil por partidas simples, mistas e dobradas. Rio de Janeiro, 1858, 268 páginas, com 6 tabelas – Segunda edição, refundida e muito aumentada. Rio de Janeiro, 1869. Depois da morte do autor, em 1881, houve outra edição. Este livro é seguido de um roteiro dos correios terrestres, entre a corte e as províncias do Rio de Janeiro, Espírito Santo, Minas Gerais, São Paulo, Mato Grosso e Goiás.
- *Estatutos da sociedade Clube dos guarda-livros*, fundada no Rio de Janeiro em 01 de abril de 1860. Rio de Janeiro, 1860, 12 páginas.

Blake comenta que deixou inéditos:

- *História do commercio do Rio de Janeiro*.
- *Diccionario do commercio pelo sistema de Mac Culloch*.
- *Commentarios ao código do commercio do Brazil*.

#### **JOAQUIM ANTONIO DE AZEVEDO (Tomo 4, p. 84-6)**

Nasceu na cidade do Rio de Janeiro, em 09 de dezembro de 1819, faleceu em 31 de janeiro de 1878. Fundou uma casa de comissão de Café com Luiz Correia de Azevedo sob a firma Correia & Azevedo. Não obtendo êxito no comércio, dedicou-se à profissão de guarda-livros que exerceu até 1848, passando nesse ano a ser empregado adido à Contadoria Geral de Revisão do Tesouro Nacional e depois a conferente da Alfândega da Corte. Fez parte da diretoria de várias exposições nacionais; foi membro da Sociedade Auxiliadora da Indústria onde, estudando seriamente todos os ramos de que se ocupava essa associação, prestou

valiosos serviços e exerceu o cargo de vice-presidente; sócio do Instituto Fluminense de Agricultura; sócio fundador da Sociedade de Estatística do Brasil.

Existem diversas publicações do autor sobre assuntos agrícolas e estatísticos, para a Contabilidade contribuiu com:

- *Curso Elementar de Contabilidade Agrícola*. Tradução. Rio de Janeiro, 1855. É uma tradução adaptada às necessidades dos agricultores, expostos os princípios com simplicidade e clareza.

#### **JOAQUIM XAVIER CARNEIRO (Tomo 4, p. 254)**

Foi negociante, tendo estabelecido uma casa de fazendas na Rua Visconde de Inhaúma n.º 28, Rio de Janeiro, e membro do conselho fiscal da Companhia Geral de Seguros Marítimos e Terrestres. Em 1890, liquidava sua casa. Escreveu:

- *Compendio de escripturação mercantil por partidas dobradas*, relativo ao comércio de compra e venda: obra apropriada ao estudo sem o auxílio de mestre. Rio de Janeiro, 1889. Foi publicada, em Porto Alegre, no ano de 1894, uma obra com o título “*Compendio de escripturação mercantil por partidas dobradas para uso das escolas e aspirantes a guarda-livros*”, que, conforme Sacramento Blake, talvez seja uma segunda edição desse livro.

#### **JOSÉ ANTONIO GOMES (Tomo 4, p. 295-6)**

Nasceu em Pernambuco, onde viveu muitos anos, e exerceu a profissão de guarda-livros. Escreveu:

- *Anotações dos artigos do Código commercial brazileiro*. Recife, 1855.
- *Regras de escripturação mercantil por partidas dobradas*. Recife, 1858.

### **JOSÉ DA SILVA COSTA (Tomo 5, p. 190-2)**

Nasceu em 02 de abril de 1841, doutor em ciências sociais e jurídicas pela Faculdade de São Paulo. Entrou na carreira da magistratura como juiz municipal e depois se dedicou à advocacia. Foi representante, junto ao governo, da Companhia de D. Pedro I, Estrada de Ferro de Santa Catarina ao Rio Grande do Sul, e procurador nomeado por D. Pedro II. Professor da Faculdade Livre de Ciências Jurídicas e Sociais, fundada no Rio de Janeiro em 1892. Colaborou no *Athenéu Paulistano*, revista do ensaio filosófico de São Paulo, no *Tororó*, jornal científico, político, literário e artístico de Santos, no *Monitor Católico*, no *Espectador da América do Sul*. Escreveu:

- *Sociedades Anonymas*. Rio de Janeiro, 1882. – Consta que esta obra foi reprodução de escritos já publicados no Jornal *Cruzeiro* sobre o projeto reformando a lei das sociedades anônimas. Esta obra está disponível na Faculdade de Direito da USP

### **MANOEL DA FONSECA MEDEIROS (Tomo 6, p. 83)**

Natural da província do Pernambuco onde foi negociante ou empregado do comércio, escreveu:

- *Noções de partidas dobradas*. Recife. 1864.

### **MIGUEL JOSÉ RODRIGUES VIEIRA (Tomo 6, p. 280)**

Nascido em Samaiões, Vila de Chaves, em Portugal, em 12 de julho de 1820, aos 18 anos veio para o Brasil, tendo aqui feito alguns estudos e se dedicado à carreira comercial. Escreveu:

- *O guarda-livros brasileiro ou arte de escrituração mercantil, apropriada ao comércio do Brasil.* Rio de Janeiro, 1856, 4 opúsculos ou 4 partes, de 96, 40, 13 e 36 páginas – Na primeira parte, trata-se do livro Borrador; na segunda, do Diário, com um modelo de escrituração; na terceira, do Recopilador; na quarta, do Razão.

### **SEBASTIÃO FERREIRA SOARES (Tomo 7, p. 206-8)**

Nasceu em Piratinim, província de São Pedro do Rio Grande do Sul, em 21 de abril de 1820 e faleceu no Rio de Janeiro, em 05 de outubro de 1887, no exercício do cargo de diretor geral da repartição especial de estatística do tesouro nacional. Fez todo o curso de ciências física e matemática na antiga academia militar. Em 1839 entrou para o serviço de fazenda com a nomeação de terceiro escrivário do tesouro. Foi fundador do clube dos guarda-livros, associação que tinha por fim o estudo dos regimentos e legislação comercial dos diversos países e da teoria e prática do comércio no Brasil. Escreveu:

- *Tratado de escripturação mercantil por partidas dobradas, aplicado às finanças do Brasil.* Porto Alegre, 1852, 69 páginas.
- *Elementos de estatística, compreendendo a teoria da ciência e sua aplicação à estatística comercial do Brasil,* dedicados ao Ilmo. e Exmo. Sr. Conselheiro Dr. Antonio Francisco de Paula e Souza, etc. Rio de Janeiro, 1865, 2 tomos, 330 e 241 páginas. No fim do 2.<sup>º</sup> tomo acha-se, em apêndice, um projeto para criação de bancos auxiliares da lavoura nas províncias.
- *Systema theorico e práctico para se organizar a estatística do comercio marítimo do Brasil.* Rio de Janeiro, 1873, 50 páginas.
- *Introdução retrospectiva da Estatística do comércio marítimo do Brasil no exercício de 1874-1875.* Rio de Janeiro, 1883.
- *Apontamentos para a história financeira do Brasil desde sua independência até 1855:* dividida em três partes: 1.<sup>a</sup>, da dívida pública; 2.<sup>a</sup>, da despesa; 3.<sup>a</sup>, da Contabilidade fiscal e das reformas e melhoramentos de que ela carecer. Esta obra foi entregue ao Imperador D. Pedro II, em 1857 em papel Holanda, com mais de 500 páginas.

- *Estatística do commercio marítimo do Brasil nos exercícios de 1869-1870, 1871-1872, 1872-1873, etc.* organizada pela comissão dirigida pelo Dr. Sebastião Ferreira Soares – Rio de Janeiro, 1870-1880, 14 vols. O Dr. Ferreira Soares colaborou desde 1841 para vários jornais periódicos de Porto Alegre e do Rio de Janeiro.
- *Apontamentos sobre a estatística financial da província de São Pedro do Rio Grande do Sul.* Dividida em três partes: 1.<sup>a</sup> parte: Da receita e despesa realizadas durante os anos da revolução de 1835 a 1844; 2.<sup>a</sup> parte: Da receita e despesa dos seis anos subseqüentes à pacificação, de 1845 a 1851; 3.<sup>a</sup> parte: Observações sobre assuntos conexos com a estatística financial dessa província. Foi uma memória oferecida, em 1852, ao Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro.
- *Plano de Reforma da Contabilidade do Tesouro Nacional* – o autor demonstra que o governo poderia reduzir pela metade o número dos empregados ocupados com o sistema de escrituração em uso.

#### **THEOPHILO BENEDICTO OTTONI (Tomo 7, p. 264-7)**

Nasceu na cidade do Serro, Minas Gerais, em 27 de novembro de 1807 e faleceu no Rio de Janeiro em 17 de outubro de 1869. Fez o curso da academia de marinha, em que se matriculou em 1826, foi eleito deputado e senador por diversas vezes entre os anos de 1835 e 1864. Foi o fundador da Empresa de Navegação e Colonização do Mucury e seu diretor, sócio do Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro etc. Escreveu:

- *Condições para a incorporação de uma companhia de comércio e navegação do rio Mucury, precedida de uma exposição das vantagens da empresa.* Rio de Janeiro, 1847, 51 páginas.
- *Companhia Mucury. Relatório apresentado em 1852.* Rio de Janeiro, 1852, com o balanço dos fundos da companhia.
- *Relatório apresentado aos acionistas da Companhia do Mucury nos anos de 1853, 1854, 1855, 1856, 1857, 1858, 1859 e 1860.* Rio de Janeiro, 1853 a 1860.

- *Companhia do Mucury. História da empresa; importância de seus privilégios; alcance de seus projetos.* Rio de Janeiro, 1856, 47 páginas – Uma reprodução de escritos publicados no *Jornal do Commercio*.

### **VERIDIANO HENRIQUE DOS SANTOS CARVALHO (Tomo 7, p. 345-7)**

Nasceu em 01 de fevereiro de 1845 na Vila Nova de Gaia, Portugal. Aos onze anos de idade embarcou para o Pará, onde permaneceu seis anos para depois ir ao Rio de Janeiro, onde continuou a vida de empregado em casas comerciais. Em 1868 publicou seu primeiro livro, tornando-se então conhecido como um guarda-livros jurisperito. Foi redator da parte comercial do *Jornal do Commercio*. Pelo governo da República foi nomeado membro da junta fiscalizadora dos bancos e companhias. Escreveu:

- *Manual Mercantil ou enciclopédia elementar do comércio brasileiro.* Rio de Janeiro, 1868. Este livro teve muitas edições, a saber: segunda em 1871; terceira em 1874, quinta em 1882, sexta em 1884, décima em 1889; a décima quinta, com os atos relativos à arrecadação do selo, portes do correio e disposições fiscais, em 1894; a décima sexta, em 1896, e a última, décima oitava, em 1901. Existem dois exemplares disponíveis, um na Faculdade de Direito da USP e outro no IEB – Instituto de Estudos Brasileiros da USP.
- *Bancos e companhias: formulário dos registros e instrumentos de operações de crédito usuais nos secretariados dos bancos e sociedades anônimas do Brasil, seguido da lei sobre estas sociedades e da recente lei e regulamento dos bancos de emissão. Livro indispensável aos organizadores, diretores e empregados de bancos e companhias.* Rio de Janeiro, 1889.
- *Cálculos commerciales, formulados ao alcance de qualquer inteligência para resolver todos os problemas de aritmética comercial.* Rio de Janeiro (não há indicação da data desta publicação).
- *Correspondência commercial. Formulário para uso dos aspirantes a empregados do escritório no comércio do Brasil.* Rio de Janeiro, 1894.

## VICENTE FERREIRA DA CUNHA AVELLAR (Tomo 7, p. 358-9)

Nasceu na província do Pernambuco em 05 de abril de 1860 e depois de ter cursado os melhores estabelecimentos de instrução, como o Colégio Pedro II, que freqüentou até o 3.<sup>º</sup> ano, entrou para o comércio com doze anos de idade, carreira que abandonou. Passados três anos, dedicou-se ao magistério. Abriu um curso particular de diversas disciplinas, com seu pai, a quem substituiu na cadeira de escrituração mercantil do Instituto Comercial; foi o fundador de diversos colégios, lente de francês em muitos outros e professor do Lyceo de Artes e Ofícios; fundou várias sociedades literárias, foi o organizador da Empresa Comercial, Forense e Doméstica, criou a Academia Livre do Comércio e, por último, a Escola de Comércio para o Sexo Feminino. Escreveu:

- *Elementos de economia política.* Rio de Janeiro, 1895.
- *Tratado elementar de escrituração mercantil ao alcance de todas as inteligências.* Rio de Janeiro, 1886 – Houve uma segunda edição de 1893, 112 páginas, e uma terceira de 1900, 221 páginas, na qual foi adicionada uma escrituração doméstica.
- *O Guarda-livros : órgão de defesa dos direitos da classe.* Rio de Janeiro, 1888.
- *Commercio : órgão defensor dos direitos do caixeiro.* Rio de Janeiro, 1893.

Em face de todos os títulos apresentados pode-se afirmar que a literatura contábil do século XIX está além daquela imaginada e citada por outros pesquisadores.

### 4.4 Contribuições dos autores para a formação da Contabilidade

A influência das escolas européias, na evolução da contabilidade brasileira, está presente nas obras pesquisadas e pode ser claramente identificada nos trabalhos de alguns dos autores apresentados. Infelizmente, poucas são as obras que remanescem em nossas bibliotecas públicas de forma que somente foi possível

analisar a contribuição de três dos autores retomencionados: Rafael de Carvalho, João Cândido de Deos e Verediano de Carvalho.

Os três mantêm as características apontadas por Schmidt (1996, p. 59), para quem a preocupação dos primeiros autores era descrever e apresentar exemplos de como registrar as transações em livros contábeis através de partidas simples ou dobradas.

Também é importante indicar que os trabalhos dos dois primeiros autores seguem a linha filosófica de uma das primeiras escolas de pensamento contábil, a Escola Contista. Para que as respectivas contribuições sejam compreendidas no âmbito das escolas contábeis a que pertencem, permitimo-nos efetuar breve descrição das características de cada uma, antes de apresentar os trabalhos de cada autor.

A Escola Contista foi impulsionada pelos trabalhos dos contistas franceses. Um dos mais destacados foi Edmundo Degranges que, no ano de 1795, apresentou a Teoria das Cinco Contas.

Segundo Hermann Jr. (1970, p. 38),

[...] o comércio tem 5 objetos principais que continuamente lhe servem de meio de troca, isto é:

- 1.º- Mercadorias;
- 2.º - Dinheiro;
- 3.º - Efeitos a receber
- 4.º - Efeitos a pagar
- 5.º - Lucros e perdas.

A premissa que sustenta a teoria das contas indica que, para o comerciante “enxergar” adequadamente suas atividades, deveria escriturá-las em cinco grupos de contas, sendo que, no grupo dos “efeitos a pagar e a receber”, cada pessoa ou empresa com quem negociava deveria merecer uma conta de registro individual. No Brasil, dois entre outros autores produziram trabalhos nessa linha:

#### 4.4.1 A obra de João Cândido de Deos e Silva

O método de escrituração dos livros comerciais foi dividido em 21 lições. Na tradução de João Cândido, as cinco contas recebem as seguintes denominações: “mercadorias” é denominada “fazendas gerais”; “dinheiro” é denominado “caixa”; “efeitos a pagar” recebe o nome de “obrigações a pagar”; “efeitos a receber” recebe o nome de “obrigações a receber”. A conta de lucros e perdas manteve sua nomenclatura original.

A descrição da utilização das cinco contas é assim descrita pelo autor da obra:

*Collocão-se na primeira classe todas as produções da natureza e artes, que lhe são matéria de commercio: abre-se-lhe a conta com o nome de **Fazendas Gerais**. [grifo nosso]*

*Na segunda, o dinheiro em moeda: abre-se-lhe a conta com o nome de **Caixa**. [grifo nosso]*

*Na terceira, todos os títulos cuja somma o Negociante deve: abre-se-lhe a conta com o nome de **Obrigações a Pagar**. [grifo nosso]*

*Na quarta, todos os títulos em lucro do Negociante: abre-se-lhe a conta com a denominação **Obrigações a Receber**. [grifo nosso]*

*E na quinta, todos os ganhos que tem o negociante, e todas as perdas que sofre: abre-se-lhe conta intitulada: **Lucros e Perdas** [grifo nosso]*

(JACLOT traduzido por SILVA, 1836, p. 12)

O mérito da obra repousa no fato de configurar-se como um dos primeiros manuais de escrituração contábil, destinado a pessoas que tinham pouco ou nenhum conhecimento sobre a matéria. Tendo em vista a precariedade e/ou insuficiência das instituições de ensino contábil e apoiado na solicitação do funcionário da Fazenda, é lícito afirmar que esta provavelmente tenha sido uma das primeiras obras utilizadas como guia para comerciantes e empregados de repartições públicas, locais onde a prática contábil era essencial ao registro das atividades públicas e privadas.

#### 4.4.2 A obra de Rafael de Carvalho

Outra obra de grande mérito e vulto para a época, com interesse tanto prático quanto educacional, foi o livro de Estevão Rafael de Carvalho, “A Metafísica da Contabilidade Comercial”. Originalmente escrita em forma de apostilas para os

alunos da Aula do Comércio do Maranhão, o trabalho, em 1837, foi transformado em livro<sup>20</sup>.

A “Metafísica” é composta de três partes:

- 1.<sup>a</sup> A Contabilidade natural, que trata das transações à vista, a prazo e seus respectivos registros.
  - 2.<sup>a</sup> Trata da escrituração parcial ou Partidas Singelas, que significa Partidas Simples.
  - 3.<sup>a</sup> Aborda a Escritura Recíproca, mais conhecida como Partidas Dobradas.
- O livro ainda contém vários exemplos e exercícios das diversas operações mercantis usadas na época.

Uma particular contribuição de Rafael de Carvalho à Contabilidade brasileira diz respeito ao seu pioneirismo ao conceituá-la como “sciênciā” em pleno ano de 1837. A Contabilidade como tal somente alcançou esse *status* em 14 de abril de 1834 quando Costaz apresentou proposição nesse sentido à Academia Francesa (sobre o assunto vide Nascimento, 1984, p. 7).

#### **4.4.3 A obra de Verediano de Carvalho**

A Escola Contista antecedeu a Escola Personalista. Vannier, um de seus representantes, ampliou as classes das contas e formulou teoria classificando-as em três grandes grupos:

- 1.<sup>º</sup> - *Contas do Comerciante Capital; Lucros e Perdas*
- 2.<sup>º</sup> - *Contas dos Valores Comerciais: Mercadorias; Efeitos a Receber; Efeitos a Pagar; Móveis; Despesas de Instalação; Fundo de Comércio.*

---

<sup>20</sup> Esta obra foi reedita em 1987, numa edição Fac –Similar.

3.º - *Contas de Correspondentes:  
Devedores e Credores.*  
(In: HERMANN JÚNIOR, 1970, p. 46)

Ambas as Escolas, cada uma a seu tempo, foram importantíssimas para a evolução dos métodos de escrituração contábil e apresentação dos balanços até pouco depois da metade do século XIX, ocasião da promulgação da primeira lei das sociedades anônimas, em 1860.

Aproximadamente na mesma época da regulamentação da lei n.º 1083, de 1860, surgia na Itália, pelo intelecto de Fabio Besta, e se propagava no Brasil, uma nova tendência contábil: o Neocontismo.

Nos dizeres de Hermann Jr. (1970, p. 46):

*Lançando as bases para o desenvolvimento do neocontismo, FABIO BESTA simultaneamente conceituou a Contabilidade como Ciéncia do controle econômico. Observou as fases da administração e distinguiu três: a da gestão econômica propriamente dita, a da direção e a do controle. A última comprehende as funções da Contabilidade, classificadas como se segue:  
[...]  
a) Controle antecedente;  
b) Controle concomitante;  
c) Controle subseqüente.*

Inspirado nas orientações teóricas de Besta, Verediano Henrique dos Santos Carvalho, lançou, em 1868, o “*Manual Mercantil ou Enciclopédia elementar do Comércio Brasileiro*”, obra reeditada 17 vezes entre 1868 e 1901.

O trabalho de Carvalho foi dividido em duas partes, sendo que a primeira aborda os tipos de sociedades, contratos, dissoluções de sociedades, liquidações e quebras, além de noções sobre comércio marítimo, as formas de escrituração mercantil e um tópico final que o autor denomina como “*Dos títulos, suas accepções, seus fins, etc*”. Ainda nesta primeira parte cada uma das rubricas contábeis é analisada, identificando-as quanto ao seu propósito, bem como sua natureza: credora ou devedora.

A segunda parte do livro é dedicada às redações comerciais e aos cálculos comerciais.

Quando o autor, na primeira parte da obra, comenta sobre a escrituração mercantil, inicia definindo o que são partidas simples, mistas e dobradas. Na seqüência, aborda aspectos relacionados aos livros comerciais, como segue:

*Regimen dos livros e escripturação*

*Todos os negociantes são obrigados a seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escripturação, e a ter os livros para esse fim necessários; assim como registrar no prazo de 15 dias no Registro da Junta de Comercial todos os documentos que para esse fim são determinados pelo Código Commercial; hypoteca, contratos sociaes, escrituras de dissolução sociiedades, etc. etc. ...*

*São igualmente obrigados a conservar em boa guarda a escripturação e mais papeis commerciaes enquanto não prescreverem as ações que lhe possam ser relativas , e formar anualmente um balanço geral ou inventários do seu Activo e Passivo.*

(CARVALHO, 1890, p.13)

Os livros citados pelo autor, como sendo obrigatórios, são o Diário e Copiador<sup>21</sup>. Não obstante, o comerciante poderia ter seus livros auxiliares, tais como: Borrão ou Costaneira<sup>22</sup>, Borrador<sup>23</sup>, Caixa, Entradas, Saídas, Facturas, Registro de Letras e Obrigações a Receber e Registro de Letras e Obrigações a Pagar.

Além dos autores citados, outros merecem a nossa atenção, tais como:

Jerônymo Simões, guarda-livros, professor e redator da revista dos guarda-livros, transmitindo o seu conhecimento tanto através do professorado no Liceu quanto ao público em geral pelos artigos publicados.

Sebastião Ferreira Soares, alto funcionário público, contribuiu com mais de cinqüenta publicações entre artigos e livros. Entre seus feitos está a edição do primeiro livro sobre contabilidade pública editado no país: *Tratado de Escrituração Mercantil por Partidas Dobradas, Aplicado às Finanças do Brasil*, Porto Alegre, Typographia do Correio, 1852 (PINHEIRO; PINHEIRO, 1998, p. 43).

<sup>21</sup> Vide artigo 12 do código comercial.

<sup>22</sup> Neste livro iniciavam-se os lançamentos. Nele o comerciante fazia todas as anotações e, após concluídos os lançamentos, era inutilizado.

<sup>23</sup> Neste livro eram lançadas todas as operações contidas no borrão, reunindo em cada dia os lançamentos de igual natureza. Os lançamentos neste livro poderiam ser feitos por partidas simples, uma vez que este era base para os lançamentos no diário, onde deveriam ser expressos em partidas dobradas.

Dada a profícua produção literária do século XIX, sugere-se a outros que queiram adentrar por este caminho efetuar pesquisas que resgatem a vida e a obra de nossos pioneiros.

**Quadro 3 - Quadro Sinótico das Obras**

ANO	AUTOR	OBRA
N/D	Antonio Witruvio Pinto Bandeira e Aeccioli de Vasconcellos	<i>Compendio de arithmetica commercial</i>
N/D	Antonio Witruvio Pinto Bandeira e Aeccioli de Vasconcellos	<i>Theoria e applicação do imposto sobre capital</i>
N/D	Caetano Alberto de Munhoz	<i>Escripturação commercial</i>
N/D	Manuel Luiz da Veiga	<i>Novo methodo para as partidas dobradas para uso daqueles que não tiverem freqüentado a Aula do Commercio</i>
N/D	Sebastião Ferreira Soares	<i>Plano de Reforma da Contabilidade do Tesouro Nacional</i>
N/D	Veridiano Henrique dos Santos Carvalho	<i>Cálculos commerciaes</i>
1803	Manuel Luiz da Veiga	<i>Escola mercantil sobre o comércio, Lisboa</i>
1803	Manuel Luiz da Veiga	<i>Reflexões críticas sobre a obra de José da Silva Lisboa, intitulada “Princípios de direito mercantil”, Lisboa</i>
1822	Manoel Joaquim da Silva Porto	<i>Methodo fácil de escriturar os livros por partidas simples e dobradas</i>
1835	João Cândido de Deus E Silva	<i>Sciencia do guarda-livros, ensinada em vinte e uma lições e sem mestre.</i>
1837	Estevão Raphael de Carvalho	<i>A Metaphysica da Contabilidade commercial</i>
1837	Manoel Alves Branco	<i>Instruções para a escripturação por partidas dobradas</i>
1843	Francisco de Paula Vieira de Azevedo	<i>Exposição dos trabalhos da contadaria geral da guerra desde 01 de junho de 1842 até 31 de março de 1843</i>
1847	Theophilo Benedicto Ottoni	<i>Condições para a incorporação de uma companhia de comércio e navegação do rio Mucury, precedida de uma exposição das vantagens da empresa.</i>
1850	Caetano Alberto Soares	<i>Regulamentos commerciaes.</i>
1852	Antonio Plácido da Rocha	<i>Código Comercial do Império do Brasil, com anotações</i>

ANO	AUTOR	OBRA
1852	Sebastião Ferreira Soares	<i>Apontamentos sobre a estatística financial da província de São Pedro do Rio Grande do Sul</i>
1852	Sebastião Ferreira Soares	<i>Tratado de escripturação mercantil por partidas dobradas, aplicado às finanças do Brasil.</i>
1852	Theophilo Benedicto Ottoni	<i>Companhia Mucury. Relatório apresentado em 1852</i>
1855	Joaquim Antonio de Azevedo	<i>Curso elementar de Contabilidade agrícola.</i>
1855	José Antonio Gomes	<i>Anotações dos artigos do Código commercial brazileiro</i>
1856	Miguel José Rodrigues Vieira	<i>O guarda-livros brasileiro ou arte de escrituração mercantil</i>
1856	Theophilo Benedicto Ottoni	<i>Companhia do Mucury. História da empresa.</i>
1857	Sebastião Ferreira Soares	<i>Apontamentos para a história financeira do Brasil desde sua independência até 1855</i>
1858	João Francisco de Araújo Lessa	<i>Manual theorico e práctico do guarda-livros</i>
1858	José Antonio Gomes	<i>Regras de escripturação mercantil por partidas dobradas.</i>
1860	João Francisco de Araújo Lessa	<i>Estatutos da sociedade Clube dos guarda-livros.</i>
1860	Theophilo Benedicto Ottoni	<i>Relatório apresentado aos acionistas da Companhia do Mucury nos anos de 1853, 1854, 1855, 1856, 1857, 1858, 1859 e 1860.</i>
1864	Manoel da Fonseca Medeiros	<i>Noções de partidas dobradas.</i>
1865	Sebastião Ferreira Soares	<i>Elementos de estatística, compreendendo a teoria da ciência e sua aplicação à estatística comercial do Brasil</i>
1868	Affonso Celso de Assis Figueiredo, I	<i>Reorganização da contadaria de marinha</i>
1868	Affonso Celso de Assis Figueiredo, I	<i>Reorganização da secretaria de estado dos negócios da marinha: decreto n.º 4174 do 6 de novembro de 1888.</i>
1868	Veridiano Henrique dos Santos Carvalho	<i>Manual Mercantil ou enciclopédia elementar do comércio brasileiro.</i>
1873	Didimo Agapito da Veiga, I	<i>O amigo e conselheiro dos comerciantes</i>
1873	Sebastião Ferreira Soares	<i>Systema theorico e práctico para se organizar a estatística do comercio marítimo do Brasil</i>
1874	Jeronymo Simões	<i>Revista da Associação dos guarda-livros.</i>
1875	Bernardino José Borges	<i>O commerciante, ou completo manual instrutivo, contendo o código comercial anotado</i>
1875	Jeronymo Simões	<i>Revista da Associação dos guarda-livros.</i>
1876	Affonso Celso de Assis Figueiredo, I	<i>As finanças do Império</i>
1877	Affonso Celso de Assis Figueiredo, I	<i>As finanças da Regeneração</i>

ANO	AUTOR	OBRA
1878	Jeronymo Joaquim de Oliveira	<i>Compendio commercial. Tratado prático de direito e escrituração mercantil.</i>
1880	Sebastião Ferreira Soares	<i>Estatística do commercio marítimo do Brasil nos exercícios de 1869-1870, 1871-1872, 1872-1873, etc</i>
1882	João Baptista da Silva Sobrinho	<i>Noções elementares de escripturação mercantil.</i>
1882	José Da Silva Costa	<i>Sociedades Anonymas</i>
1883	Antonio Witruvio Pinto Bandeira e Aeccioli de Vasconcellos	Compendio de escripturação mercantil
1883	Sebastião Ferreira Soares	<i>Introdução retrospectiva da Estatística do comércio marítimo do Brasil no exercício de 1874-1875</i>
1885	Francisco José da Rocha	<i>Sociedade em commandita por ações</i>
1885	João Baptista da Silva Sobrinho	<i>Escripturação mercantil : estudo teórico e pratico.</i>
1886	Caetano Alberto de Munhoz	<i>Apontamentos sobre as atribuições e expediente das inspetorias comerciais.</i>
1886	Vicente Ferreira da Cunha Avellar	<i>Tratado elementar de escrituração mercantil ao alcance de todas as inteligências.</i>
1888	Vicente Ferreira da Cunha Avellar	<i>O Guarda-livros : órgão de defesa dos direitos da classe.</i>
1889	Joaquim Xavier Carneiro	<i>Compendio de escripturação mercantil por partidas dobradas</i>
1889	Veridiano Henrique dos Santos Carvalho	<i>Bancos e companhias</i>
1893	Vicente Ferreira Da Cunha Avellar	<i>Commericio : órgão defensor dos direitos do caixeiro.</i>
1894	Veridiano Henrique Dos Santos Carvalho	<i>Correspondência commercial</i>
1895	Vicente Ferreira da Cunha Avellar	<i>Elementos de economia política</i>

## CONCLUSÃO

No período abordado, a Contabilidade brasileira oferece um amplo material de pesquisa nos campos legal, educacional e literário, conforme se demonstrou neste estudo.

Diversos decretos, alvarás, decisões e leis foram emanados pelo governo durante todo o século XIX, visando à normalização da escrituração, publicação e prestação de contas da Contabilidade, tanto no âmbito público quanto no privado.

As várias determinações do governo brasileiro atingiram inclusive as Sociedades Anônimas, em três momentos distintos: 1849, pelo decreto n.º 545; 1860, pela Lei n.º 1083; e 1882, pela Lei n.º 3150. Os aspectos contábeis foram tratados preponderantemente pela Lei n.º 1083 e em alguns aspectos pelo Código Comercial de 1850.

No que tange ao ensino da Contabilidade, pode-se afirmar que as escolas foram implementadas gradativamente, ao longo do século XIX, levando aos alunos o conhecimento das “modernas” práticas comerciais, enfocando e consolidando, no que diz respeito à contabilidade o método das partidas dobradas. Entre as instituições precursoras desse ensino, tivemos a Aula do Comércio do Rio de Janeiro, Aula do Comércio Maranhão, Instituto Comercial do Rio de Janeiro, Liceu de Artes e Ofícios e outros.

Finalmente destaca-se a literatura produzida naquele período, bem maior do que supunham os poucos autores a abordar o assunto em trabalhos anteriores a este. Tais obras oferecem um campo de estudos amplo e rico, ainda – ou justamente porque - as pesquisas realizadas não localizaram fisicamente muitas das obras indicadas.

Diante dos elementos expostos, conclui-se que a Contabilidade brasileira do século XIX oferece um vasto campo de pesquisa àqueles que se dispuserem a realizá-la. Fatos de forte relevância contábil tiveram origem naquele período, alguns

dos quais permanecem até os dias atuais, como, por exemplo, a constituição de reservas, a contabilização de passivos a vencer, a publicação periódica dos balanços e alguns outros aspectos comentados ao longo deste trabalho.

Espera-se que esta dissertação possa inspirar outros pesquisadores, em face da importância da pesquisa histórica para o entendimento da formação contábil, pois se tem a certeza de que o exposto é de grande interesse para o conhecimento do nosso passado e reflexões sobre o presente.

Aos futuros pesquisadores, as “pistas” por onde começar estão delineadas.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

ALMEIDA, José Ricardo Pires de. *Instrução Pública no Brasil (1500-1889)*. Trad. Antonio Chizzotti. Ed. crítica Maria do Carmo Guedes. 2. ed. rev. São Paulo: EDUC, 2000.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labricola de Campos. *História dos Tributos no Brasil*. São Paulo: Edições SINAFRESP, 2000.

ANDRADE, M. M. *Como Preparar Trabalhos para Cursos de Pós-Graduação*. São Paulo: Atlas, 1995.

AVELLAR, Hélio de Alcântara. *História Administrativa e Econômica do Brasil*. Rio de Janeiro: FENAME, 1970.

BERNARDO, Mauro. S. *Desenvolvimento da Contabilidade de Custos e o Progresso Tecnológico: Origens e Desenvolvimento até 1914*. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - FEA/USP. São Paulo, 1996.

BIELINSK, Alba Carneiro. *Educação profissional no século XIX. Curso Comercial do Liceu de Artes e Ofícios: um estudo de caso*. 2000. Disponível em <<http://www.senac.br/informativo/BTS/263/boltec263e.htm>> Acesso em 03/10/2003.

BLAKE, Victorino Augusto Alves Sacramento. *Diccionário Bibliográfico Brazileiro*. V. 1. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1896.

\_\_\_\_\_. *Diccionário Bibliográfico Brazileiro*. V. 2. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1897.

\_\_\_\_\_. *Diccionário Bibliográfico Brazileiro*. V. 3. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1898.

- BLAKE, Victorino Augusto Alves Sacramento. *Diccionário Bibliográfico Brazileiro*. V. 4. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1899.
- \_\_\_\_\_. *Diccionário Bibliográfico Brazileiro*. V. 5. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1900.
- \_\_\_\_\_. *Diccionário Bibliográfico Brazileiro*. V. 6. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1901.
- \_\_\_\_\_. *Diccionário Bibliográfico Brazileiro*. V. 7. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1902.
- BOUCINHAS, José. C. Síntese da Evolução da Contabilidade no Brasil. *Revista Paulista de Contabilidade*. São Paulo, n. 282, 1947.
- BRASIL. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1808.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1809.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1810.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1811.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1812.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1813.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1814.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1815.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1816.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1817.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1818.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1819.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1820.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1821.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1822.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1823.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1824.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1825.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1826.



- BRASIL. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1861.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1862.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1863.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1864.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1865.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1866.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1867.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1868.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1869.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1870.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1871.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1872.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1873.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1874.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1875.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1876.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1877.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1878.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1879.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1880.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1881.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1882.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1883.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1884.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1885.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1886.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1887.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1888.
- \_\_\_\_\_. *Coleção de Leis do Brasil*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1889.

CALDEIRA, Jorge. *Mauá empresário do Império*. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

CARVALHO, Estevão Rafael. *A Metafísica da Contabilidade Comercial*. Pesquisa de Nascimento Morais Filho, Edição fac – similar. São Luis: 1987.

CARVALHO, Verediano. *Manual Mercantil ou Encyclopedia Elementar do Commercio Brazileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Typographia Laemmert & Cia., 1890.

COSTA, Luís César Amad; MELLO, Leonel Itaussu A. *História do Brasil*. São Paulo: Editora Scipione, 1999.

D`AURIA, Francisco. *Cinqüenta Anos de Contabilidade (1903–1953)*. São Paulo: Industria Gráfica Siqueira S/A, 1953.

ERICEIRA, Fernando Jorge. *O Estado da Arte da Contabilidade no Estado do Maranhão, vis-à-vis o seu Desenvolvimento Econômico – 1755 a 1900*. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP. São Paulo, 2002.

FRANCO, Hilário. *A Evolução dos Princípios Contábeis no Brasil*. São Paulo: Atlas, 1988.

FURTADO, Celso. *Formação Econômica do Brasil*. 22. ed. São Paulo: Editora Nacional, 1987.

HAUSDORFER, Walter. *Accounting Bibliography Historical Approach*. California USA: Bay Books, 1986.

HERRMANN JR., Frederico. *Contabilidade Teórica*. São Paulo: AFP, 1936.

\_\_\_\_\_. *Contabilidade Superior*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1970.

HOLLANDA, Aurélio Buarque de (Org.). *Dicionário Aurélio Básico da Língua Portuguesa*. São Paulo: Nova Fronteira, 1995.

IUDÍCIBUS, S. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELCKE, E. R. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. *Fundamentos de Metodologia Científica*. São Paulo: Atlas, 1991.

LIMA, Heitor Ferreira. *História Político-Econômica e Industrial do Brasil*. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1970.

MACEDO, Joaquim Manuel de *Passeio pela cidade do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro: Valaverde, 1947.

MARQUES, César Augusto. *Diccionário histórico-geográfico da Província do Maranhão*. 3<sup>a</sup> ed. Coleção São Luís. Rio de Janeiro: Fon-Fon e Seleta, 1970.

MATTA, Alfredo Eurico Rodrigues. *Casa Pia Colégio dos Órfãos de São Joaquim – De Recolhido a Assalariado*. Bahia: Empresa Gráfica da Bahia, 1999.

MENDONÇA, Marcos Carneiro. *Aula do Comércio*. Rio de Janeiro: Biblioteca Reprográfica Xerox, 1982.

NASCIMENTO, José Amado. Aspectos Científicos da Contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n.º 48, jan – mar 1984.

NEGREIROS, Plínio J. L. C.; AMED, Fernando J. *História dos Tributos no Brasil*. São Paulo: Sinafresp, 2000.

PARRA, Domingos; SANTOS, João Almeida. *Metodologia Científica*. 3. ed. São Paulo: Futura, 2000.

PINHEIRO, Julio Cesar da Paz; PINHEIRO, Ana Virgínia. Sebastião Ferreira Soares: um contador no império. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, Ano XXVII, n. 12, julho/agosto 1998.

RIBEIRO, Jalila Ayoub Jorge. *A Desagregação do sistema escravista no Maranhão 1850-1888*. São Luís: Editora SIOGE. 1990, 187 p.

RICARDINO, Álvaro, *Do Steward ao Controller, Quase Mil Anos de Management Accounting: o Enfoque Anglo Americano*. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP. São Paulo, 1999.

\_\_\_\_\_. *A Metafísica da Contabilidade Comercial e a História das Aulas de Comércio*. In: I SEMINÁRIO USP DE CONTABILIDADE, 2001, v.1, São Paulo: 2001, p. 1-10.

RICARDINO, Álvaro; IUDÍCIBUS, Sérgio de. A Primeira Lei das Sociedades Anônimas no Brasil. *Revista de Contabilidade e Finanças da USP*. São Paulo, n.29, p.7-25, 2002.

ROCHA, Antonio Penalves. *José da Silva Lisboa, Visconde de Cairu*. São Paulo: Editora 34, 2001.

RODRIGUES, Lúcia Lima; GOMES, Delfina; GRAIG, Russell. *The Portuguese School of Commerce, 1759-1844*. Liboa, 2002. Disponível em <<http://www.unisi.it/eventi/3AHIC/poster/SchoolCommerceSiena%5BfaVersion%5D.doc>>. Acesso em 15/05/2004.

SÁ, Antonio Lopes. *Aspectos Contábeis no Período da Inconfidência Mineira*. Ouro Preto: Casa dos Contos – Centro de Estudos do Ciclo do Ouro, 1980.

SCHMIDT, Paulo. *Uma Contribuição ao Estudo da História do Pensamento Contábil*. Tese de Doutoramento. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP. São Paulo, 1996.

SILVA, João Cândido de Deus e. *Sciencia do Guarda-Livros Ensinada em Vinte e Huma Lições e Sem Mestre ou Tratado Completo da Escripturação de Livros*. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1836.

SIMONSEN, Roberto C. *História Econômica do Brasil: 1500/1820*. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1957.

TOLEDO FILHO, J. R. de. *A Evolução do Pensamento Contábil*. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP. São Paulo, 1980.

WHITE, M. *Foundations of Historical Knowledge*. Harper & Row, 1965.

**Páginas da Internet consultadas:**

<[http://geocities.yahoo.com.br/apiario\\_santaluzia/hidro.html](http://geocities.yahoo.com.br/apiario_santaluzia/hidro.html)>. Acesso em 22/10/2004, p. 9.

<<http://www.tiosam.com/index.asp?geo=BRSPSPAU>>. Acesso em 16/06/2004, p. 15.

<[http://www.multirio.rj.gov.br/historia/modulo02/rev\\_sul.html](http://www.multirio.rj.gov.br/historia/modulo02/rev_sul.html)>. Acesso em 5/03/2004, p. 28.