



A Evolução da Contabilidade Pública em Portugal até o século XVIII

The Evolution of Public Accounting in Portugal prior to the 18th Century

Miguel Carvalho Lira*

RESUMO

É indiscutível que o conhecimento do passado da Contabilidade contribui para a melhor percepção da Contabilidade de hoje e de amanhã; daí a importância que os estudos históricos assumem em todas as disciplinas técnicas ou científicas, incluindo, obviamente, a Contabilidade. Com efeito, é nesta procura pelo conhecimento do passado que este artigo se insere, mais concretamente no estudo da evolução preconizada pela Contabilidade pública portuguesa, desde o século XII ao XVIII. As principais ilações a que se chega dão conta de que nos primórdios de Portugal a Contabilidade pública praticada era extremamente simples, notando-se que a sua principal preocupação era servir de base para a fiscalização das finanças públicas, sem esquecer, igualmente, que a contabilidade por partidas dobradas apenas foi introduzida no setor público em 1761, muito depois de este método ter sido difundido pela Europa.

Palavras-chaves: História da Contabilidade. Partidas Dobradas. Contabilidade Pública. Portugal.

ABSTRACT

Historical studies have an important role to play in all fields of study, including that of accounting. Knowledge and understanding of past accounting practices can provide important insights with respect to the present and future of the field of accounting. This article examines the development of public accounting in Portugal from the 12th century, when the Portuguese State was formed, until the 18th century. The main findings of this paper reveal the simplicity of the public accounting in the first centuries of existence of the Portuguese State, in which the main concern was to permit the audit of public finances; and that double-entry bookkeeping was introduced in the Portuguese public sector only in 1761, many years after this method had spread throughout the rest of Western Europe.

Keywords: History of Accounting. Double-Entry Bookkeeping. Public Accounting. Portugal.

* Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra - miguel.lira2000@gmail.com

ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

Nas sábias palavras de um dos investigadores portugueses mais credenciados e consagrados, na área da Contabilidade: “todos sabem que o desconhecimento do passado dificulta a compreensão do presente e a prospecção do futuro. E ninguém põe em dúvida a importância que os estudos históricos assumem em todas as disciplinas técnicas ou científicas” (Gonçalves da Silva, 1995, p. 118).

Igualmente, não se pode negar que Portugal é dotado de uma cativante e extensa história, fruto do fato de ser uma das mais antigas nações do mundo, tendo nascido como reino em 1139 (ou 1143, se considerarmos o reconhecimento da sua independência pelo Rei de Castela) e de ter desempenhado um importante papel na história mundial, designadamente quando da expansão portuguesa, vulgarmente conhecida como “Os Descobrimentos”. Assim, de acordo com Carnegie (2005), Portugal proporciona a qualquer investigador uma grande diversidade de eventos e assuntos a explorar e que permitirão aprofundar o conhecimento e a compreensão do passado, englobando, nessa perspectiva, a Contabilidade, pois esta é, obviamente, uma componente essencial da história de qualquer nação e/ou região, representando os registos contabilísticos descrições sociais importantes da acção humana.

Com efeito, é nesta procura pelo conhecimento do passado que este artigo se insere, já que “uma compreensão do passado da Contabilidade pode contribuir para melhorar a nossa compreensão da natureza, papel, usos e impactos da Contabilidade de hoje e contribuir com informação que ajude no processo de tomada de decisões respeitantes aos desenvolvimentos contabilísticos de amanhã” (Carnegie, 2005, pp. 16 e 17).

No entanto, vamos cingir o estudo apenas à evolução da Contabilidade Pública em Portugal, pretendendo com este trabalho traçar o desenvolvimento sofrido pela Contabilidade pública portuguesa desde o surgimento de Portugal como nação independente no século XII. Mesmo assim, apenas será acompanhado o seu progresso até finais do séc. XVIII. E porquê? Nomeadamente, porque após esse período assistiu-se a uma estagnação da Contabilidade pública

portuguesa, só existindo novamente a algo digno de nota no final do século XX, com a obrigatoriedade da utilização, por parte das organizações públicas, de um plano de contas público, que prevê a escrituração contabilística por partidas dobradas e que foi elaborado a pensar nas particularidades do sector público português.

1 DOS PRIMÓDIOS DA NACIONALIDADE PORTUGUESA AOS DESCOBRIMENTOS

O carácter itinerante da Corte, nos primeiros tempos da nacionalidade, implicava que toda a documentação relativa à gestão pública acompanhasse a Corte, sendo que competia à Cúria Régia assistir o Rei na verificação das contas públicas. No entanto, os monarcas mandavam fazer, por precaução, várias cópias desses documentos, permanecendo algumas nos cartórios eclesiásticos e outras nas mãos de funcionários do Palácio. Para Rodrigues (2002), nos documentos mais importantes incluía-se, decerto, o livro de réditos da coroa, onde se registavam aforamentos, rendas, e compra e venda de propriedades.

Só a fixação da Corte na cidade de Lisboa – elevada a capital do Reino –, a expulsão dos mouros no Sul e a estabilização das fronteiras a Norte e a Leste é que tornaram possível a maior especialização dos órgãos da Administração Pública, Justiça, Contabilidade e Arquivo Real. No caso da Cúria Régia, esta é desdobrada em dois novos e distintos organismos: as Cortes e o Conselho Real. É a este último órgão que, segundo Franco [*et al.*] (1993), cabia a função do registo das receitas da Coroa, por meio de uma Contabilidade ainda rudimentar. Um exemplo desta Contabilidade pode encontrar-se nos livros de *Recabedo Regni*, do séc. XIII, onde se nota a preocupação de certa fiscalização.

A administração superior do Património Real e da Fazenda Pública, bem como a fiscalização local das receitas e despesas efectuadas (progressivamente mais complexas), foram exigindo funcionários cada vez mais especializados, aos quais foram concedidos amplos poderes. O exercício destas funções foi primeiramente confiado ao *Portarius Maior*, posteriormente transferido para os Ouvidores da Portaria, e finalmente, no reinado de D. Fer-

nando – mais especificamente em 1370 –, para os Vedores da Fazenda¹.

Um documento de 16 de Junho de 1296, portanto do Reinado de D. Dinis, já traz informações da existência da repartição onde se concentravam as contas da Fazenda del-Rei: Os Contos. Lá reuniam-se os documentos e contas das despesas públicas e administração econômica e financeira. Assim, a Casa dos Contos tornou-se no primeiro órgão de ordenação e fiscalização das receitas e despesas do Reino, como resultado da crescente complexidade da Contabilidade pública e da sedentarização dos organismos da administração régia, com a fixação prevalecente da Corte em Lisboa (Gomes, 2000).

Mais tarde, a 4 de Outubro de 1375, no reinado de D. Fernando, foi concedida uma carta de privilégio aos contadores, escrivães e porteiros que serviam nos Contos – o que vem provar que a organização dos Contos era já completa. Estabeleceu-se, neste período, a distinção entre os Contos de Lisboa e os Contos del-Rei. Competia aos contadores dos Contos de Lisboa tomar, verificar e registar nos livros de Contabilidade as contas de todos os almoxarifados do país, e aos contadores del-Rei executar idênticas funções, só que referentes à Casa Real – o mesmo é dizer que passou a existir uma separação entre a gestão das finanças públicas e a gestão das despesas e receitas da Casa Real. Com D. João I, este modelo organizativo irá sofrer grandes alterações, por intermédio do mais antigo regimento dos Contos – o regulamento de 5 de Julho de 1389 –, com os Contos de Lisboa a serem fracionados em duas partes: numa, as diversas contadorias² espalhadas pelo Reino; e noutra, a cidade de Lisboa e respectiva comarca. Em 28 de Novembro de 1419, foi aprovado um segundo regulamento, onde era determinado que todas as rendas da cidade de Lisboa e seu termo recebidas, tanto direitos como sisas, fossem guardadas no Tesouro e conferidas

pelos contadores e escrivães. Em 1434, já no reinado de D. Duarte, foi publicado um terceiro regulamento que dizia respeito unicamente aos Contos de Lisboa e que encarregava o Contador-Mor de controlar e evitar a negligência dos funcionários (Franco e Paixão, 1995).

Durante o reinado seguinte, de D. Afonso V, existiu uma grande preocupação com a organização metódica da Contabilidade e com os atrasos na prestação das contas. É nesta linha que, no final do século XV, foram publicados dois diplomas tendo em vista regulá-la de forma mais precisa. O Alvará de 9 de Junho de 1450 estabelecia a forma como se devia assentar o que rendiam as rendas, direitos e moeda da cidade de Lisboa, e como deviam os tesoureiros, almoxarifados³, recebedores, rendeiros e escrivães registar e escrever nos seus livros tudo quanto as ditas rendas e direitos rendessem, apontando não só o que recebiam mas também o que despendiam, assim como as mercadorias de que houvesse pagar sisa. O Alvará de 20 de Julho de 1455 estabelecia que os escrivães das rendas e direitos reais de Lisboa deveriam entregar os correspondentes livros, seis meses após o fim do arrendamento, ao porteiro dos Contos de Lisboa. Por meio de um regimento de 1480 foram estabelecidas as regras a seguir nos serviços de Tesouraria Régia (Gomes, 2000).

Todas estas mudanças e alterações tinham por finalidade dotar estes organismos de maior eficácia na liquidação e fiscalização das contas públicas, e disciplinar e dominar a burocracia que aumentava em número e abuso. Apesar destas tentativas regulamentadoras da tomada de contas por parte dos soberanos, o certo é que, neste período da História do país, as operações de escrita se resumem a poucas, raras. Em regra, registava-se cronologicamente o movimento das receitas e despesas, ou inventariava-se o estado de valores materiais. Vai ser necessário aguardar por séculos posteriores, para que se

¹ Nesta perspectiva, tanto o *Portarius Maior*, os Ouvidores da Portaria e os Vedores da Fazenda eram, na ordem financeira, os funcionários de mais alta categoria, aqueles a quem competia a administração superior do património real e da Fazenda Pública. Estavam-lhes subordinados os almoxarifados, contadores e outros empregados fiscais (Dicionário de História de Portugal, VI, p. 261).

² Contadoria era a repartição pública onde se pagava ou recebia dinheiro e onde exercia o Contador as suas funções (Grande Enciclopédia Portuguesa e Brasileira, 7, p. 540).

³ Ao almoxarife cumpria emprazar ou arrendar os bens da coroa e superintender na cobrança dos direitos reais ou no seu arrendamento, tendo igualmente a seu cargo o pagamento das quantias, moradias e demais mercês régias, bem como de outras despesas públicas (idem, I, p. 121).

verifique uma mudança significativa. Assim, e durante o período aqui em análise, e de acordo com Paixão (1996), desenham-se, com nitidez, duas vertentes de atuação relativamente aos funcionários públicos ligados à área financeira:

1. Oficiais do recebimento que processam a arrecadação dos dinheiros públicos, quer para os entregarem ao Rei, quer para os aplicarem na gestão dos órgãos que administram (consignação de determinadas receitas para determinadas despesas);
2. Oficiais que fiscalizam a ação desses recebedores.

Consequentemente, estes agentes, na ausência de provimento prévio de dinheiro para os gastos efectuados nessa tarefa, utilizavam as verbas arrecadadas para cobrirem as suas despesas, chegando ao Rei apenas o dinheiro e gêneros relativos aos saldos por eles apresentados. Como é fácil depreender, proliferavam abusos e fraudes, tornando-se necessário providenciar a sua fiscalização.

2 O SISTEMA DE ESCRITURAÇÃO CONTABILÍSTICA UTILIZADO NOS PRIMÓRDIOS DA CASA DOS CONTOS

Pelos documentos que chegaram dos primeiros séculos de existência do nosso país, mais especificamente os relativos à Casa dos Contos, verificou-se quão rudimentar era o sistema contabilístico português. Depois de publicado o primeiro regulamento conhecido – datado de 5 de Julho de 1389 – a situação da Contabilidade pública melhora um pouco, visto passarem a existir algumas regras para a escrituração contabilística. Não obstante, continua a ser utilizado o sistema contabilístico unigráfico, o que ocorrerá até à sua extinção. Em termos de livros contabilísticos utilizados, existia um para a receita geral, outro para a despesa geral, e diversos livros auxiliares cujo número variava conforme a necessidade.

Embora o objetivo desta escrituração fosse permitir, por meio do registo, o controle dos

fatos patrimoniais, tal finalidade era difícil de atingir, pois o registo das operações era cronológico ou agrupado, conforme a sua especificidade, descrevendo-as com os pormenores necessários para a sua compreensão numa só conta, sem existir contrapartida. Adiantando mais pormenores, cada registo compunha-se de duas partes: o enunciado do movimento (data, descrição, importância ou valor); e comprovação do movimento (assinatura das partes e/ou menção de que se havia passado conhecimento em forma). Assim, o estado da conta só viria a ser conhecido com a comparação final do apuramento das receitas com o apuramento das despesas.

Para fechar a conta, procedia-se, no final de cada livro, à soma de todas as parcelas e ao apuramento do saldo de encerramento, elementos esses que davam origem à redação do vale de despesa ou da receita, de acordo com o livro em causa, discriminando a quantia exata despendida ou recebida.

3 A CONTABILIDADE PÚBLICA DURANTE O APOGEU DOS DESCOBRIMENTOS

Com o reinado de D. Manuel I entra-se na época áurea dos Descobrimentos portugueses, período no qual Lisboa foi elevada a um dos principais portos do Mundo, transformando-a num grande centro de comércio internacional e na culta e rica capital dum imenso império. No que concerne à Contabilidade Pública, foi neste reinado que foram encetadas reformas na estrutura dos Contos. Assim, em 1516, foi aprovado o Regimento e Ordenações da Fazenda, sendo que as remodelações evidenciadas neste documento representam uma Contabilidade mais evoluída daquela seguida até então: este documento veio renovar e sistematizar um conjunto de normas que orientaram a Contabilidade pública durante mais de 100 anos. Segundo Paixão (1996, p. 327), aí estão definidas “as regras sobre a forma e prazos da toma de contas dos tesoureiros e oficiais da casa, lugares de além-mar, ilhas, mestrados⁴, feitorias⁵, cargos e ofícios e das contas dos contadores e das comarcas”. De

⁴ Mestrados são funções, ou exercício de funções, de mestre de uma ordem militar.

⁵ Chamam-se feitorias as colónias de carácter exclusivamente comercial.

acordo com Rodrigues (2000), este regimento estrutura um sistema de escrita em que, pela primeira vez em Portugal, a Contabilidade local é separada da Contabilidade central. Eram utilizados diferentes livros por estes dois tipos de Contabilidade, a saber:

1. Contabilidade Local

1.1) Livros de Lanços - elaborados pelos contadores das comarcas, continham todas as rendas e direitos da respectiva comarca. Desses livros extraíam-se os elementos necessários para elaborar os cadernos que eram enviados ao Rei no mês de Novembro;

1.2) Cadernos de Arrematações - feitos com base nos livros de lanços, discriminavam as quantias pagas de arrendamento nos dois últimos anos. Deles eram entregues cópias aos Vedores da Fazenda até 1 de Janeiro do ano seguinte. Serviam ainda de base aos assentamentos da Contabilidade central;

1.3) Cadernos de Almoxarifados - organizados pelos almoxarifes, constituíam uma espécie de conta corrente, mencionando os valores recebidos e os pagamentos efetuados.

2. Contabilidade Central

2.1) Livro do Tombo - nele os contadores das comarcas tinham por obrigação relacionar todos os bens reais - rendas, direitos, reguengos⁶, foros, etc - discriminando confrontações, títulos de propriedade e tudo o mais que fosse necessário. Desta relação enviavam à Corte um resumo que servia de base a um registro geral ou tomo geral dos bens do Rei. Aos Vedores da Fazenda competia fazer as alterações que as circunstâncias exigissem;

2.2) Livro dos Almoxarifados - peça nuclear da administração financeira do país, nele registavam-se todas as rendas do Reino, classificadas por almoxarifados e lançavam-se as notas respeitantes à liquidação das contas;

2.3) Sumário - listagem das rendas reais extraídas dos arrendamentos feitos, ou de rendas lançadas por orçamento, devido a não terem ainda arrematante. Era organizada pelos Vedores da Fazenda.

No reinado de D. Sebastião, e por Alvará de 1560, dá-se a fusão dos Contos existentes dando lugar aos Contos do Reino e Casa, que se mantiveram em funções até a segunda metade do século XVIII, altura em que o Marquês de Pombal procedeu à sua extinção, no âmbito das suas reformas administrativas e financeiras. Contudo, e não obstante todas as medidas tomadas anteriormente para evitar abusos, incompetência e fraudes, estas ainda continuavam a subsistir na Contabilidade pública do século XVI. Os funcionários periféricos - tesoureiros e almoxarifes - retardavam muitas vezes o fecho das contas para utilizarem em proveito próprio as quantias recebidas. Por outro lado, para além da corrupção, o analfabetismo marcava uma grande parte dos funcionários da Contabilidade pública central. É neste contexto de decadência, e por causa dele, que o Regimento dos Contos do Reino e Casa é publicado por Filipe II, a 3 de Setembro de 1627. A ampla reforma realizada por este Regimento fez centralizar nos Contos do Reino e Casa toda a Contabilidade pública, tanto da Metrópole como do Ultramar, extinguindo-se, então, a Casa dos Contos de Goa que tinha sido criada em 1530, e que tinha regimento próprio desde 1589 (Rodrigues, 2000)

No período final de existência dos Contos, os livros de despesa eram formados por diversos assentos que se limitavam, muitas vezes, a meras entradas descritivas e rubricadas, onde constavam as quantias, pessoas e motivos da operação. Estariam também organizados tematicamente, isto é: as despesas eram agrupadas por assunto ou por entidade, sendo tal disposição elaborada pelo escrivão à medida que se iam fazendo as despesas e que os tesoureiros lhe entregavam os papéis comprovativos - motivo pelo qual, para os livros estarem organizados tematicamente, era necessário deixar di-

⁶ Um reguengo era uma terra do património real arrendada com a obrigatoriedade de certos tributos em géneros (Grande Enciclopédia Portuguesa e Brasileira, 24, p. 848).

versas folhas em branco entre cada rubrica. De acordo com Paixão e Lourenço (1994, p. 12), cada assentamento era composto de duas partes:

1. O enunciado;
2. A informação efetiva do que foi pago, ora assinado pela pessoa que recebeu, ora enunciando que se passou conhecimento em forma, assinado pela pessoa que ia à linha (isto é, cosido juntamente com outros documentos comprovativos, em separado).

Os termos de abertura e encerramento destes livros eram elaborados pelo Contador-Mor, que os identificava e autenticava e que, por vezes, processava igualmente a numeração e rubricava todas as folhas, embora pudesse delegar esta competência no termo de abertura. Os livros de receitas obedeciam aos mesmos princípios enumerados para os de despesa, diferindo apenas na atestação da receita, que teria de ter a assinatura do escrivão e do tesoureiro.

Como se pode constatar, o sistema de escrituração contabilística utilizado pelos Contos do Reino continuava a ser o unigráfico. A utilização deste método e não de outro mais avançado poderá advir da própria missão principal dos Contos: a toma das contas, a quitação, entendida enquanto fiscalização individual do desempenho de um cargo ou de um exercício de um contrato. Assim, mais do que contabilizar para efeitos de gestão, pretendia-se registar para efeitos comprovativos.

Na toma da conta são distintas três fases, correspondentes a formas diferentes da tramitação funcional-administrativa, constituída por tipologias documentais específicas e se processavam em circuitos de decisão próprios (Paixão, 1996, pp. 329-331):

- 1. Solicitação de toma de conta** – Para efeitos de quitação, os Oficiais de Recebimento solicitavam, através de relação jurada no Conselho da Fazenda que nada deviam à Fazenda Real, que, como tal,

lhes fosse tomada a sua conta. Como prova, entregavam os livros da sua arrecadação (livro de receita, livro de despesa, livros auxiliares). Esta relação era objeto de um despacho do Conselho da Fazenda que incumbia o Contador-Mor dos Contos de nomear os responsáveis pela toma de conta. Todo o processamento passava, então, para os Contos do Reino e Casa onde o escrivão realizava um assento de encerramento⁷. Este constitui um elemento-chave para a unidade do processo, já que a simultaneidade da data de registo dos diversos livros e a similaridade da identificação do escrivão comprovam a sua entrada conjunta, e constitui o registo de entrada do processo;

- 2. Conferência e liquidação** – Nesta fase, o Contador, o Provedor e os Provedores das Ementas⁸ verificavam, em etapas sucessivas, a organização e autenticidade dos documentos da conta, se os preceitos legais aplicáveis tinham sido cumpridos e liquidavam a conta, confrontando os assentos de receita e despesa com os totais apresentados:

- a. Toma de conta pelo Contador: efetuava a toma realizando um exame dos documentos justificativos conformes, seu enfiamento numa linha e o registo das despesas e receitas. Produzia o canhenho – caderno com o resumo da conta – e o encerramento desta com a respectiva declaração de conformidade da conta e a demonstração do saldo. Em caso de dúvidas, o Contador podia solicitar esclarecimentos ao oficial do recebimento. Feito o encerramento e balanço, a conta passava para o Provedor. Caso não estivesse quite, era levada à mesa do Contador-Mor, a quem competia vê-la e mandá-la lançar no livro das lembranças das dívidas afim de serem executadas.

⁷ Tem uma função, forma e autoria diferenciada do termo de encerramento executado no final do livro, geralmente em simultâneo com o termo de abertura de outro (Paixão & Lourenço, 1994, p.14).

⁸ Por ementas se designam, em geral, os resumos de cartas régias ou de outros quaisquer documentos (Dicionário de História de Portugal, II, p. 362).

b. Vista do Provedor: Após a conta tomada, passava-se para a segunda instância de fiscalização: o Provedor. Este efetuava o confronto dos documentos justificativos com os livros e a arrecadação da conta, declarando o estado de dívida do oficial do recebimento. Para o efeito analisava a conta, os regimentos do oficial, contratos, folhas de assentamento, provisões, desembargos, conhecimentos, certidões em forma, despachos e justificações – quer da receita, quer da despesa;

c. Correr as ementas pelo Provedor das Ementas: Depois de as contas serem tomadas e vistas pelos Provedores, entregavam-se aos Provedores das Ementas, para recapitulação e conferência dos sumários de despesa e receita – e respectivos documentos comprovativos – da conta do peticionário, com os da receita e os da despesa dos seus devedores e credores, produzindo no final uma declaração a respeito de como tinham corrido as ementas.

3. Decisão –

a. Quitação: Quando as contas estavam tomadas pelos Contadores, vistas pelos Provedores, corridas as ementas e quites, sem nada deverem à Fazenda Real, o Contador-Mor mandava lavrar a carta de quitação em pergaminho. A quitação era passada pelo Escrivão que havia tomado a conta. O conteúdo da quitação era confrontado com o encerramento da despesa e da receita pelo Provedor, após o que assinava nas costas da quitação e no encerramento da conta. Era então levada, pelo Contador ao Contador-Mor, que a fazia registrar no livro dos relatórios, assinava-a no verso e, posteriormente, levava-a ao Vedor da Fazenda da repartição com

a arrecadação respectiva, para este a verificar com a dita arrecadação e, seguidamente, entregá-la ao Rei para a assinar. Em caso de dúvida do Vedor da Fazenda, esta devia ser comunicada ao Conselho da Fazenda;

b. Condenação: Execução de dívidas caso a conta não estivesse quite. No caso disto acontecer, a dívida do Oficial era registada no livro das dívidas e carregada sobre os executores⁹, cabendo-lhes dar andamento à cobrança. Estes notificavam os devedores para procederem ao pagamento ou, caso não pudessem, para entregarem a penhores que cobrissem a quantia em dívida. Os executores passavam mandados ao meirinho dos Contos para requerer e proceder à penhora. O processo transitava então para julgamento.

Os prazos para a prestação de contas variavam conforme o volume de trabalho e a localização dos funcionários. Temos assim:

- **Almoxarifes e recebedores das alfândegas** – três meses;
- **Almoxarifes e recebedores das casas da cidade de Lisboa** – quatro meses;
- **Almoxarifes e feitores dos Açores, Madeira e Porto Santo** – oito meses;
- **Os funcionários do reino de Angola, Mina e Ilhas de Cabo Verde e S. Tomé** – um ano.

Embora toda esta máquina financeira tivesse como principal objetivo evitar fraudes e outros abusos, estes continuavam a persistir. Portanto, quando o tremor de terra de 1755 destruiu fisicamente a Casa dos Contos, esta já se encontrava há muito em agonia devido a estes abusos.

4 O ERÁRIO RÉGIO

O Marquês de Pombal aproveitou a completa destruição da sede da Casa dos Contos,

⁹ Os executores procediam à cobrança das dívidas executando os devedores nos seus bens, bem como promovendo a sua prisão, se não apresentassem penhoras. De três em três anos prestavam contas das execuções das dívidas (Rodrigues, 2002, p. 52).

pelo terramoto de 1755, para extinguir os Contos do Reino e Casa e criar o Erário Régio, mediante a Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761, com uma estrutura diferente da instituição anterior. A referida disposição constitui uma referência importante, na medida em que fixou normas exaustivas sobre a organização e o funcionamento da Fazenda Real, salientando-se o fato inovador do método da escrita contabilística deste novo organismo ser o método digráfico (Estevens, 2000).

Esta Carta de Lei, com um total de quarenta e quatro páginas, começa com um preâmbulo de duas páginas, seguido de quinze Títulos que regulavam os diversos aspectos das Finanças Públicas Portuguesas, e termina com uma relação de oito páginas dos livros auxiliares para cada uma das quatro Contadorias Gerais que este diploma legal estabeleceu. Para além da minuciosa descrição de alguns dos procedimentos que deveriam seguir-se, o documento detalha exaustivamente a aplicação de diversas sanções em caso de incumprimento do legislado (Rodrigues, 2000).

O objetivo da criação do Erário Régio era organizar as finanças do Estado e combater a corrupção existente entre os funcionários públicos, pois na Casa dos Contos proliferavam os abusos, fraudes e incompetência que vinham consumindo a Contabilidade do Reino, como já referenciado. O velho sistema de dividir as rendas do Estado por muitas repartições tornava a fiscalização exercida sobre elas difícil e improfícua, dando origem a uma espantosa desordem, da qual apenas se beneficiavam os oficiais do Fisco, que à sombra do Tesouro, seguros da impunidade, defraudavam o erário e os contribuintes que, usando subterfúgios, se esquivavam ao pagamento dos impostos, retardando o mais possível a sua entrada nos cofres do Estado, ou mesmo se eximindo a eles. A este objetivo principal Tomaz (1988, p. 370) acrescenta que a reforma do sistema das finanças públicas teria outros cinco fins menores, a saber:

- 1) Sustentar a autoridade régia;
- 2) Manter a dignidade e a independência dos ministros;
- 3) Manter a máquina militar;
- 4) Garantir a satisfação de benesses concedidas por serviços prestados;

- 5) Evitar a falência nos rendimentos dos padrões de juros.

5 MÉTODO CONTABILÍSTICO E DE CONTROLE ESTABELECIDO NA CARTA DE LEI DE 22 DE DEZEMBRO DE 1761

A Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761 substituiu o sistema unigráfico – e a bipolarização livro da despesa/livro da receita –, pela obrigatoriedade de utilização do método das partidas dobradas na Contabilidade pública, fato que acontece pela primeira vez, sendo, por isso, um marco fundamental na evolução da Contabilidade pública em Portugal. Ao mesmo tempo, esta Carta de Lei preconizava a existência e utilização dos livros contabilísticos Diário, Razão, ou Livro Mestre, Balanços periódicos e livros de Receitas e Despesas para as Tesourarias. Cada Contadoria Geral tinha que ter, igualmente, certo número de Livros Auxiliares (Marques, 2000).

O Tesoureiro-Mor possuía um livro em que qualquer quantia entregue por algum rendeiro, almoxarife, tesoureiro, recebedor ou outro responsável por finanças públicas à boca do cofre (onde deviam ser feitas as entradas e saídas do Tesouro) fosse lá inserida, com a data à margem e o respectivo número de entrada. Era, resumidamente, escrita a procedência do dinheiro. O mesmo procedimento era realizado pelo Escrivão em relação às despesas que se efetuassem. Em cada uma das Contadorias existia um Diário em que se faziam os assentos e do qual, por extrato, se transcreviam para um Livro Mestre as receitas e despesas referentes a essa Repartição registando em cada assento o mesmo número de entrada assinalado no Livro do Tesoureiro-Mor, além do número do lançamento do Diário. Havia ainda livros auxiliares para cada casa de arrecadação, renda, contratos, direitos e impostos que se cobrassem sob a inspeção de qualquer oficial de recebimento. O objetivo destes livros era permitir que cada um dos destes funcionários, e no momento em que chegasse ao Tesouro, pudesse ter um rápido conhecimento do seu saldo líquido. Os Livros Auxiliares para cada Contadoria foram estabelecidos num anexo da Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761, mencionando até a designação a atribuir a cada um, mas na prática nem

sempre se observou o estipulado na lei, visto que poucos livros auxiliares correspondiam na realidade às determinações prescritas, pois a maioria foi organizada segundo as necessidades de momento (Moreira, 1977).

Um resumo do conteúdo e objetivo dos livros referenciados anteriormente é apresentado por Paixão (1996, p. 335), a saber:

- Um *Borrador do Diário* em cada Contadoria, uma espécie de rascunho;
- Um *Livro Diário* em cada Contadoria, onde se faziam os assentos, que por extrato se transcreviam para o Livro-Mestre da Contadoria;
- Um *Razão ou Livro-Mestre* em cada Contadoria, em que se transcreviam as receitas e despesas referentes a cada Contadoria, utilizando o método das partidas dobradas, registando em cada assento o mesmo número de entrada assinalado no livro do Tesoureiro-Mor, além do número do lançamento do Diário;
- Um *Livro-Mestre* na Tesouraria-Mor onde se registava por ordem cronológica o conteúdo das receitas e despesas das quatro Contadorias que compunham o Erário Régio, remetendo cada assento para o número de ordem do Livro-Mestre das respectivas Contadorias;
- *Livros Auxiliares* para cada casa de arrecadação, cada um dos contratos, impostos e direitos que se cobrassem, para que em qualquer momento se pudesse ter conhecimento rápido da conta líquida do crédito e débito respeitante a cada um dos funcionários envolvidos na sua recolha.

Todos estes livros, com a exceção dos Livros Auxiliares, eram numerados, rubricados e encerrados pelo Inspector-Geral e pelos Contadores-Gerais, para que se tornassem inalteráveis. Os Livros Auxiliares também eram numerados, rubricados e encerrados, mas pelos Contadores-Gerais, cada um na repartição do outro, como salienta Gomes (2000).

Era obrigatória a apresentação de dois Balanços em cada ano por parte de cada Contadoria Geral. O primeiro teria de ser apresentado entre o dia 1 e o dia 10 de Julho e devia compre-

ender os movimentos realizados no primeiro semestre, enquanto que o segundo deveria ser entregue do dia 1 ao dia 10 de Janeiro do ano seguinte. Este último devia corresponder aos movimentos registados durante o ano, refletindo tudo o que tinha sido recebido e pago em cada uma das Contadorias Gerais, bem como o saldo existente em Caixa. No momento em que o Inspector-Geral recebia estes Balanços convocava o Tesoureiro-Mor e o seu Escrivão, para que estes confirmassem o saldo de Caixa apresentado nos quatro Balanços, sendo que após esta conferência era lavrado um termo pelo Escrivão. Posteriormente, estes três funcionários dirigiam-se à casa dos cofres, onde os fiéis contariam o dinheiro lá existente. Apurado este valor, comparavam-no com o valor apurado no passo anterior. Depois de todas estas confirmações era lavrado outro termo que subiria à presença do Rei e servia como comprovativo da quitação e desobrigação do Tesoureiro-Mor. Todo este procedimento de elaboração dos dois Balanços tinha, na opinião de Caiado (1997) como objetivo final a comprovação material dos saldos do Livro do Tesoureiro.

No Erário Régio, e na opinião de Paixão (1996), a matriz funcional da toma das contas manteve-se igual à da Casa dos Contos, bem como o seu objetivo: a quitação. Assim, após o oficial de cobrança solicitar a toma de conta, eram nomeados funcionários para a conferência e liquidação. No caso de estar quite, era-lhe passado documento comprovativo – a carta de quitação. Pormenorizando este processo, temos que:

- a toma de conta efetua-se com base em uma petição do oficial, despachada pelo Inspetor-Geral do Erário, que procede em simultâneo à distribuição da conta;
- a toma da conta efetua-se por um Contador e por um Escrivão;
- era utilizado o método digráfico para a toma de conta. A arrecadação denominava-se conta-corrente;
- os Contadores, ao contrário do que se passava na Casa dos Contos, deixam de elaborar a declaração de encerramento da conta, limitando-se a “e nesta forma foi esta conta ajustada por (...) contador comigo escrivão – Datas e assinaturas”;

- terminando o ajuste da conta, o Contador-Geral redigia uma informação sobre o estado da conta e, após despacho, inseria o assento “passe” no último fólio do ajuste da conta, confirmando a passagem da quitação;
- caso as contas não estivessem quites, o processo seguia para julgamento. Incorporavam esta função todos os documentos que atestavam as declarações do oficial do recebimento, formando os autos de justificação. Finalizava com a sentença por acórdão da relação, no decurso do qual se poderia passar carta de quitação ou proceder-se à penhora de bens.

Relativamente às penas aplicáveis em caso de incumprimento das entregas supracitadas, Caiado (1997, p.1111) indica que estas variavam conforme o cargo detido, a saber:

- **Contratadores e arrendatários:** eram suspensos dos seus ofícios e penalizados na mesma importância do valor desviado, ou não entregue atempadamente, colocando o Rei em seu lugar outros indivíduos a desempenhar as funções. Por outro lado, eram executados nas suas pessoas e bens, pelas importâncias dos seus contratos, sendo estes apresentados para outra adjudicação, correndo por sua conta todos os prejuízos e quebras que se produziam, como consequência das novas arrematações;
- **Almoxarifes, tesoureiros, receptores, exactores e demais pessoas a quem correspondia a cobrança dos direitos e rendas:** eram suspensos e obrigados a devolver o valor desviado, ou que não tivesse entrado em devido tempo no Tesouro Público, sendo imediatamente substituídos. Enquanto estivessem suspensos, eram nomeadas pelo Rei outras pessoas para o cargo.

Deverá ser realçado o fato de que toda esta Contabilidade estava imersa em enorme se-

cretismo. Apenas quatro pessoas em todo o Reino, designadamente o Rei, o Inspector-Geral, o Tesoureiro-Mor e o respectivo Escrivão, conheciam a situação econômica e financeira do Erário Régio. Dentro deste espírito de secretismo e confidencialidade das contas públicas, era vedado aos Contadores e oficiais revelar o funcionamento e o movimento dos seus cofres (Franco [et al.], 1993).

Contudo, o modelo imposto pela lei não foi rigorosamente traduzido na prática. Com efeito, a análise do trabalho produzido nos serviços de Contabilidade do Erário Régio, de 1762 a 1767, realizada por Tomaz (1988, p. 359 e 360), permite estabelecer que:

- 1) A escrituração em partidas dobradas foi, de fato, praticada como ordenava a lei, mas com algumas adaptações inerentes à sua aplicação a casos específicos;
- 2) O apuramento de contas tinha lugar, de fato, todos os semestres, no final de Junho e de Dezembro, com o termo de encerramento, após determinação de saldos, assinado pelo Inspector-Geral, sendo o fecho das contas nos Livros-Mestres das quatro Contadorias feito regularmente no final do ano. No entanto, não existe registo em qualquer dos livros de Contabilidade de mapas de Balanço;
- 3) O cumprimento dos prazos fixados, quer para as entradas de rendimentos, quer para as saídas de fundos, não era regular. Uma parte apreciável das rendas, especialmente as que provinham de contratos e das alfândegas da capital dava entrada no Tesouro nos prazos legalmente estabelecidos. Pelo contrário, o produto de algumas alfândegas da província, de impostos, como as sisas, as terças¹⁰ e a décima era frequentemente remetido com atraso ao Tesouro, e mesmo um rendimento como o Pau Brasil nem sempre obedecia às condições do contrato quanto à regularização dos montantes. Também era acentuada a irregularidade quanto às saídas de fundos para a regularização das

¹⁰ As terças eram um imposto régio para fazer face às despesas militares. Assim, um terço das rendas dos concelhos era recolhido para esse fim.

despesas. As remessas de fundos aos tesoueiros dos ordenados, dos juros e das tenças não eram feitas geralmente como determinava a lei mas, de modo irregular, ao longo do ano e com atrasos em relação aos prazos previstos para pagamento. As entregas de fundos aos tesoueiros dos soldos do exército e da marinha faziam-se, de modo geral, em montantes diferentes, todos os meses e não aos trimestres, como estava estabelecido. E de modo muitíssimo irregular eram também realizadas as remessas de fundos para a regularização das despesas e dos salários do pessoal da Casa Real, registando-se pagamentos com longos atrasos;

4) Uma nota positiva para a contabilização dos diversos tipos de rendimentos (rendimentos correntes, rendimentos pretéritos¹¹, rendimentos de bens confiscados¹², das comendas vagas das três ordens militares, etc), realizada em cada caso, em livro de receita e despesa próprio, e de acordo com as regras estabelecidas.

Os desvios em relação ao modelo da Lei podem dever-se ao fato de nem tudo estar nela previsto, e de nem tudo o que ela determinava ser susceptível de um cumprimento exato. De qualquer modo, se esta previa sanções para o incumprimento do que nela se estabelecia, também previa, quanto às despesas, a possibilidade da inobservância do que estava determinado, na medida em que estabelecia que os ordenados teriam preferência sobre os juros e estes sobre as tenças. Evidentemente, é de admitir que os atrasos nas transferências para os tesoueiros pudessem resultar de as receitas em cofre poderem não satisfazer atempadamente as obrigações da despesa.

Para finalizar, só de referir que ao longo da sua história as competências iniciais do Erário Régio foram aumentadas, desde logo com a atribuição da administração financeira de diversos rendimentos, criando-se, para o efeito, cofres nas várias Contadorias para a adminis-

tração de determinados rendimentos ou a divisão e extinção de Contadorias. Assim, e em termos sintéticos, o Erário Régio sofreu constantes alterações estruturais até à sua dissolução em 1832, sob a ação de Mouzinho da Silveira mas nunca deixou de utilizar o método das partidas dobradas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como primeiro ponto a destacar, tem-se que, nos primórdios de Portugal como país independente, e até finais do séc. XIV, a Contabilidade Pública confundia-se com a Contabilidade Régia já que não existia uma separação clara entre a gestão das finanças públicas e a gestão das despesas e receitas da Casa Real.

A Contabilidade pública desta época longínqua era extremamente simples, notando-se que a sua principal preocupação era servir de base para a fiscalização das despesas e receitas públicas, com especial ênfase para as prestações de contas dos “oficiais do recebimento” – como tesoueiros, almoxarifes, recebedores ou rendeiros – que procediam à arrecadação e processamento dos dinheiros públicos e que deveriam escriturar nos seus livros todo o dinheiro arrecadado.

É nesta perspectiva de fiscalização que surge a instituição intitulada de “Os Contos” (ou “Casa dos Contos”), em 1296. Esta torna-se o primeiro órgão de fiscalização e ordenação das finanças públicas portuguesas mas que apenas teve regras de escrituração contabilística após a aprovação do seu primeiro regulamento conhecido, em 1389. No entanto, é de referir que durante toda a sua existência apenas utilizou o método contabilístico unigráfico, em que o registo das operações era cronológico ou agrupado conforme a sua especificidade, descrevendo-as com os pormenores necessários para a sua compreensão numa só conta, sem existir contrapartida.

As partidas dobradas apenas seriam introduzidas na Contabilidade Pública em 1761, aquando da criação do Erário Régio e conse-

¹¹ Rendimentos, em geral, de cobrança litigiosa.

¹² Rendimentos dos bens confiscados aos réus condenados pelo Tribunal da Inconfidência e à Companhia de Jesus, em consequência do atentado de 1758 contra o rei D. José.

quente extinção dos Contos, no âmbito das reformas administrativas e financeiras do Marquês de Pombal, o que constituiu um marco fundamental na Contabilidade pública portuguesa.

Esta medida era necessária pois, não obstante todas as mudanças e alterações registadas na estrutura da Casa dos Contos ao longo dos séculos, continuavam a proliferar todo o tipo de abusos, incompetências e fraudes, que lesavam enormemente o erário público, sem falar que com a escrituração unigráfica era de veras complicado o controle dos fatos patrimoniais públicos.

O novo método contabilístico preconizado na Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761 era baseado na utilização dos livros contabilísticos Borrador, Diário, Razão – ou Livro Mestre –, Balanços periódicos e livros de Receitas e Despesas para as Tesourarias, para além dos Livros Auxiliares previstos para cada Contadoria Geral, o que está de acordo com as regras previstas para o método digráfico pelo frade franciscano Luca Pacioli, no seu famoso *Tractatus de computis et scripturis*, integrado na sua obra denominada *Summa de Arithmetica, Geometria Proportioni et Proportionalita*, publicada em Veneza, em 10 de Novembro de 1494.

Para finalizar, só há que se acrescentar que, apesar das constantes alterações estruturais, o Erário Régio nunca deixou de utilizar o método digráfico até a sua extinção.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Caiado, A. P. (1997). Aspectos del sistema de control interno en las finanzas publicas de Portugal (1761-1832). *Anais del Congreso de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, Salamanca, Spain, 9.
- Carnegie, G. (2005, julho). O passado da Contabilidade em Portugal. *Revista Contabilidade e Gestão*, 1.
- Estevens, M. (2000). Das origens do comércio em Portugal à obrigatoriedade de utilização do método das partidas dobradas. *Anais do Congresso de Contabilidade e Auditoria: a Contabilidade na viragem do milénio*, Aveiro, Portugal, 8.
- Franco, A.S.[et al.] (1993). *Origem e evolução do Tribunal de Contas*. Lisboa: Tribunal de Contas.
- Franco, A. S., & Paixão, J. C. (1995). *Magistrados, dirigentes e contadores do Tribunal de Contas e das instituições que o precederam*. Lisboa: Tribunal de Contas.
- Gomes, D. R. (2000). *A evolução dos registos contabilísticos e a aplicação da partida dobrada em Portugal*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade do Minho, Braga.
- Gonçalves da Silva, F. V. (1995, abril). Bosquejo duma sucinta histórica da Contabilidade em Portugal. *Luca Pacioli: Colectânea de artigos publicados na Revista de Contabilidade e Comércio – Anexo da Revista de Contabilidade e Comércio*, LII(205).
- Marques, M. C. (2000, março-abril). A evolução do pensamento contabilístico nos séculos XV a XIX. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 414/415.
- Moreira, A. L. (1977). *Inventário do Fundo Geral do Erário Régio*. Lisboa: Arquivo do Tribunal de Contas.
- Paixão, J. C. (1996, julho-dezembro). O controle das contas públicas – Um passado, uma história. *Revista do Tribunal de Contas*, 26.
- Paixão, J. C. Lourenço, A. (1994). *Contos do Reino e da Casa*. Lisboa: Tribunal de Contas.
- Rodrigues, B. (2000, agosto). Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761 sobre a extinção dos Contos e a criação do Real Erário. *Revista de Contabilidade e Comércio*, LVII(226).
- Rodrigues, B. (2002, fevereiro). A Contabilidade pública em Portugal: Origens (Breve resumo). *Jornal de Contabilidade*, 299.
- Tomaz, F. (1988). *As finanças do Estado Pombalino (1762-1776)*. Estudos e ensaios em homenagem a Vitorino Magalhães Godinho. Lisboa: Livraria Sá da Costa Editora.
- (s/d). *Dicionário de História de Portugal*. Direcção de Joel Serrão. Livraria Figueirinha. Porto.
- (s/d). *Grande Enciclopédia Portuguesa e Brasileira*. Editorial Enciclopédia, Limitada. Lisboa e Rio de Janeiro.