



Miguel Gonçalves, Miguel Lira, Maria da Conceição da Costa Marques, ISCA de COIMBRA

Finanças Públicas e Contabilidade por Partidas Dobradas: uma visita guiada pela literatura sobre as três figuras cimeiras do Erário Régio Português, 1761

Finanzas Públicas y Contabilidad por Partida Doble: una visita guiada por la literatura sobre las tres figuras prominentes de la Real Hacienda Portuguesa, 1761

Área temática: História da Contabilidade

Resumo

Em 1761 um novo método de Contabilidade foi implementado nas finanças públicas do Império Português; as partidas dobradas. Por intermédio da Carta de Lei de 22 de Dezembro nesse ano foi criado o Erário Régio Português, a primeira organização pública a adotar a Contabilidade por partidas dobradas, em Portugal. O artigo fornece uma revisão da literatura dos agentes responsáveis pela transferência do sector privado para o público do conhecimento instrumental para a institucionalização da Contabilidade por partidas dobradas nas finanças públicas portuguesas. A pesquisa adopta como metodologia uma abordagem qualitativa e como método de investigação o documental (análise de textos e documentos). As principais fontes documentais consultadas respeitam a arquivos históricos, legislação, cartas pessoais e revistas científicas. Sem prejuízo de uma abordagem das relações pessoais estabelecidas entre as três individualidades que assumiram os órgãos de cúpula do Erário Régio em 1761, Pombal (um governante), João Henrique de Sousa (um professor de Contabilidade) e José Francisco da Cruz (um homem de negócios), o *paper* apresenta como contributo essencial a sistematização dos principais aspectos biográficos do último. A exploração

da biografia deste tecnocrata da Contabilidade ajuda a evidenciar como o aparelho estatal pombalino organizou o seu programa de governo. Em complemento, também se revisitam no artigo os aspectos descritivos essenciais da Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761.

Palavras-Chave: História da Contabilidade, Partidas Dobradas, Revisão da Literatura, José Francisco da Cruz.

Resumen

En 1761 un nuevo método de contabilidad ha sido implementado en las finanzas públicas del imperio portugués; la partida doble. A través de la Ley de 22 de diciembre de ese año fue creada la Real Hacienda portuguesa, la primera organización pública a adoptar la contabilidad por partida doble en Portugal. El artículo ofrece una revisión de la literatura sobre los responsables de la transferencia del sector privado al público de lo conocimiento decisivo en la institucionalización de la contabilidad por partida doble en las finanzas públicas. La investigación adopta un enfoque cualitativo como metodología y como el método de investigación lo documental (análisis de textos y documentos). Las principales fuentes documentales consultadas se refieren a los archivos históricos, leyes, cartas personales y artículos científicos. Sin embargo de las relaciones personales establecidas entre las tres personas que tomaron los cargos mayores de la Real Hacienda, Pombal (un gobernante), João Henrique de Sousa (un profesor de contabilidad) y José Francisco da Cruz (un hombre de negocios), el trabajo presenta como principal contribución la sistematización de los aspectos biográficos más importantes de este último. La exploración de su biografía ayuda a mostrar cómo el aparato estatal de Pombal organizó su programa de gobierno. Además, el artículo también revisita los aspectos descriptivos esenciales de la Ley de 22 de diciembre de 1761.

Palabras Clave: Historia de la Contabilidad, Partida Doble, Revisión de la Literatura, José Francisco da Cruz.

1. Introdução, objectivos e motivação

À escala mundial a expansão internacional da história da Contabilidade nos últimos quinze ou vinte anos tem sido verdadeiramente impressionante (Hernández Esteve, 2010). Portugal não se tem distanciado desse movimento global, posto que a década de 1990 marcou uma viragem na investigação da história da Contabilidade nacional, conduzida pela constituição do Centro de Estudos de História da Contabilidade em 1996 (Faria, 2008), pelo apoio à investigação proporcionado pela Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC) e Fundação para a Ciência e Tecnologia (FCT) e, sobretudo, pela investigação produzida por parte da Universidade do Minho, reconhecida e publicada nas mais prestigiadas revistas internacionais da especialidade (ver, por exemplo, Rodrigues e Craig, 2004, 2009; Rodrigues *et al.*, 2004; Gomes, 2008; Gomes *et al.*, 2008; Rodrigues *et al.*, 2009).

A par do aumento do número de trabalhos, publicações, associações e congressos, esta área de saber tem vindo a assistir ao aparecimento de novas abordagens de investigação histórica (Faria, 2006, 2008). Estas novas perspectivas prendem-se normalmente com a consideração de que a Contabilidade é mais do que uma simples técnica, puramente neutral e até benigna, assumindo-se, ao invés, como uma prática social e institucional (Hopwood e Miller, 1994; Carnegie, 2005; Gomes, 2008).

Esta secessão marca um interessante debate, muito em voga na literatura internacional nos anos noventa do século passado (Donoso Anes, 2005), entre a história *tradicional* da Contabilidade (HTC), mais narrativa, e a *nova* história da Contabilidade (NHC), mais interpretativa (Miller *et al.*, 1991; Fleischman e Radcliffe, 2005).

Em Portugal, sobre este mesmo assunto, tomemos um exemplo concreto: a introdução da Contabilidade por partidas dobradas no Erário Régio, em 1761. Em sede de HTC vários estudos abordaram esta matéria (veja-se, por exemplo, Tomaz, 1988; Rodrigues, 1995, 1996, 2000a, 2000b, 2010; Paixão, 1996, 1998; Paixão e Lourenço, 1998; Silveira, 2000), mas os mais completos e inspiradores trabalhos que neste tema se desenvolveram respeitam a Gomes (2007) e Gomes *et al.* (2008), na linha daquilo que pode considerar-se a NHC, mais interpretativa e menos descritiva. Por exemplo, Gomes (2007) aplica os fundamentos da Teoria Institucional para concluir ter ocorrido no Erário Régio

português um processo de isomorfismo coercivo, materializado na Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761 (instituição do Erário Régio). Embora aparentes, os outros dois tipos de pressões normalmente invocadas pela Teoria Institucional – miméticas e normativas – “não foram instrumentais para o estabelecimento da nova organização pública” (Gomes, 2007: p. 154).

Em Gomes (2007) também se dedica atenção ao papel desempenhado por actores individuais no processo de transferência e difusão da Contabilidade por partidas dobradas ocorrido em Portugal no século XVIII, nomeadamente Pombal (cf. Gomes, 2007: pp. 114-125) e João Henrique de Sousa (cf. Gomes, 2007: p. 153, p. 156, pp. 222-223, p. 247; ver também Gomes *et al.*, 2008: p. 1164, p. 1172). Neste particular, no que se prende com a primeira individualidade citada,

as acções levadas a cabo pelo governo no início da segunda metade do século XVIII [...] foram o resultado colectivo do conhecimento, da experiência, da determinação e do poder de uma pessoa – o Marquês de Pombal – que desempenhou um papel central em todos os níveis da sociedade portuguesa como Primeiro-Ministro (Gomes, 2007: p. 232).

Todavia, para além de Sebastião José de Carvalho e Melo - Conde de Oeiras, em 1759 e “Marquês de Pombal, em 1770” (Boxer, 1980: p. 203; Serrão, 1982: p. 157; Ramos *et al.*, 2010: p. 856) - e João Henrique de Sousa (para uma profunda e interpretativa visão dos aspectos biográficos de Sousa estude-se também Rodrigues e Craig, 2009, 2010), outros agentes de mudança assumiram protagonismo como figuras activas no que concerne à implementação das partidas dobradas no Erário Régio, em 1761. Aqui reside, portanto, o objectivo principal do trabalho: a caracterização de actores individuais que, além do Marquês de Pombal e de João Henrique de Sousa, hajam contribuído decisivamente para que as partidas dobradas tenham sido introduzidas no Erário Régio. Adicionalmente, também se pretende rever em termos descritivos os aspectos mais marcantes da Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761, propósito já atingido designadamente por dois estudos de referência nesta área: Rodrigues (2000a) e Gomes (2007). Não obstante, a revisitação desses aspectos afigura-se-nos útil numa lógica de exposição de argumentos que fundamentalmente se prende com a análise dos percursos das três personalidades aqui destacadas.

A *démarche* que aqui se intenta não é inteiramente inédita. Como escrevemos, foram já produzidos trabalhos sobre os principais agentes individuais que estiveram na génese da institucionalização das partidas dobradas no Erário Régio português, de que são exemplos marcantes Gomes (2007) e Gomes *et al.* (2008) — o primeiro com a particularidade de se debruçar exaustivamente sobre o papel desempenhado por Pombal, como se anotou —, para além de múltiplos estudos que terão abordado a temática de forma menos profunda (*e.g.*, Rodrigues, 1995, 1996, 2000a, 2000b, 2010; Paixão, 1996). No entanto, nenhum destes estudos tomou por objecto central as relações pessoais estabelecidas entre Pombal, João Henrique de Sousa e José Francisco da Cruz e nenhum tão pouco forneceu à literatura elementos sólidos, ainda que baseados em fontes secundárias, para uma discussão sobre o papel desempenhado por José Francisco da Cruz no processo de implementação da Contabilidade por partidas dobradas nas finanças públicas portuguesas, em 1761.

Assim, o *paper* apresenta como contributo original principal a sistematização dos aspectos biográficos essenciais de José Francisco da Cruz. A exploração da biografia deste tecnocrata da Contabilidade ajuda a evidenciar como o aparelho estatal pombalino organizou o seu programa de governo.

O tópico de pesquisa que aqui abordamos revela-se importante por três ordens de razões. Em primeiro lugar, assinalaram-se em 2011 os 250 anos da introdução da contabilidade por partidas dobradas no Erário Régio, uma dignificante efeméride que a Contabilidade em Portugal deveria ter celebrado. Depois, porque esta organização foi a primeira instituição em Portugal a adoptar Contabilidade por partidas dobradas na administração pública (Rodrigues, 2000a). E, por último, porque o trabalho pretende ser uma réplica aos reptos de Carmona e Zan (2002) e Carmona (2004) para que se torne mais amplo o mapa da variedade dos trabalhos em história da Contabilidade, designadamente pela expansão do segmento de tempo (antes de 1850) e da área geográfica (para além de países anglo-saxónicos).

Na esteira de Guimarães (2002, 2003, 2006, 2007) e de Rodrigues (2007), espera-se que a exposição contribua para que surjam em Portugal mais trabalhos que assinalem aniversários ou efemérides de eventos contabilísticos significativos, um campo de pesquisa que pensamos ser ainda pouco explorado na literatura da história da Contabilidade portuguesa.

O texto está estruturado em sete partes distintas correspondentes a outras tantas secções. Após esta introdução, a segunda secção procura aclarar os principais aspectos metodológicos presentes na estratégia da investigação. Em seguida, efectua-se referências ao contexto político, económico e social da primeira metade do século XVIII em Portugal. A quarta, quinta e sexta secções focalizam-se nas respostas às perguntas de pesquisa efectuadas *ab anteriori*, respectivamente ‘o que aconteceu?’, ‘como aconteceu?’ e ‘por que aconteceu?’. A terminar a ordem de trabalhos, a última secção cuida de apresentar a discussão, as conclusões, as limitações do estudo e, bem assim, as pistas para futuros trabalhos na área da história da Contabilidade portuguesa.

Um último apontamento para referir que o protocolo de citações assume as seguintes regras: as transcrições textuais longas (mais de quarenta palavras, inclusive) encontram-se inseridas no texto em linhas retraídas, sem aspas; as transcrições textuais curtas (menos de quarenta palavras) acham-se inscritas no texto no formato habitual; e **sempre que a citação não for textual a indicação do número das páginas das referências consultadas revelou-se opcional.**

2. Metodologia e método

De acordo com Silverman (2001), por metodologia deve entender-se a forma geral de estudar um problema. Sendo a realidade a estudar subjectiva e não isenta de valores ou preconceitos (Hopper e Powell, 1985), o processo através do qual esta investigação foi realizada, ou, por outras palavras, a forma geral de estudar o objecto de estudo, na esteira de Silverman (2001), prosseguiu uma metodologia de investigação qualitativa (Silverman, 1997; Flick, 1998; Ryan *et al.*, 2002; Gomes e Rodrigues, 2009; Vieira, 2009; Vieira *et al.*, 2009).

Actualmente considera-se que a investigação qualitativa está particularmente associada à investigação interpretativa, no sentido mais lato do termo (Vieira, 2009).

Em continuação, somos favoráveis à distinção conceptual entre metodologia e método, pelo que subscrevemos de novo o ponto de vista de Silverman (2001), quando sustenta que o método respeita à técnica específica de recolha de dados. Neste particular, uma vez que o que aqui tratamos se relaciona com um passado (relativamente) longínquo, aceita-se que o estudo se confine essencialmente a um único método de investigação (Vieira *et al.*, 2009) – a técnica de pesquisa conhecida na literatura como ‘análise de textos e documentos’ (Carnegie e Napier, 1996; Silverman, 1997, 2001), também designada por ‘fontes documentais’ (Vieira *et al.*, 2009).

Como consequência, as principais fontes documentais (textos e documentos) consultadas foram arquivos históricos, legislação, cartas pessoais e revistas científicas. Foram consultadas essas e não outras fontes documentais, porque “a história da Contabilidade continua predominantemente baseada em documentos” (Carnegie e Napier, 1996: p. 28). Ademais, a informação com base em fontes documentais é particularmente utilizada para a contextualização institucional, económica e social de investigações em história da Contabilidade, preocupação que sempre deve constar neste tipo particular de pesquisa em Contabilidade (Gomes e Rodrigues, 2009).

Em termos gerais, apresenta-se uma revisão da literatura sobre (i) um diploma legal relevante para a história da Contabilidade portuguesa (a Carta de Lei de 22 de

Dezembro de 1761) e sobre (ii) a primeira instituição pública (incluindo os seus responsáveis) a utilizar a Contabilidade por partidas dobradas em Portugal, o Erário Régio, em 1761.

Esta revisão da literatura foi efectuada com o objectivo de procurar responder a três questões gerais: ‘o que aconteceu (em 1761)?’, ‘como aconteceu?’ e ‘por que é que aconteceu?’. Na tentativa de resposta à última interrogação, são introduzidas considerações biográficas de três individualidades que, exercendo funções de topo na hierarquia do Erário Régio, contribuíram activa e decisivamente para que as partidas dobradas fossem adoptadas nessa estrutura pública.

Questões relativas ao ‘o quê?’ e ao ‘como?’ aparecem normalmente associadas a estudos do tipo narrativo, ao passo que a questão ‘por que é que aconteceu?’ surge geralmente vinculada a investigações de pendor mais interpretativo (ver, por exemplo, entre outros, Previts *et al.*, 1990a, 1990b). Assim, a estratégia de investigação aqui utilizada permite também a classificação do estudo como simultaneamente narrativo e interpretativo.

3. O contexto político, económico e social de Portugal (1750-1761)

Em 1750, aquando do falecimento de D. João V, Portugal encontrava-se numa grave situação económica, não obstante as riquezas (ouro e diamantes) geradas pelos seus territórios ultramarinos, nomeadamente a América Portuguesa. Urgiam resolver diversos problemas: uma máquina administrativa inoperante; fraudes nas organizações dependentes do Estado; a estagnação da indústria; e a decadência do comércio que, na sua maioria, estava em poder de mercadores estrangeiros, em particular dos ingleses (Gomes, 1999).

O ouro e os diamantes contribuíram para que a governação de D. João V tivesse sido, decerto, a de maior sumptuosidade de toda a história de Portugal. Destarte, como afirma Carvalho (1982: p. 94), “surpreende que, após as descobertas das opulentíssimas

riquezas minerais do solo brasileiro, transportadas para Portugal na governação de D. João V, nos encontrássemos, poucos anos decorridos, a braços com a miséria”.

Acresce que o rei, paralítico e inoperante desde 1747-1748 (Serrão, 1982: p. 57), alheara-se das tarefas governativas, “endossando-as a homens caducos e improdutivos” (Carvalho, 1982: p. 91). Cabe, assim, sublinhar que,

o resultado foi uma crise de autoridade que se reflectiu em abusos da nobreza, subornos nas alfândegas, dificuldades no exercício da lei. A situação era tanto mais grave quanto tinha a acompanhá-la uma baixa considerável na produção do ouro brasileiro, assim como no mercado internacional uma diminuição de interesse pelo vinho do Porto (Marques *et al.*, 1979: p. 17).

Em 1750, D. José, sucedendo no trono a seu pai, solicitamente constitui um elenco governamental assente também em três Secretarias de Estado, conforme o modelo de inspiração francesa de 1736, proposto pelo Cardeal da Mota: (i) Negócios Interiores do Reino; (ii) Marinha e Domínios Ultramarinos; e (iii) Negócios Estrangeiros e Guerra. A primeira pasta foi confiada ao P.^o Pedro da Mota e Silva (irmão do Cardeal da Mota; transitou do gabinete anterior de D. João V), a segunda entregue a Diogo de Mendonça Corte-Real, e a última atribuída a Sebastião José de Carvalho e Melo (Pombal), uma das individualidades mais marcantes de sempre, para o bem e para o mal, da história política de Portugal.

O terramoto ocorrido em Portugal em 1 de Novembro de 1755 conferiu a Pombal a hegemonia e a preferência política no governo de D. José. Com a morte de Pedro da Mota e Silva (inválido há alguns anos) “ocorrida poucos dias antes do terramoto” (Correia, 1931a: p. 5), e com a prisão de Diogo de Mendonça Corte-Real, em 1756, por motivos políticos relacionados com o seu envolvimento numa “conspiração palaciana” (Serrão, 1982: p. 74) “destinada a quebrar de vez a confiança do monarca em Carvalho e Melo” (Falcon, 1982: p. 385), Pombal foi gradualmente concentrando em si os poderes dos outros Secretários de Estado, assumindo nesse ano as funções de um *verdadeiro* Primeiro-Ministro. Depois das tarefas inerentes à reconstrução da capital do império, o onipotente Conde de Oeiras (1759) servia-se agora do tempo como um poderoso aliado para a sua tentativa de modernização do país.

O século XVIII é um período que se caracteriza pelas ideias iluministas. Pombal é visto como um governante de concepções muito próximas do Iluminismo que soube utilizar os meios de que dispunha para a construção de um Estado moderno, embora com as contradições despóticas que se lhe conhecem. Com efeito, à entrada da década de sessenta do século XVIII achavam-se resolvidos os conflitos do gabinete pombalino com os três braços do Estado: com o povo, em virtude das condenações à morte dos populares envolvidos em Fevereiro de 1757 na revolta ocorrida no Porto contra os privilégios da Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro; com a nobreza, por intermédio das execuções de alguns Távora, Aveiro e Atouguia, em Janeiro de 1759; e, com o clero, através da expulsão dos Jesuítas, em Setembro de 1759. É neste contexto político, económico e social que deve entender-se a observação de Rodrigues (2000a: p. 375): “com o fim da década de cinquenta [do século XVIII], brutalmente esmagada a oposição interna, Carvalho e Melo vai ter tempo para fazer as mudanças na máquina administrativa do país”.

Associada a esta questão, a fundação da Aula de Comércio (em 1759) e do Colégio dos Nobres (em 1761, embora a escola se iniciasse em 1766), a par de outras medidas tomadas no campo do ensino, deixavam Pombal agora mais liberto para o combate às fraudes e abusos que sabia terem lugar na administração pública portuguesa.

4. O que aconteceu? A Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761

No reinado de D. Dinis (1279-1325) foi instituída em Portugal uma repartição com o objectivo de concentrar as contas da fazenda real – os *Contos*, mais tarde *Casa dos Contos*, conforme documento de 16 de Junho de 1296 (Rau, 1951).

Durante a sua existência a *Casa dos Contos* utilizou como método contabilístico a partida simples. Como argumenta Monteiro (2004: p. 59), “a partida simples é aquela em que se faz o registo de qualquer facto apenas no *deve* ou no *haver* de uma conta sem registo equivalente do mesmo facto noutra ou noutras contas”. Do mesmo passo, esta técnica colocava em evidência o registo cronológico das operações e o seu agrupamento por características semelhantes numa só conta, sem a existência de nenhuma outra conta como contrapartida (Lira, 2004).

Ora, é relativamente consensual que a utilização da partida simples, em confronto com a partida dobrada, configura um método de registo imperfeito e incompleto (Pequito, 1875: p. 138; Sá, 1926: p. 75) e potenciador de fraude que, além do mais, “não oferece meios de conferência ou verificação” (Sá, 1926: p. 75). Neste contexto, quanto às vantagens do funcionamento das partidas dobradas sobre as partidas simples (ou singelas), atentemos nos argumentos que Pequito (1875) dedica no seu manual *Curso de Contabilidade Commercial* ao discutir os benefícios da utilização da partida dobrada. Reproduzamos, no essencial, o epílogo da sua fundamentação:

não obstante a superioridade reconhecida do systema das partidas dobradas ao das partidas simples, ainda este tem muitos apologistas que censuram aquelle, dizendo que por elle se escreve o dobro do que é preciso. Responderemos a estes apologistas pelas palavras de De Granges, dizendo-lhes que pelas partidas dobradas se descreve tudo o que diz respeito a cada operação, logo escreve-se o que é preciso, e que pelas partidas simples se descreve metade do que diz respeito a cada operação, e portanto escreve-se metade do que se deveria escrever (Pequito, 1875: p. 142).

Consequentemente, não deve surpreender que, trabalhando a Contabilidade pública com a partida simples, até 1761, os relatos de devassidão, descrença e desmoralização do sistema tivessem surgido com regularidade. Neste particular, por exemplo, de grande relevância é o testemunho incluído em Ratton (1813: pp. 283-284), sobre o desleixo e a incúria que generalizadamente grassavam na administração pública portuguesa.

Uma condicionante natural contribuiu para a extinção da *Casa dos Contos* – o terramoto de 1 de Novembro de 1755. O tremor de terra que atingiu principalmente a cidade de Lisboa levou à destruição de todos os registos guardados nessa infra-estrutura (Mendonça, 1758: p. 129).

A arrecadação de fundos necessários à reconstrução de Lisboa, depois do terramoto de 1755, mostrou a ineficácia da organização do sistema tributário português, posto que o órgão recebedor dos tributos, a *Casa dos Contos*, não possuía mecanismos preventivos de transacções não autorizadas (Franco *et al.*, 1993).

Com a oficialização do Erário Régio, em substituição da *Casa dos Contos*, promulgada por Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761, procurou o governo de Pombal controlar e tornar mais eficiente a arrecadação dos impostos públicos (Gomes, 2007). A *Casa dos Contos* limitava-se unicamente a confrontar as receitas recebidas e as despesas pagas pelos agentes do fisco, respondendo o Erário Régio (1761) com a inovação de ser agora o próprio Tesouro a entidade pagadora e recebedora do dinheiro, numa tentativa de aperfeiçoamento do controlo das contas e de redução das fraudes. Em ordem à consecução destes objectivos, as partidas dobradas eram entendidas como um meio para legitimar a nova organização, pois eram consideradas o melhor método para a administração das contas públicas (Gomes, 2007: p. 94, p. 158, p. 172, p. 241).

Sob um outro ângulo, pode suscitar interessante tópico de reflexão saber se Pombal, em 1759, com a fundação da Aula do Comércio, teria já em mente a formação e preparação de profissionais habilitados para organizar e trabalhar nessa importante repartição pública, o Erário Régio (veja-se, neste exacto sentido, Correia, 1931; Martins, 1960; Portela, 1968; e, por todos, Rodrigues, 2000a). Se é verdade que o país carecia de guarda-livros encartados que fossem agentes activos de uma política de fomento económico e industrial, também não o será menos que deles estava necessitado para o Tesouro Público, agora que no mesmo iria instituir-se a partida dobrada, método pouco

compaginável com a corrupção e a fraude muito próximas da antiga *Casa dos Contos*.¹ Para se atingir este desígnio, nomeou Pombal antigos alunos da Aula de Comércio para funcionários do Erário Régio (Martins, 1960: p. 7; Portela, 1968: p. 789; Gomes, 2007: p. 251). Nestes termos, Rodrigues *et al.* (2004: p. 62) sustentam que “sem os graduados da Aula de Comércio Pombal não poderia ter organizado a Contabilidade pública no Erário Régio”.

A mesma leitura, porventura mais fecunda, pode retirar-se de Ratton (1813). Nas suas palavras, no início da segunda metade de ‘setecentos’, o método das partidas dobradas era aplicado em apenas três firmas

*cujos nomes se achavaõ unidos a outros estrangeiros, taes como, **Bandeira** e Bacigalupo; Bom e **Ferreira**; Emeretz e **Brito**. A fora estes se não conhecia nenhum nacional, que tivesse pratica da escripturação dos livros em partidas dobradas, nem que fosse versado no conhecimento dos pezos, medidas, e moedas estrangeiras, dos cambios, e suas combinaçoens, porque os Jorges, Palyarts, Despies, Vanzelleres, Crammer, Vanpraetz, Clamouses, todos eraõ filhos de paes estrangeiros que os haviaõ mandado educar fora* (Ratton, 1813: pp. 252-253) (destaques de nossa responsabilidade).

A Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761, peça jurídica com um total de quarenta e quatro páginas, começa com um preâmbulo de duas páginas no qual se justifica a regular arrecadação de impostos como imprescindível para o bom funcionamento da monarquia.

Seguem-se quinze títulos reguladores dos diversos aspectos das finanças públicas portuguesas, terminando-se com uma relação de oito páginas dos livros auxiliares a utilizar em cada uma das quatro contadorias-gerais (repartições ou escritórios de Contabilidade) estabelecidas por este diploma legal (cf. Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761). Para além da minuciosa descrição de alguns dos procedimentos que deveriam

¹ É de sublinhar que a Espanha foi inovadora na Europa em termos da introdução do método italiano na Contabilidade Pública, já que o fez em 1592 (Colquhoun, 2009: p. 546), quando, por exemplo, em França, o mesmo só aconteceu em 1716 (Rodrigues, 2000a: p. 397). Para referências cronológicas mais específicas da adopção das partidas dobradas nas finanças públicas em alguns países da Europa, siga-se Gomes (2007: p. 130).

implementar-se, o documento detalha exaustivamente a aplicação de diversas sanções em caso de incumprimento do legislado.

O objectivo da criação do Erário Régio relacionava-se com a centralização num único departamento das finanças do reino e com o combate à corrupção existente no seio do funcionalismo público. Contudo, sob um outro prisma, resulta interessante notar que Tomaz (1988: p. 370) observa que a reforma do sistema das finanças públicas teria outros fins menores, de entre os quais se destacam a manutenção da dignidade e independência dos Secretários de Estado e a manutenção da máquina militar. De facto, estes objectivos não se nos afiguram despiciendos, porque, por um lado, os três Secretários de Estado do governo de D. José venciam desde 1 de Janeiro de 1754 o fabuloso ordenado de 9:600\$000² (nove contos e seiscentos mil réis) por ano³ (consulte-se o Alvará de 4 de Janeiro de 1754) e, na altura, a Europa assistia ao desenrolar da Guerra dos Sete Anos (1756-1763). Por outro lado, em Setembro de 1762, consequência da invasão franco-espanhola de Maio do mesmo ano no contexto dessa guerra, foi reintroduzida no sistema fiscal português a *décima militar*⁴, imposto que tributava a décima parte dos rendimentos. O Erário Régio ficou responsável pela recolha e pelo tratamento contabilístico deste importante tributo.

A melhor forma encontrada para a concretização destes objectivos foi a divisão do Erário Régio em quatro contadorias divididas segundo critérios geográficos. Chefiadas pelos contadores-gerais António Caetano Ferreira, Baltasar Pinto de Miranda, Luís José de Brito e Manuel Pereira de Faria, a cada uma delas cabia o controlo das receitas e despesas públicas das áreas geográficas abrangidas, especificamente: (1) contadoria da

² O real foi a unidade monetária portuguesa de 1425 a 1911 (Sousa, 2008). O seu plural era 'réis' desde o reinado de D. João IV (1640) (Carqueja, 2011a) – antes de 1640 o plural era 'reais'. A abreviatura de 'réis' era 'rs' e o cifrão (\$) usava-se para a indicação de 'mil réis', seguido de três casas decimais. Por exemplo, a quantia 'três mil réis' escrevia-se '3\$000' e, semelhantemente, a quantia 'cinco mil, duzentos e trinta réis' escrevia-se '5\$230'. Para se escrever um milhão de réis (ou um conto de réis) recorria-se ao símbolo ':'. Por exemplo, 'nove contos de réis' ou 'nove milhões de réis' registava como expressão numérica '9:000\$000'. É útil ilustrar a questão suscitada pelo ordenado de Pombal com o valor dado por tabelas de correspondência usadas por Mata e Valério (1994: p. 279) e tratadas por Carvalho *et al.* (2007: p. 66). Assim, no ano de 1745, um 'conto de réis', (ou um 'milhão de réis', o que é o mesmo) equivaleria no ano de 2000 (exemplo colhido na última literatura enunciada) a cerca de 7.800 contos (€ 39.000,00 - trinta e nove mil euros, se efectuada a conversão para a moeda corrente utilizada desde 2002). Por conseguinte, o vencimento de um Secretário de Estado era na realidade estupendo.

³ Contudo, o ordenado era pago trimestralmente ou, como era costume na época dizer-se, aos *quartéis*.

⁴ O imposto qualificava-se de *militar*, porque o motivo era a defesa do reino aquando da sua instituição por D. João IV, em 1641, contra as investidas de Espanha (Oliveira, 1990: p. 5).

Corte e Província da Estremadura (António Caetano Ferreira); (2) contadoria das Províncias do Reino e Ilhas dos Açores e Madeira (Baltasar Pinto de Miranda); (3) contadoria da África Oriental, Rio de Janeiro e Ásia Portuguesa (Luís José de Brito); e (4) contadoria da África Ocidental, Maranhão e Baía (Manuel Pereira de Faria).

Para remate da secção, importa reter que, nas palavras de Rodrigues (2000b: p. 52), “após o fim da ditadura de Pombal a transição foi pacífica e o Erário Régio sobreviveu”, até à sua extinção por decreto de 16 de Maio de 1832, obra de Mouzinho da Silveira, Ministro dos Negócios da Fazenda.

5. Como aconteceu? *O método contabilístico e de controlo exercido*

Antes da aprovação da Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761 a Contabilidade pública utilizava, geralmente, um livro para registo da despesa e outro livro para o registo da receita (Lira, 2004). O diploma substituiu o sistema das partidas simples e em seu lugar impôs a obrigatoriedade de utilização do método das partidas dobradas na Contabilidade pública, pelo menos ao nível das quatro contadorias-gerais (Rodrigues, 2000a). É este pioneirismo que faz da legislação um marco fundamental da evolução da Contabilidade pública portuguesa.

Esta Carta de Lei preconizava a utilização dos livros contabilísticos diário, razão (ou livro-mestre), balanços periódicos e livros de receitas e despesas para as tesourarias. Cada contadoria-geral teria, igualmente, certo número de livros auxiliares. No pensamento de Rodrigues (2000a: p. 395), estes livros auxiliares representam uma evidência das taxas e dos impostos à época praticados no reino e, em simultâneo, oferecem uma síntese das mais importantes vilas e cidades em termos comerciais e industriais onde, como consequência, a contribuição para o Tesouro era mais significativa.

Em cada uma das contadorias existia um diário no qual se redigiam os assentos e do qual se transcreviam para o livro-mestre as receitas e despesas referentes a essa repartição. Existiam ainda livros auxiliares para cada casa de arrecadação, renda,

contratos, direitos e impostos que se cobrassem sob a inspecção de qualquer oficial de recebimento.

Os livros auxiliares para cada contadoria foram estabelecidos num anexo da Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761. Um resumo do conteúdo 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 extracto 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 o qual 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; e 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.

A extinção da *Casa dos Contos* não resultou no despedimento dos seus funcionários, pois todos mantiveram os seus ordenados até serem colocados em outro lugar ou atingirem a aposentação (Rodrigues, 2000a: p. 375). Contudo, a Carta de Lei de 1761 estabeleceu um novo quadro de funcionários para a organização das contas públicas nacionais, com a descrição dos conteúdos funcionais de cada um dos postos dos trinta e oito funcionários assim distribuídos: um inspector-geral (do Tesouro); um tesoureiro-mor; um escrivão do tesoureiro-mor; quatro contadores-gerais; dezasseis escriturários (quatro por cada uma das quatro contadorias-gerais); três tesoureiros-gerais; três escrivães das tesourarias-gerais; um porteiro do tesoureiro; quatro fiéis do tesoureiro; e, por último, quatro contínuos do Tesouro.

Dentro do centralismo imbuído neste documento, Pombal nomeou-se a si mesmo figura cimeira do Erário Régio, reservando para si o destaque do cargo primacial da nova repartição.

Seguia-se ao inspector-geral, por ordem hierárquica, o lugar de tesoureiro-mor. Este funcionário teria de apresentar semanalmente ao inspector-geral, aos sábados, ou sextas-feiras, se feriado, os resumos das receitas e despesas elaborados pelos contadores-gerais. Os resumos, por seu turno, eram apresentados ao soberano. No desempenho das suas funções era auxiliado por um escrivão, a quem competia realizar a sùmula das receitas e despesas elaboradas pelos contadores-gerais.

Foram também criados os cargos de três tesoueiros-gerais: um para a receita e despesa dos ordenados; um para a receita e despesa das tenças⁵ que tivessem assentamento nos almoxarifados do reino; e o terceiro para a receita e despesa dos juros.

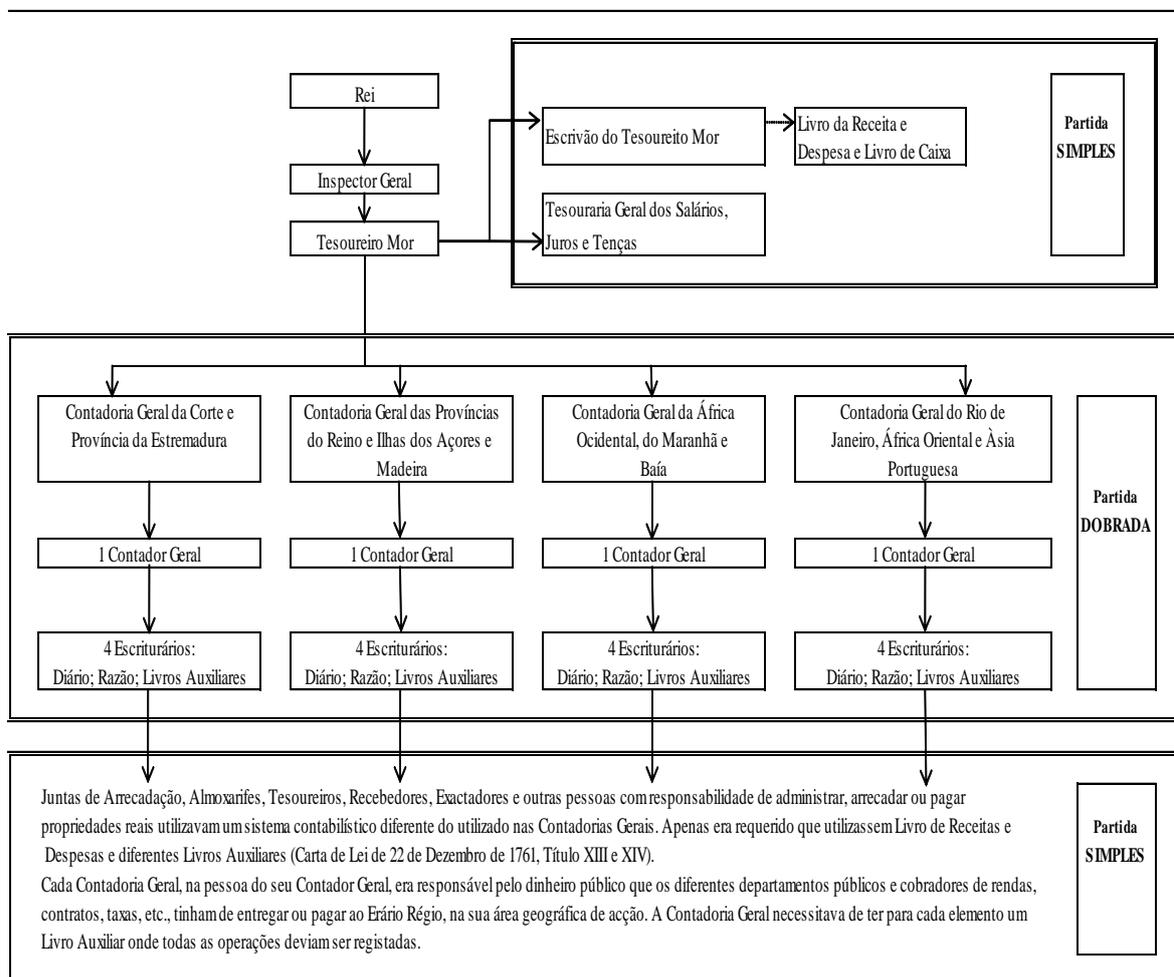
Como escrevemos, em cada contadoria existia um contador-geral. O título V da Carta de Lei em questão indicava que quem ocupasse este posto devia entender e praticar o método das partidas dobradas (cf. Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761). A falta de pessoas instruídas na escrituração por partidas dobradas determinou a nomeação para as quatro contadorias de quatro comerciantes da confiança de Pombal – António Caetano Ferreira, Luís José de Brito, Manuel Pereira de Faria e Baltasar Pinto de Miranda. Manuel Pereira de Faria, por exemplo, havia sido proponente dos estatutos gerais da Real Fábrica das Sedas (1757) e dos estatutos gerais (1759) e também dos particulares da Companhia Geral de Pernambuco e Paraíba (1760) (consultem-se os estatutos destas empresas referenciados nas fontes primárias).

Em cada contadoria existiam ainda quatro escriturários que, como os contadores-gerais, teriam de ser instruídos no sistema mercantil (partidas dobradas) e que poderiam, eventualmente, suceder aos seus superiores caso se tornassem peritos no método (cf. Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761).

Uma imagem da estrutura e do plano genérico do Erário Régio vem magistralmente ilustrada na figura 1:

⁵ Uma tença constituía uma quantia que o rei conferia, a título de recompensa, a um súbdito por serviços relevantes prestados.

Figura 1 – Disposição organizativa do Erário Régio em 1761



Fonte: Gomes (2007: p. 150)

É sobre este pano de fundo que se levanta uma das questões mais recorrentemente suscitadas pela literatura: o secretismo a que estavam votadas as contas da fazenda pública do país. Apenas quatro pessoas em todo o reino eram conhecedoras das contas do erário português – o rei, o inspector-geral, o tesoureiro-mor e o respectivo escrivão. Dentro deste âmbito de confidencialidade das contas públicas, era vedado aos contadores e oficiais revelar o funcionamento e o movimento dos seus cofres (Franco *et al.*, 1993).

Para encerrar a secção, diremos também algumas palavras acerca da exígua disseminação do exemplo proporcionado pela Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761

em outras organizações da administração pública, como por exemplo as câmaras municipais. Uma indicação sobre este assunto em concreto é-nos dada por Gomes (2000), colhida do seu estudo sobre a escrituração contabilística realizada pela Câmara Municipal de Braga (de 1614 a 1884). Nestes termos:

terminamos o século XVIII sem encontrar um livro onde se aplique o método digráfico correctamente. O máximo que se apurou até ao momento foi a alteração da disposição das receitas e despesas que passam a estar em secções opostas e a obrigatoriedade de utilizar mais do que um livro para o seu registo. Alterações que foram introduzidas por um curto período de tempo, para se retomar a tradicional forma de registo. Podemos perguntar se a Câmara de Braga não será um caso isolado encontrando-se outras localidades mais desenvolvidas. As evidências mostram que este atraso seria generalizado, podendo exceptuar-se a cidade de Lisboa (Gomes, 2000: p. 228).

6. Por que aconteceu? *Pombal, José Francisco da Cruz e João Henrique de Sousa*

A propósito da introdução das partidas dobradas na organização pública que aqui tratamos pode colocar-se a questão da importância de certos agentes individuais com conhecimento bastante da técnica usada nas casas mercantis e que agora se queria fazer trespassar para a administração pública. É, portanto, sob este ângulo de visão que a presente secção discute os determinantes papéis levados a cabo pelas três figuras mais proeminentes do Erário: o inspector-geral (Pombal); o tesoureiro-mor (José Francisco da Cruz); e o escrivão do tesoureiro-mor (João Henrique de Sousa). Contudo, torna-se importante enfatizar que, como oportunamente demos conta, a associação Pombal/Erário Régio foi alvo de análise no estudo de Gomes (2007) e a ligação João Henrique de Sousa/Erário Régio foi também abordada no mesmo trabalho.

6.1 *Pombal (1699-1782)*

Atrás comentámos já que eram poucos os nacionais hábeis no método de escrituração comercial mercantil usualmente denominado por partidas dobradas (ver, por todos, Ratton, 1813: pp. 252-253).

Antes da Aula de Comércio de Lisboa era usual que as técnicas contabilísticas e a aritmética comercial se aprendessem nos escritórios de firmas estrangeiras. A afirmação precedente consubstancia-se nos seguintes casos:

- os filhos do industrial e homem de negócios Jacome Ratton enviados para França e Inglaterra (Boxer, 1980: p. 370; ver também Pedreira, 1995: p. 292);
- o filho de João Henrique de Sousa, Raymundo José de Sousa Gayoso, encaminhado também para França e Inglaterra (Silva, 1862: p. 54);

— um filho de Manuel António Pereira⁶ enviado para Ruão (*Rouen*, França) (Pedreira, 1995: p. 292); e

— Anselmo José da Cruz, um dos quatro irmãos da *notável* família *dos Cruzes*, enviado a Génova em 1755 pelo seu irmão mais velho (o padre António José da Cruz) por um período de cinco anos para praticar comércio na casa de *Rollandelli e Basso* (Castilho, 1956: p. 38).

Um dos portugueses conhecedores e adeptos do método das partidas dobradas era Pombal. A sensibilidade ao método tê-la-á adquirido muito provavelmente em Londres, aquando da sua permanência em Inglaterra como enviado extraordinário à corte de Jorge II (1738-1743).

Uma carta pessoal datada de 19 de Fevereiro de 1742 enviada de Londres endereçada ao Cardeal da Mota (cf. Pombal, 1742), principal Secretário de Estado de D. João V de 1736 a 1747 (Barreto, 1986: p. lxiii), comprova também que provavelmente terá sido em Inglaterra que Pombal tomou o seu primeiro contacto com a escrita por partidas dobradas. O diplomata discute nos §§ 53 e 54 a partida dobrada (Rodrigues e Craig, 2004: p. 338) e concretamente no § 55 as grandes vantagens para o comércio inglês da sua adopção (Pombal: 1742: § 55), revelando estar manifestamente identificado com o sistema.

Ademais, os estatutos das companhias pombalinas (estatutos particulares) obrigavam à existência de livros em dia escriturados por partidas dobradas (ver os §§ 29 dos estatutos particulares da Companhia Geral do Grão-Pará e Maranhão e da Companhia Geral de Pernambuco e Paraíba, ambos de 1760, e o § 44 dos estatutos particulares da Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro, de 1761).

Somos também informados por Fonseca (2002: p. 568) que Pombal “chegou a visitar diversas vezes os Países-Baixos”. Não é descabido lembrar que em 1604 a partida dobrada foi introduzida nas finanças reais deste país (Gomes, 2007: p. 37), ainda que Gomes (2007) não tenha encontrado evidência tangível de que Pombal haja tido conhecimento da aplicação do sistema ao tesouro holandês.

⁶ Homem de negócios da praça de Lisboa, Manuel António Pereira atingiu em 1759 o cargo de deputado da 1.ª Junta de Administração da Companhia Geral de Pernambuco e Paraíba (Júnior, 2004: p. 84).

Cumpra também fazer referência aos negócios pessoais de Pombal para o que convocamos de novo Ratton (1813). A ideia que aqui queremos deixar clara prende-se exclusivamente com o método de escrituração usado na sua contabilidade doméstica; as partidas dobradas. Melhor será, porém, que lhe dêmos a palavra: “*Pombal reservava as manhãs dos Domingos para os negócios da sua casa; nos quaes se ajuntavaõ todos os seus almoxarifes, feitores e mestres de obras, no quarto da sua contadoria methodicamente escriturada com livros em partes dobradas*” (Ratton: 1813: p. 202).

Numa época em que, como fizemos alusão, eram poucos os portugueses familiarizados com as partidas dobradas, Gomes (2007) admite a possibilidade do exemplo de Pombal ter contagiado os homens de negócio com quem privava, o que o levaria a actuar como um veículo difusor da Contabilidade. Nas suas exactas palavras:

as partidas dobradas não eram estranhas a Pombal, uma vez que eram aplicadas nas suas contas domésticas e isto pode ter funcionado como um exemplo de endosso do método a outros homens de negócio com quem ele estava em contacto (Gomes, 2007: p. 237).

Merece também uma nota de destaque a biblioteca particular de Pombal. Em Barreto (1986: pp. 171-177) e Gomes (2007: pp. 245-246) encontramos uma relação de alguns livros do acervo londrino de Carvalho e Melo, alguns claramente testemunhadores da sua identificação com o método digráfico. Neste ângulo, alguns dos títulos dos livros sugerem e incorporam a ideia de que o Marquês foi uma das primeiras pessoas em Portugal a ter conhecimento escrito de obras de Contabilidade explicativas do método. São os casos, por exemplo, dos manuais de:

- Manzoni (1573 – ‘*Libro Mercantile per tener Conti Doppi al Modo di Vinetia*’);
- Savary (1726 – ‘*Le Parfait Négociant*’);
- M. de la Porte (1732 – ‘*La Science des Négocians et Teneurs de Livres de Comptes*’);
- e
- Barrême (1740 – ‘*Les Livres Nécessaires pour les Comptables*’).

Pombal também era possuidor do “primeiro livro impresso escrito em português sobre Contabilidade em partidas dobradas” (Carqueja, 2011c: p. 611) – o ‘*Mercador Exacto*

nos seus Livros de Contas, ou Método Fácil, para Qualquer Mercador, e Outros Arrumarem as suas Contas com a Clareza Necessária com seu Diário, pelos Princípios das Partidas Dobradas, segundo a determinação de sua majestade, Parte 1' (1758), de João Baptista Bonavie.

Em continuação, dentro deste âmbito, julgamos pouco válido o argumento de Macedo (1982: p. 16), apelando à hipótese pouco realista de Pombal não ter lido os livros da sua biblioteca particular. Furtamo-nos intencionalmente a este debate mas, todavia, para que não transite em julgado tão singular observação, fazemo-nos valer da constatação de Fonseca (2002: p. 568), quando salienta que Pombal apresentava por costume citar a bibliografia que tinha em sua biblioteca.

Estes exemplos acabados de descrever ganham especial magnitude porque servem para concluir que Pombal não se auto-nomeou inspector-geral do Erário Régio por simples capricho pessoal; ao invés, ele era conhecedor das virtudes do sistema da Contabilidade por partidas dobradas, o que o levava a acreditar nas potencialidades do método no sentido de representar um controlo mais rigoroso e mais documentado dos dinheiros públicos.

Um exemplo disto mesmo pode encontrar-se em Ratton (1992). Testemunha-nos o industrial que, quando o Marquês foi acusado de desmandos, após a sua destituição em 1777, lhe confidenciara o juiz do processo que não houvera um só quesito do interrogatório ao qual Pombal não respondesse com acerto (Ratton, 1992: p. 162). No caso particular que aqui nos ocupa, à acusação de desvios de dinheiro público replicou o Marquês que os registos dessas verbas deveriam constar dos assentos contabilísticos do Erário Régio, o que, averiguado (na época), assim se veio a confirmar (ver especificamente Ratton, 1992: p. 163). Este exemplo serve para ilustrar que Pombal estava a par da boa organização contabilística do instituto que em 1761 ajudara a fundar.⁷

Como noutra lugar ficou dito, ele utilizava o sistema nos seus negócios privados. Um desenvolvimento desta questão a que recorreremos com o pretexto de fecho da sub-secção é oferecido por Maxwell (2004: p. 179): “Pombal gostava de afirmar que o aumento da sua riqueza pessoal se devia a praticar na vida privada o que recomendava para a vida

⁷ Uma das contas do livro razão da contadoria da Corte e Província da Estremadura tinha como título ‘Recebimento por Ordem do Ilust. e Exmo. Conde de Oeiras’ (Gomes, 2007: p. 249).

pública; moderação nos gastos, **contabilidade adequada** [destaque acrescentado] e investimentos lucrativos de capital”. Assim pode ter sucedido, mas a oligarquia de homens de negócio que ele ajudou a promover e que simultaneamente o ajudaram nos seus propósitos absolutistas, talvez não tenha sido nada prejudicial. O rasto que porventura deixa esta afirmação transporta-nos para a seguinte etapa do nosso texto.

6.2 José Francisco da Cruz (? – 1768)

Sob o arco temporal pombalino, a segunda figura do Erário Régio era a do tesoureiro-mor. O lugar era de enorme importância e para o ocupar foi escolhida uma individualidade que pertencia ao núcleo de capitalistas próximo de Pombal: José Francisco da Cruz. Homem de negócios lisboeta, proveniente da família *dos Cruzes* muito chegada a Pombal, José Francisco da Cruz (doravante também referido simplesmente por Cruz) era o segundo de quatro irmãos que com ele de perto privaram — António José, José Francisco, Joaquim Inácio e Anselmo José. Em 1762 ele torna-se o segundo funcionário mais importante do Erário Régio com a função de tesoureiro-mor.

Depois de algum tempo com estabelecimento comercial na Baía (Castilho, 1956: p. 9; ver também Gomes, 2007: p. 152), regressando a Portugal ganha a confiança de Pombal, talvez por influência do seu irmão mais velho, o Padre António José da Cruz, que, por sua vez, pode ter estado na origem da ascensão política de Pombal, em 1750, como admite Ratton (1992: p. 193).

Cruz fazia parte daquela *entourage* de que Pombal se rodeou, seleccionou e protegeu durante a sua permanência no poder, particularmente depois de 1756. Pedreira (1995: p. 460) anota que pela correspondência pessoal enviada a Manuel Teles da Silva, um amigo dos tempos em que fora enviado na corte austríaca, em Viena (1745-1749), conclui-se que

Pombal tinha como objectivo a formação de um grupo sólido de comerciantes, que através da sua participação nas companhias monopolistas que organizou e das suas próprias acções individuais, fossem capazes de sustentar o seu projecto de nacionalização do comércio exterior de Portugal e o reordenamento das finanças públicas.

Não se nos afigura temerário pronunciar que um destes *sólidos comerciantes* terá sido José Francisco da Cruz. Como homem de negócios lisboeta e comerciante de grosso trato, ele conhecia a partida dobrada. Cruz foi um dos proponentes dos estatutos da Aula de Comércio em 1759 (cf. Estatutos da Aula de Comércio) na qual obrigatoriamente se ensinava a partida dobrada (§ 15). Em complemento, “concorreu com o seu trabalho e os seus próprios fundos para a instituição da Aula [de Comércio]” (Castilho, 1956: p. 11).

A tabela 1 revela alguns dos lugares de confiança desempenhados pela figura que aqui se invoca, até ao seu passamento ocorrido em 1768:

Tabela 1 – Atividades desempenhadas por José Francisco da Cruz durante o governo de Pombal

Organização	Actividades	Fontes (F.) ou Observações (O.)
Alfândega de Lisboa (n/d)	Administrador	F.: Macedo (1951: p. 143); ver também Maxwell (2004: p. 96)
Depósito Público (1751)	Envolvido na sua criação	F.: Gomes (2007: p. 152); ver também Rodrigues e Craig (2009: p. 387) e Rodrigues <i>et al.</i> (2009: p. 431)
Companhia Geral do Grão-Pará e Maranhão (1755)	Proponente dos Estatutos	F.: Estatutos da Companhia Geral do Grão-Pará e Maranhão (1755)
	Accionista (23 acções)	F.: Pedreira (1995: p. 164)
	Deputado (Administrador)	F.: Marcos (1997) O.: Para o exercício do cargo de deputado (ou Provedor, ou Vice-Provedor) era necessário possuir 10 acções (no mínimo) (ver estatutos, § 2)
	Provedor (Presidente), em Janeiro de 1760	Marcos (1997: p. 708)
Donativo dos 4% (1756) (oferta de 46 comerciantes de 4% das mercadorias importadas para financiar a reedificação da Alfândega de Lisboa, destruída pelo terramoto de 1755)	Envolvido na sua criação	F.: Decreto de 2 de Janeiro de 1756
Junta do Comércio (1756)	Deputado (Director)	F.: Rodrigues e Craig (2010: p. 55)
	Provedor (Presidente)	F.: Ratton (1813: p. 247); ver também Madureira (1997: p. 614)
Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro (1756)	Accionista	F.: Pedreira (1995: p. 164)
Real Fábrica das Sedas (1757)	Deputado (Administrador)	F.: Estatutos da Real Fábrica das Sedas (1757)
Aula do Comércio (1759)	Proponente dos Estatutos	F.: Estatutos da Aula do Comércio (1759)
Companhia Geral de Pernambuco e Paraíba (1759)	Accionista (107 acções)	F.: Pedreira (1995: p. 164); ver também Júnior (2004: p. 94)
	Vice-Provedor (Vice-Presidente), em Janeiro de 1762	F.: Marcos (1997: p. 735) O.: Para o exercício do cargo de Vice-Provedor (ou Provedor, ou Deputado) era necessário possuir 10 acções (no mínimo) (ver estatutos, § 3)
Colégio dos Nobres (1761) [inauguração em 1766]	Intendente	F.: Castilho (1956: p. 15)
Tribunal da Fazenda (1763)	Conselheiro Ordinário	F.: Arquivo Nacional da Torre do Tombo - Chancelaria de D. José I, liv. 86, fl. 313
Real Fábrica de Lanifícios da Covilhã (1764)	Director	F.: Castilho (1956: p. 11)
Real Fábrica de Lanifícios de Pombal (1764)	Director	F.: Castilho (1956: p. 11)

Elaboração própria

Para além de um homem de negócios bajulado pelos outros negociantes (Gramoza, 1882: pp. 125-126), no início de 1762 José Francisco da Cruz desempenhava as funções de tesoureiro-mor do Erário Régio, como sabemos, e era, em simultâneo, Provedor da

Junta (cargo equivalente a Presidente do Conselho de Administração) da Companhia Geral do Grão-Pará e Maranhão (desde Janeiro de 1760) (Marcos, 1997: 708) e Vice-Provedor da Junta (cargo equivalente a Vice-Presidente do Conselho de Administração) da Companhia Geral de Pernambuco e Paraíba (a partir de Janeiro de 1762) (Marcos, 1997: p. 735). Acresce que era, como se visualiza na tabela 1, accionista da Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro, o que fazia dele um investidor nas três maiores companhias pombalinas criadas no reinado de D. José (1750-1777).

Com efeito, oportuno nos parece o comentário de Castilho (1956: p. 11): “depois de voltar da Baía não havia empresa em que ele [Cruz] não entrasse”.

Para além das funções enunciadas, o plutocrata José Francisco da Cruz era um empresário tabaqueiro com firma iniciada na Baía (Brasil). Como relata Pedreira (1995: pp. 235-236), Cruz “embarcou para a Baía onde se empregou num armazém de tabaco, até que se aventurou no comércio por grosso [e quando regressa a Lisboa] ascende à posição de primeira figura do corpo de Comércio”.

Em Portugal o negócio da importação do tabaco era entregue por contrato monopolista sob a forma de arrendamento durante um determinado período. A família *dos Cruzes* foi fiel depositária daquele que era o contrato monopolista mais importante da Coroa e Pombal pode ter antevisto que para a cúpula do Erário Régio um empresário com ligações ao tabaco poderia ser uma mais-valia para o conhecimento e controlo dos tributos do negócio. Afinal, as receitas do Erário no período 1762 a 1776 indicam que os rendimentos provenientes do imposto do tabaco (17,00%) constituíram a segunda parcela mais significativa, logo atrás dos rendimentos das Alfândegas e Consulados (24,15%) (Tomaz, 1988: p. 376).

Alguns relatos de proximidade entre José Francisco da Cruz e Pombal indiciam que eram bastante próximos. Por exemplo, os dois filhos de Cruz e o segundo filho do Marquês de Pombal foram dos primeiros alunos do Colégio dos Nobres (Maxwell, 2004: p. 108). Por seu turno, José Acúrsio das Neves, um economista que escreveu a história económica e administrativa da Real Fábrica das Sedas (veja-se Neves, 1827), seu director entre 1810 e 1821, relata-nos que era através de José Francisco da Cruz que Pombal comunicava directamente com a Real Fábrica das Sedas (Neves, 1817: p. 113). E, com base num relato de um observador contemporâneo do período pombalino, Azevedo (1893: p. 49) vai ainda mais longe, afirmando que Pombal e Cruz foram, em

diversos encontros mantidos para o efeito, os autores materiais da proposta final dos cinquenta e cinco capítulos dos Estatutos Gerais da Companhia Geral do Grão-Pará e Maranhão (de 1755), confirmados por Alvará Real lavrado em 7 de Junho de 1755.

Servimo-nos destes episódios relativamente simples para ilustrar que a relação entre ambos tinha pelo menos sete anos (1755 a 1761) e que, de alguma forma, Pombal via nela um caso de sucesso, posto que decidira de novo chamar para junto de si um colaborador que sabia ser-lhe fiel.

O perfil de Cruz correspondia ao de um homem de negócios viajado, empreendedor - era um dos donos da Fábrica de Rapé de Lisboa, companhia de transformação industrial do tabaco importado (Macedo, 1951: p. 142) -, conhecedor de modernas técnicas contabilísticas e versado na administração pública pela sua permanência no Depósito Público⁸ (serviço de guarda de fundos pago pelos próprios depositantes que permitia ao Estado a arrecadação de grandes somas de dinheiro).

José Francisco da Cruz era, também, no ano de 1762, o accionista português com mais acções da Companhia Geral de Pernambuco e Paraíba, com um total de 107 títulos (3,14% do capital social) (Júnior, 2004: p. 94).

No seu esforço para reordenar as finanças públicas portuguesas, Pombal fez-se acompanhar de um comerciante de grosso trato experimentado também na gestão pública a quem confiou a organização do plano do Erário Régio. Aqui, o facto de José Francisco da Cruz ser um dos poucos portugueses elucidados na técnica das partidas dobradas pode ter estado na origem da sua nomeação como homem de confiança de Pombal no Erário Régio. Em sentido idêntico, pode estabelecer-se também essa relação para a individualidade que doravante merecerá a nossa atenção.

⁸ Cf. Tabela 1 (2.ª linha).

6.3 João Henrique de Sousa (1720-1788)

São fornecidos pela literatura cinco trabalhos absolutamente indispensáveis ao estudo bio-bibliográfico do primeiro lente da Aula de Comércio (1759-1762): Gomes (2007); Rodrigues e Craig (2009, 2010); Carqueja (2010); e Rodrigues *et al.* (2010). Estas pesquisas permitem-nos retirar a conclusão de que o lugar de terceiro funcionário mais importante do Erário Régio depois de Pombal e de José Francisco da Cruz (Rodrigues *et al.*, 2010: pp. 4-5), o de escrivão do tesoureiro-mor, teria de ser ocupado por quem dominasse o método das partidas dobradas. E, neste particular, a ideia que de imediato emerge é a de que um professor da especialidade seria um candidato muito próximo do ideal para montar o novo sistema (Rodrigues *et al.*, 2010: p. 4).

Uma outra observação deve fazer-se a propósito da actividade mercantil do primitivo pedagogo português da Contabilidade. Dentro deste âmbito, tomamos conhecimento por Santana (1974) que, num registo de 422 nomes matriculados e colectados na Junta de Comércio, relativo aos anos de 1773 e 1774, apenas vinte e um dos comerciantes arrolados pagavam uma décima superior a si. “E entre os 394 obrigados a pagamentos menores figurava Jacome Ratton” (Santana, 1974: p. 29), o que nos permite aferir a importância de João Henrique de Sousa como negociante de grosso trato.

A resenha mais frutífera sobre a biografia de João Henrique de Sousa acha-se em Rodrigues e Craig (2009). Segmentando a sua vida em três períodos, antes do cargo de Primeiro-Ministro de Pombal (<1756), durante o consulado pombalino como Primeiro-Ministro (1756-1777) e depois do governo de Pombal (>1777), os autores dão-nos a conhecer, entre outros aspectos, que João Henrique de Sousa nasceu em Setúbal, começou a trabalhar aos doze anos numa casa comercial italiana em Lisboa, na qual ficou cerca de nove anos, trabalhou como guarda-livros na Companhia de Macau e viajou em negócios pela Argentina e Brasil, antes de ser nomeado oficialmente inspector (auditor) pela Junta de Comércio e primeiro professor da Aula de Comércio de Lisboa.

Numerosos autores referem que João Henrique de Sousa foi o idealizador do plano de Contabilidade aplicado no Erário Régio (veja-se, por exemplo, Ratton, 1813; Correia, 1931; Martins, 1944, 1952; Castilho, 1956; Azevedo, 1961; Gomes, 2007; Gomes *et al.*,

2008), o que também se nos afigura plausível. Particularizando, Martins (1944: p. 264) acentua que foi “João Henrique de Sousa quem montou a escrita do Régio Erário”. Gomes *et al.* (2008: p. 1164) também partilham este entendimento.

Acreditamos também que João Henrique de Sousa foi possivelmente o redactor material (ou pelo menos, um deles) da Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761. No seu título XII, epigrafado de ‘*Do methodo da arrecadação do Thesoureiro, e Livros delle*’ encontra-se a seguinte passagem: “*Determino que o methodo da sobredita arrecadação seja o mercantil, e nelle o da **escriptura dobrada*** [o negrito é nosso] [...]”. Ora, não sendo de todo vulgar à época usar-se a expressão *escriptura dobrada* como sinónimo de ‘partidas dobradas’ ou ‘método mercantil’, Sousa a ela recorreu no seu manuscrito de 1765 – ‘*Arte da Escriitura Dobrada Que Dictou na Aula do Commercio João Henrique de Souza e Copeada para Instrução de Joze Feliz Venancio Cout.º no Anno de 1765*’.⁹

Do exame dos documentos legislativos pombalinos e do estudo da literatura consultada não retirámos evidências tangíveis do uso da locução *escriitura dobrada*, o que nos leva à conjectura de que João Henrique de Sousa poderá ter contribuído para parte da redacção da Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761. Futuras pesquisas neste tópico podem ajudar a iluminar a questão que aqui se levanta.

Prosseguindo na análise, um dos livros inventariados para efeitos de herança na biblioteca de João Henrique de Sousa (Gomes, 2007: p. 156, p. 247) é o de Barrême, de 1721, intitulado abreviadamente ‘*Traité des Parties Doubles*’. No prefácio (não assinado) desta obra defende-se a utilização das partidas dobradas na Contabilidade pública (Carqueja, 2011b: p. 479; ver também Gomes, 2007; p. 156) e, das 302 páginas do manual, dezasseis (páginas 285 a 300) constituem um capítulo dedicado a um plano de contas para a recebedoria das finanças francesas em partidas dobradas (Carqueja, 2011b: p. 478). Portanto, é muito provável que João Henrique de Sousa tenha tentado reproduzir para o caso nacional o exemplo estudado na obra de Barrême, como deixam antever os dois autores antecedentes. Trata-se de interessante pista de investigação que conviria empreender; o cotejo entre a realidade francesa e a portuguesa lançaria alguma luz que permitiria conclusões mais assertivas.

⁹ Para referências à expressão *escriitura dobrada* veja-se Sousa (1765: p. 1). Para um comentário e uma reprodução actualizada ortograficamente do manuscrito em causa, estude-se o trabalho seminal de Carqueja (2010). José Feliz Venâncio Coutinho foi aluno do 2.º curso da Aula de Comércio de Lisboa (Rodrigues e Craig, 2009), iniciado em 11 de Julho de 1763 (Cardoso, 1984).

A questão do ordenado de João Henrique de Sousa também merece uma ponderação adicional. O primeiro professor da Aula de Comércio não chegou a acabar o triénio do primeiro curso, “iniciado em 1 de Setembro de 1759” (Rodrigues e Craig, 2010: p. 48), posto que foi nomeado pelo Marquês de Pombal para os quadros do Erário Régio, em 11 de Janeiro de 1762 (Rodrigues *et al.*, 2010: p. 4), com um ordenado anual extraordinariamente elevado - 1:800\$000 réis (um conto e oitocentos mil réis, de acordo com Ratton, 1992: p. 192).

Nesta matéria, aproposita-se o ensejo de assinalar, por exemplo, que: um professor de latim em Lisboa ou no Porto em 1759 ganhava anualmente 100\$000 réis (Maxwell, 2004: p. 123); o guarda-livros principal da Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro, J.F. Hecquenbergh (presumivelmente de família alemã), vencia 800\$000 réis de ordenado anual em 1762 (Oliveira, 2009: p. 364); o lente da Aula de Comércio Alberto Jaquéri de Sales vencia 1:000\$000 réis, depois de 1770 (Cardoso, 1984: p. 95); o guarda-livros da Imprensa Régia, criada em 1768, obrigatoriamente formado pela Aula de Comércio, recebia 240\$000 réis/ano (cf. Alvará de 24 de Dezembro de 1768); e os guarda-livros em início de actividade viram fixados os seus honorários, em 1770, em 72\$000 réis/ano (vide Carta de Lei de 30 de Agosto de 1770), ou seja, João Henrique de Sousa auferia exactamente vinte e cinco vezes mais de salário do que um contabilista em começo de carreira (e isto, sublinhe-se, quase uma década antes).

Os valores apresentados trazem à liça, com redobrada intensidade, um debate que se presente em muita da literatura consultada: o distinto ordenado¹⁰ terá convencido João Henrique de Sousa a abandonar o projecto da Aula de Comércio de Lisboa para abraçar o desafio proporcionado pelo Erário Régio.

7. Discussão e conclusões

¹⁰ Com efeito, da vasta literatura compulsada do período pombalino não encontramos ordenado algum superior ao de João Henrique de Sousa (1:800\$000 réis), com excepção dos vencimentos dos Secretários de Estado a que já fizemos alusão e dos salários dos Embaixadores do reino de Portugal (estes últimos venciam dois ‘contos de réis’ por mês em 1745, segundo Barreto, 1986: p. xii).

O estudo procurou configurar uma resposta, em parte, à chamada de Burchell *et al.* (1980) para que se perceba quais os agentes sociais e políticos envolvidos na emergência e no desenvolvimento da Contabilidade.

Com o objectivo de se utilizar o método mercantil em voga nas nações mais polidas e iluminadas da Europa, bem como nas grandes casas comerciais do reino, Pombal nomeou dois influentes homens de negócio da sua confiança para ambos introduzirem nas finanças reais um método de Contabilidade que fosse capaz de melhor controlar os recebimentos e os pagamentos no Tesouro.

Com José Francisco da Cruz e João Henrique de Sousa a Contabilidade assume-se como uma prática social influenciadora do ambiente e, em simultâneo, influenciada pelo contexto envolvente. Se, por um lado, é claro que o contexto político foi determinante para que a Contabilidade por partidas dobradas fosse imposta coercivamente no Erário, o que demonstra que a Contabilidade é influenciada pelo contexto, também resulta evidente que a Contabilidade ajudou a modificar esse próprio ambiente, posto que contribuiu para que se exercesse um maior controlo sobre os cidadãos, influenciando desta forma a sociedade.

Uma das conclusões principais da revisão da literatura efectuada é portanto essa, na linha de Gomes (2007) - o governo anteviu a Contabilidade por partidas dobradas como uma ferramenta de poder para reformar administrativa e financeiramente a máquina fiscal portuguesa, instrumentalizando-a para tornar mais eficiente a arrecadação das receitas públicas.

E evocar o poder, na segunda metade de ‘setecentos’, é convocar a figura do Marquês de Pombal. Ainda que seja ele quem em geral concentra as atenções neste período (Pedreira, 1995), o principal mérito deste estudo foi o de conferir destaque a um agente individual que o ajudou na tentativa de mudança e reorganização das finanças públicas portuguesas, outrora muito dadas a fraudes e comportamentos desviantes – José Francisco da Cruz.

Ficámos ao corrente também que Pombal estava a par da forma como os mercadores de Londres arrumavam os seus livros por Contabilidade em partidas dobradas (Gomes, 2007). Em Inglaterra ele frequentou associações influentes – por exemplo, foi eleito em 1740 membro da *Royal Society* (Fonseca, 2002: p. 568; veja-se também Rodrigues e

Craig, 2004: p. 334) – que lhe permitiram ganhar a noção do que seria necessário para uma boa gestão dos negócios pessoais e públicos.

Em 1761, para a administração das contas públicas portuguesas, quis o Marquês rodear-se de dois negociantes de grosso trato, os bem sucedidos Cruz e Sousa, com perfis semelhantes ao nível da formação internacional em companhias de comércio e ambos com experiência colonial na América Portuguesa.

José Francisco da Cruz e João Henrique de Sousa foram, usando uma locução anacrónica à época de que aqui nos ocupámos, verdadeiros ‘homens do mundo’. Eles foram Presidentes da Junta de Comércio (Silva, 1862: p. 55; ver também Ratton, 1992: p. 208), tesoureiros-mor do Erário Régio (Sousa tomou posse em 31 de Maio de 1781, de acordo com Santana, 1974, p. 27), membros do Conselho da Fazenda (para João Henrique de Sousa articulem-se em conjunto as informações encontradas em Saraiva, 1938: p. 120 e em Dias, 1962: pp. 12-13) e, como era vulgar nos grandes negociantes do século XVIII, ambos realizaram parte da sua aprendizagem no Brasil, correspondendo a instalação na corte ao culminar da carreira comercial (Pedreira, 1992, 1995).

Adicionalmente, ambos apresentavam uma característica comum – conhecimentos práticos de Contabilidade por partidas dobradas. Do mesmo passo, como sublinham Rodrigues e Sangster (2012), os mercadores importantes da praça de Lisboa daquela época eram todos muito conhecedores do método das partidas dobradas e de técnicas comerciais.

Este trabalho apela assim a que mais investigações sobre os homens de negócio de Lisboa possam ser conduzidas com o objectivo de melhor se entender os seus papéis no processo de mudança da Contabilidade e, concretamente, na institucionalização das partidas dobradas em Portugal, tanto no sector privado como no público.

Uma limitação do estudo deve ser apontada. Ela prende-se com a ausência de uma análise dos percursos individuais e das experiências organizativas dos quatro contadores gerais do Erário – António Caetano Ferreira, Luís José de Brito, Manuel Pereira de Faria e Baltasar Pinto de Miranda – o que permitiria talvez colocar em evidência os principais pontos de convergência com os perfis aqui traçados de Cruz e de Sousa. Contudo, ao longo da exposição, procurou-se abrir caminho para novos trabalhos na temática da história da Contabilidade em Portugal. Nesta óptica, além de umas quantas

sugestões que fomos deixando, valeria a pena investigar mais aspectos biográficos de José Francisco da Cruz e de João Henrique de Sousa e escrutinar também se Pombal em 1761 conjecturava já a reintrodução da décima militar no panorama fiscal português pela antevisão da entrada de Portugal na Guerra dos Sete Anos, para o que necessitaria de um instrumento contabilístico de informação rigoroso e confiável.

Fontes primárias

Arquivo Nacional da Torre do Tombo – Lisboa, Portugal

.Chancelaria de D. José I, livro 86, fl. 313

.Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761 – *Instituição do Erário Régio e Extinção da Casa dos Contos*

.Alvará Real de 16 de Fevereiro de 1760 – *Estatutos particulares ou Directório Económico para o Governo Interior da Companhia Geral do Grão-Pará e Maranhão. Feitos Findos, Conservatória da Companhia Geral do Grão Pará e Maranhão, caixa 67.*

Biblioteca Britânica (British Library) – Londres, Reino Unido

.Alvará Real de 7 de Janeiro de 1760 – *Estatutos particulares ou Directório Económico para o Governo Interior da Companhia Geral de Pernambuco e Paraíba ordenado por Sua Majestade. 710.k.3.(8.)*

Biblioteca Nacional de Portugal – Lisboa, Portugal

.Colecção Pombalina, Reservados, cód. 657.

.Alvará de 4 de Janeiro de 1754 – *Alvará de Regimento dos Ordenados dos Secretários de Estado, e seus Oficiais*. Colecção da Legislação Portuguesa desde a última compilação das Ordenações redigida pelo Desembargador António Delgado da Silva. Legislação de 1750 a 1762. Lisboa: Tipografia Maignense. Ano 1830. pp. 237-240.

.Alvará Real de 7 de Junho de 1755 – *Estatutos (gerais) da Companhia Geral do Grão-Pará e Maranhão* (data da aprovação régia dos Estatutos).

.Decreto de 2 de Janeiro de 1756 – *Decreto aceitando a oferta dos negociantes de quatro por cento para a Reedificação da Alfândega de Lisboa*. Colecção da Legislação Portuguesa desde a última compilação das Ordenações redigida pelo Desembargador António Delgado da Silva. Legislação de 1750 a 1762. Lisboa: Tipografia Maignense. Ano 1830. pp. 407-408.

.Alvará Real de 6 de Agosto de 1757 – *Estatutos da Real Fábrica das Sedas* (data da aprovação régia dos Estatutos).

.Alvará Real de 19 de Maio de 1759 – *Estatutos da Aula do Comércio* (data da aprovação régia dos Estatutos).

.Alvará Real de 13 de Agosto de 1759 – *Estatutos (gerais) da Companhia Geral de Pernambuco e Paraíba* (data da aprovação régia dos Estatutos).

.Alvará Real de 10 Fevereiro de 1761 – *Estatutos particulares ou Directório Económico para o Governo Interior da Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro*. Porto, 1824, reimp. na Typ. da Viuva Alvarez Ribeiro e Filhos.

Legislação extraída de fontes secundárias

.Alvará Real de 24 de Dezembro de 1768 – *Criação da Imprensa Régia*. In Mendonça, M.C. (1982) *Aula do Commercio*. Transcrição e reprodução fac-similar de documentos do Arquivo do Cosme Velho, anot. e coment. por Marcos Carneiro de Mendonça. Rio de Janeiro: Xerox do Brasil, 563-568.

.Carta de Lei de 30 de Agosto 1770 – *Privilégios dos Diplomados da Aula de Comércio*. In Mendonça, M.C. (1982) *Aula do Commercio*. Transcrição e reprodução fac-similar de documentos do Arquivo do Cosme Velho, anot. e coment. por Marcos Carneiro de Mendonça. Rio de Janeiro: Xerox do Brasil, 75-83.

Referências - Fontes Secundárias

Azevedo, J.L. (1893) *Estudos de História Paraense*. Pará: Tipografia Tavares Cardoso.

Azevedo, M.C. (1961) *A Aula do Comércio, Primeiro Estabelecimento de Ensino Técnico Profissional Oficialmente Criado no Mundo*. Lisboa: Escola Comercial Ferreira Borges.

Barreto, J. (1986) *Escritos Económicos de Londres (1741-1742)*. Lisboa: Biblioteca Nacional.

Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J. e Nahapiet, J. (1980) The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society* 5(1), 5-28.

Boxer, C.R. (1980). *O Império colonial Português*. Trad. Inês Silva Duarte. Lisboa: Edições 70.

- Cardoso, J.L. (1984) Uma ‘notícia esquecida’: o ensino da Economia na Aula do Comércio. *Estudos de Economia* V(1), 87-112.
- Carmona, S. (2004) Accounting history research and its diffusion in an international context. *Accounting History* 9(3), 7-23.
- Carmona, S. e Zan, L. (2002) Mapping variety in the history of accounting and management practices. *European Accounting Review* 11(2), 291-304.
- Carnegie, G. (2005) Accounting’s past in Portugal. *Portuguese Journal of Accounting and Management* 1, 15-17.
- Carnegie, G. e Napier, C. (1996) Critical and interpretative histories: insights into accounting's present and future through its past. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 9(3), 7-39.
- Carqueja, H.O. (2010) *Arte da Escritura Dobrada que Ditou na Aula do Comércio João Henrique de Sousa Copiada para Instrução de José Feliz Venâncio Coutinho no Ano de 1765 – Comentário. Fac-Símile e Leitura*. Lisboa: OTOC.
- Carqueja, H.O. (2011a) Apontamento sobre a Contabilidade em Portugal entre 1900 e 1950. *De Computis* 14, Revista Española de Historia de la Contabilidad (*Spanish Journal of Accounting History*), 3-49.
- Carqueja, H.O. (2011b) O livro de «M. Barrême (1721)», em francês, e os dois primeiros livros em português sobre partidas dobradas. *Revista Portuguesa de Contabilidade* 3, 465-496.
- Carqueja, H.O. (2011c) “Mercador exacto” - primeiro livro, impresso, em português sobre partidas dobradas. *Revista Portuguesa de Contabilidade* 4, pp. 609-644.
- Carvalho, J.M., Rodrigues, L.L. e Craig, R. (2007) Early cost accounting practices and private ownership: the Silk Factory Company of Portugal, 1745-1747. *The Accounting Historians Journal* 34(1), 57-90.
- Carvalho, R. (1982) O recurso a pessoal estrangeiro no tempo de Pombal. *Revista de História das Ideias*. O Marquês de Pombal e o seu tempo, Tomo I. Coimbra: Instituto de História e Teoria das Ideias. Faculdade de Letras, 91-115.

- Castilho, J. (1956) *Lisboa Antiga: o Bairro Alto*. 3.^a ed. Vol. III. Rev. Gustavo de Matos Sequeira. Lisboa: Oficinas Gráficas da C.M.L.
- Colquhoun, P. (2009) The state. In Edwards, J.R. e Walker, S. (2009) (eds.) (2009) *Routledge Companion to Accounting History* (543-560). London and New York: Routledge Taylor & Francis Group.
- Correia, F.A. (1931) *História Económica de Portugal*. Vol. II. Lisboa: Tipografia da Empresa Nacional de Publicidade.
- Correia, F.A. (1931a) *A Administração do Marquês de Pombal – O Comércio e as Companhias Privilegiadas*. Lisboa: Oficinas do Instituto Superior de Ciências Económicas e Financeiras
- Dias, M.N. (1962) *A Junta Liquidatária dos Fundos das Companhias do Grão-Pará e Maranhão, Pernambuco e Paraíba (1778-1837)*. Coimbra: Faculdade de Letras da Universidade de Coimbra – Instituto de Estudos Históricos Doutor António de Vasconcelos.
- Donoso Anes, R. (2005) Perspectives on present accounting history research. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review* 8(15), 19-44.
- Falcon, F.J.C. (1982) *A Época Pombalina (Política Económica e Monarquia Ilustrada)*. São Paulo: Editora Ática.
- Faria, A.R. (2006) Relevância, conteúdo e metodologia da investigação histórica em Contabilidade. *Revista de Contabilidade e Comércio* 237, 185-223.
- Faria, A.R. (2008) An analysis of accounting history research in Portugal: 1990-2004. *Accounting History* 13(3), 353-382.
- Fleischman, R.K. e Radcliffe, V.S. (2005) The roaring nineties: accounting history comes of age. *The Accounting Historians Journal* 32(1), 61-109.
- Flick, U. (1998) *An Introduction to Qualitative Research*. London: Sage Publications.
- Fonseca, T. (2002) *Absolutismo e Municipalismo. Évora 1750-1820*. Lisboa: Edições Colibri.

Franco, S., Paixão, J.C. e Santos, M.F.T. (1993) *Origem e Evolução do Tribunal de Contas*. Lisboa: Tribunal de Contas.

Gomes, D. (1999) Um livro português do século XVIII. *Revista de Contabilidade e Comércio* 223, 547-555.

Gomes, D. (2000) *Contribuição Para a História da Contabilidade – A Evolução dos Registos Contabilísticos e a Aplicação da Partida Dobrada em Portugal*. Braga: Universidade do Minho; Escola de Economia e Gestão. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria.

Gomes, D. (2007) *Accounting Change in Central Government: the Institutionalization of Double Entry Bookkeeping at the Portuguese Royal Treasury (1761-1777)*. Braga: Universidade do Minho; Escola de Economia e Gestão. Tese de Doutoramento em Ciências Empresariais, especialização em Contabilidade.

Gomes, D. (2008) The interplay of conceptions of accounting and schools of thought in accounting history. *Accounting History* 13(4), 479-509.

Gomes, D., Carnegie, G., Rodrigues, L.L. (2008) Accounting change in central government: the adoption of double entry bookkeeping at the Portuguese Royal Treasury (1761). *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 21(8), 1144-1184.

Gomes, D. e Rodrigues, L.L. (2009) Investigação em história da Contabilidade. In Major, M.J. e Vieira, R. (eds.) (2009) *Contabilidade e Controlo de Gestão - Teoria, Metodologia e Prática* (211-239). Lisboa: Escolar Editora.

Gramoza, J.P.F. (1882) *Sucessos de Portugal: Memórias Históricas, Políticas e Civis em que se Descrevem os mais Importantes Sucessos Ocorridos em Portugal desde 1742 até ao ano de 1804*. Vol. I. Lisboa: Typographia do Diário da Manhã.

Guimarães, J.F.C. (2002) Centenário (1902-2002) da Escola Prática Comercial Raul Dória. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas* 33, 20-25.

Guimarães, J.F.C. (2003) 70.º aniversário (1933-2003) da “Revista de Contabilidade e Comércio”. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas* 44, 33-35.

Guimarães, J.F.C. (2006) A “Contabilidade das Sociedades” de F.V. Gonçalves da Silva (60.º aniversário). *Jornal de Contabilidade* 354, 318-321.

Guimarães, J.F.C. (2007) 30.º aniversário (1977-2007) do primeiro POC - o Sistema de Normalização Contabilística. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas* 84, 46-51.

Hernández Esteve, E. (2010) Accounting history, a privileged way to approach historical research. *De Computis* 13, Revista Española de Historia de la Contabilidad (*Spanish Journal of Accounting History*), 162-190.

Hopper, T. e Powell, A. (1985) Making sense of research into organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions. *Journal of Management Studies* 22(5), 429-465.

Hopwood, A.G. e Miller, P. (1994) *Accounting as a Social and Institutional Practice*. Cambridge: Cambridge University Press.

Júnior, J.R. (2004) *Colonização e Monopólio no Nordeste Brasileiro*. 2.ª ed. São Paulo: Hucitec.

Lira, M.M.C. (2004) *Evolução do Pensamento Contabilístico Português até ao Século XIX: Aspectos Históricos da Influência Italiana na Introdução do Método Digráfico*. Lisboa: Universidade Aberta. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria.

Macedo, J.B. (1951) *A Situação Económica no Tempo de Pombal: Alguns Aspectos*. Porto: Livraria Portugália.

Macedo, J.B. (1982) *O Marquês de Pombal, 1699-1782*. Lisboa: Biblioteca Nacional.

Madureira, N.L. (1997) A «Sociedade Civil» do Estado. Instituições e Grupos de Interesses em Portugal (1750-1847). *Análise Social* 142, 603-624.

Marcos, R.M.F. (1997) *As Companhias Pombalinas – Contributo para a História das Sociedades por Acções em Portugal*. Coimbra: Livraria Almedina.

Marques, A.H. Oliveira, Coelho, A.P. e Marques, A.S.M. (1979) *História*. II Vol. Coleção Textos Pré-Universitários, n.º 22. Ministério da Educação – Secretaria de Estado do Ensino Superior. Lisboa: Editorial do Ministério da Educação.

Martins, R.M.E. (1944) Ensaio de bibliografia portuguesa de Contabilidade. *Revista de Contabilidade e Comércio* 47-48, 260-278.

Martins, R.M.E. (1952) *Para a História da Contabilidade Pública em Portugal*. Conferência proferida no Ateneu Comercial de Lisboa na noite de 24 de Maio de 1952. Lisboa: Sociedade Portuguesa de Contabilidade.

Martins, R.M.E. (1960) *A Aula do Comércio: 1759*. Lisboa: [s.n.].

Mata, E. e Valério, N. (1994) *História Económica de Portugal - Uma Perspectiva Global*. Lisboa: Editorial Presença.

Maxwell, K. (2004) *O Marquês de Pombal*. 2.^a ed. Trad. Saul Barata. Lisboa: Editorial Presença.

Mendonça, J.J.M. (1758) *Historia Universal dos Terremotos que tem Havido no Mundo de que ha Noticia, desde a sua Creação até o Seculo Presente: com huma Narraçam Individual do Terremoto de 1755... : huma Dissertação Physica Sobre as Causas Geraes dos Terremotos*. Lisboa: Off. de Antonio Vicente da Silva.

Mendonça, M.C. (1982) *Aula do Commercio*. Transcrição e reprodução fac-similar de documentos do Arquivo do Cosme Velho, anot. e coment. por Marcos Carneiro de Mendonça. Rio de Janeiro: Xerox do Brasil.

Miller, P., Hopper, T.M., e Laughlin, R.C. (1991) The new accounting history: an introduction. *Accounting, Organizations and Society* 16(5/6), 395-403.

Monteiro, Martim Noel (2004) *Pequena História da Contabilidade*. 2.^a ed. rev. Póvoa de Santo Adrião: Europress.

Neves, J.A. (1817) *Variedades Sobre Objectos Relativos às Artes, Comércio e Manufacturas Consideradas Segundo os Princípios da Economia Política*. Vol. II. Lisboa: Impressão Régia.

Neves, J.A. (1827) *Noções Históricas, Económicas e Administrativas sobre a Produção e Manufacturas das Sedas em Portugal Particularmente sobre a Real Fábrica do Subúrbio do Rato e suas Anexas*. Lisboa: Impressão Régia.

Oliveira, C.C. (1990) **Sobre e a propósito de impostos**. Separata do n.º 300 do Jornal do Técnico de Contas e da Empresa (Ago/Set), pp. 1-12.

- Oliveira, I. (2009) A Contabilidade da Real Companhia Velha no período pombalino (1756-1777). *Jornal de Contabilidade* 392, 361-374 e 376.
- Paixão, J.C. (1996) O controlo das contas públicas – um passado, uma história. *Revista do Tribunal de Contas* 26, 321-350.
- Paixão, J.C. (1998) Métodos de escrituração enviados aos domínios ultramarinos durante o século XVIII. Comunicação apresentada à *I Jornada de História da Contabilidade da APOTEC*, Coimbra, 4 Abr.
- Paixão, J.C. e Lourenço, M.A. (1999) Tomar em linha de conta – o controlo das contas e a sua regulamentação. *Jornal de Contabilidade* 264/265/266/267/268/269, 76-78, 114-115, 155-157, 191-193, 231-234, 263-266.
- Pedreira, J. (1992) Os negociantes de Lisboa na 2.^a metade do século XVIII: padrões de recrutamento e percursos sociais. *Análise Social* 116-117, 407-440.
- Pedreira, J. (1995) *Os Homens de Negócio da Praça de Lisboa. De Pombal ao Vintismo. Diferenciação, Reprodução e Identificação de um Grupo Social*. Lisboa: Universidade Nova de Lisboa; Faculdade de Ciências Sociais e Humanas. Tese de Doutoramento em Sociologia, especialização em Sociologia e Economia Históricas.
- Pequito, R.A. (1875) *Curso de Contabilidade Commercial*. Lisboa: Livraria Pacheco & Carmo.
- Pombal, Marquês de (1742) *Carta ao Cardeal da Mota em 19 de Fevereiro de 1742*, Coleção Pombalina. Códice 657. Biblioteca Nacional. Lisboa.
- Portela, A.F. (1968) A evolução histórica do ensino das Ciências Económicas em Portugal. *Análise Social* 22-23-24, 787-836.
- Previts, G.J., Parker, L.D. e Coffman, E.N. (1990a) Accounting history: definition and relevance. *Abacus* 26(1), 1-16.
- Previts, G.J., Parker, L.D. e Coffman, E.N. (1990b) An accounting historiography: subject matter and methodology. *Abacus* 26(2), 136-158.
- Ramos, R. (coord.), Sousa, B.V., Monteiro, N.G. (2010) *História de Portugal*. 4.^a ed. Lisboa: A Esfera dos Livros.

Ratton, J. (1813) *Recordações de Jacome Ratton sobre Ocorrências do seu Tempo em Portugal, Durante o Lapso de Sessenta e Tres Annos e Meio, alias de Maio de 1747 a Setembro de 1810*. 1.^a ed. Londres: H. Bryer.

Ratton, J. (1992) *Recordações de Jacome Ratton sobre Ocorrências do seu Tempo em Portugal, Durante o Lapso de Sessenta e Tres Annos e Meio, alias de Maio de 1747 a Setembro de 1810*. 3.^a ed. Ed. Fac-simile. Lisboa: Fenda.

Rau, V. (1951) *A Casa dos Contos*. Coimbra: Faculdade de Letras da Universidade de Coimbra – Instituto de Estudos Históricos Dr. António de Vasconcelos.

Rodrigues, L.L. e Craig, R. (2004) English mercantilist influences on the foundation of the Portuguese School of Commerce in 1759. *Atlantic Economic Journal* 32(4), 329-345.

Rodrigues, L.L. e Craig, R. (2009) Teachers as servants of state ideology: Sousa and Sales, Portuguese School of Commerce, 1759-1784. *Critical Perspectives on Accounting* 20(3), 379-398.

Rodrigues, L.L. e Craig, R. (2010) Os dois primeiros professores da Aula de Comércio e a ideologia do Estado. *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas* 126, 44-55.

Rodrigues, L.L., Gomes, D. e Craig, R. (2004) Portuguese School of Commerce, 1759-1844: a reflection of the ‘Enlightenment’. *Accounting History* 9(3), 53-71.

Rodrigues, L.L., Guimarães, J.C. e Ferreira, L.F. (2010) Prefácio (pela Comissão de História da Contabilidade da OTOC). In Carqueja, H.O. (2010) *Arte da Escritura Dobrada que Ditou na Aula do Comércio João Henrique de Sousa Copiada para Instrução de José Feliz Venâncio Coutinho no Ano de 1765 – Comentário. Fac-Símile e Leitura* (3-7). Lisboa: OTOC.

Rodrigues, L.L., Ricardino, Á., e Martins, S.T.A. (2009) “Corporate governance regulations”: A new term for an ancient concern? The case of Grão Pará and Maranhão General Trading Company in Portugal (1754). *Accounting History* 14(4), 405-435.

Rodrigues, L.L. e Sangster, A. (2012) ‘Public-Private Partnerships’: the Portuguese General Company of Pernambuco and Paraíba. *Business History*. No prelo. [os autores

agradecem à Prof. Doutora Lúcia Lima Rodrigues a cortesia do envio do *paper* e a autorização da citação]

Rodrigues, M.B. (1995) A Contabilidade Pública. *Jornal de Contabilidade* 215, 51-53.

Rodrigues, M.B. (1996) A Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761 sobre a extinção dos Contos e a criação do Real Erário. *Jornal de Contabilidade* 232/233/235/236/237, 185-188, 222-223, 277-279, 309-311, 345-346.

Rodrigues, M.B. (2000a) 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* 226, 361-414.

Rodrigues, M.B. (2000b) Extinction of ‘Erário Régio’ in 1832 (the ancient Portuguese Exchequer). In AECA (org.) (2000) *Accounting and History – a Selection of Papers Presented at the 8th World Congress of Accounting Historians* (51-70). Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).

Rodrigues, M.B. (2007) *APOTEC: 25 anos de uma História da Contabilidade (1977-2002)*. Porto: Grupo Editorial Vida Económica.

Rodrigues, M.B. (2010) Criação do Erário Régio em 1761. Comunicação apresentada ao *XXX Encontro da Associação Portuguesa de História Económica e Social* (APHES), Lisboa, 19-20 Nov.

Ryan, B., Scapens, R.W. e Theobald, M. (2002) *Research Method & Methodology in Finance & Accounting*. 2.^a ed. London: Thomson.

Sá, R. (1926) *Escrituração Comercial – Teórica e Prática para aprender sem Mestre*. 2.^a ed. rev. aum. por Manuel Ruy dos Santos. Lisboa: Casa Ventura Abrantes.

Santana, F.G. (1974) *Contributo para um Dicionário de Professores e Alunos das Aulas de Comércio*. Lisboa: Associação Comercial de Lisboa - Câmara de Comércio.

Saraiva, J.M.C. (1938) *Companhias Gerais de Comércio e Navegação para o Brasil*. Comunicação apresentada no I Congresso da História da Expansão Portuguesa no Mundo, 3.^a Secção. Lisboa: Soc. Nac. de Tipografia.

Serrão, J.V. (1982) *O Marquês de Pombal – o Homem, o Diplomata e o Estadista*. Lisboa: Câm. Municipal; Oeiras: Câm. Municipal; Pombal: Câm. Municipal.

Silva, I.F. (1862) *Diccionario Bibliographico Portuguez – Estudos de Inocêncio Francisco da Silva Applicaveis a Portugal e ao Brasil*. Tomo VII. Lisboa: na Imprensa Nacional.

Silveira, O. (2000) *Da Adopção da Contabilidade Digráfica na Administração Pública Portuguesa: seus Antecedentes e Perspectivas Futuras*. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa; Instituto Superior de Economia e Gestão. Dissertação de Mestrado em Gestão.

Silverman, D. (1997) *Qualitative Research: Theory, Method and Practice*. London: Sage Publications.

Silverman, D. (2001) *Interpreting Qualitative Data*. 2.^a ed. London: Sage Publications.

Sousa, J.H. (1765) *Arte da Escritura Dobrada Que Dictou na Aula do Commercio João Henrique de Souza e Copeada para Instrução de Joze Feliz Venancio Cout.^o no Anno de 1765*. Manuscrito existente na Biblioteca Nacional de Portugal (BNP).

Sousa, R.M. (2008) Brazilian gold and the Lisbon Mint House (1720-1807). *e-Journal of Portuguese History* 6(1), 24-46.

Tomaz, F. (1988) As finanças do estado pombalino 1762-1776. *In Estudos e Ensaios em Homenagem a Vitorino Magalhães Godinho* (355-388). Lisboa: Livraria Sá da Costa Editora.

Vieira, R. (2009) Paradigmas teóricos da investigação em Contabilidade. *In* Major, M.J. e Vieira, R. (eds.) (2009) *Contabilidade e Controlo de Gestão - Teoria, Metodologia e Prática* (11-34). Lisboa: Escolar Editora.

Vieira, R., Major, M.J. e Robalo, R. (2009) Investigação qualitativa em Contabilidade. *In* Major, M.J. e Vieira, R. (eds.) (2009) *Contabilidade e Controlo de Gestão - Teoria, Metodologia e Prática* (131-163). Lisboa: Escolar Editora.