

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE – FURG  
INSTITUTO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE – PPGCONT  
MESTRADO ACADÊMICO EM CONTABILIDADE

CONTRIBUIÇÕES PARA A FORMAÇÃO CONTÁBIL NO SÉCULO XIX NA  
PERSPECTIVA DE UM DOS PRIMEIROS FAZENDÁRIOS DO BRASIL: UMA  
ANÁLISE DAS OBRAS DE SEBASTIÃO FERREIRA SOARES (1820-1887)

RIO GRANDE - RS

2020

**CARLA MILENA GONÇALVES FERNANDES**

**CONTRIBUIÇÕES PARA A FORMAÇÃO CONTÁBIL NO SÉCULO XIX NA  
PERSPECTIVA DE UM DOS PRIMEIROS FAZENDÁRIOS DO BRASIL: UMA  
ANÁLISE DAS OBRAS DE SEBASTIÃO FERREIRA SOARES (1820-1887)**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Contabilidade, pelo Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Rio Grande – FURG.

Linha de Pesquisa: Educação e Pesquisa em Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Marco Aurélio Gomes Barbosa

RIO GRANDE - RS

2020

## Ficha Catalográfica

F363c Fernandes, Carla Milena Gonçalves.

Contribuições para a formação contábil no século XIX na perspectiva de um dos primeiros fazendários do Brasil: uma análise das obras de Sebastião Ferreira Soares (1820-1887) / Carla Milena Gonçalves Fernandes. – 2020.

259 f.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Rio Grande – FURG, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Rio Grande/RS, 2020.

Orientador: Dr. Marco Aurélio Gomes Barbosa.

1. Sebastião Ferreira Soares 2. Historicismo 3. Contabilidade  
4. Ensino 5. Estrutura Curricular I. Barbosa, Marco Aurélio Gomes  
II. Título.

CDU 657:94

Catálogo na Fonte: Bibliotecário José Paulo dos Santos CRB 10/2344

CARLA MILENA GONÇALVES FERNANDES

**CONTRIBUIÇÕES PARA A FORMAÇÃO CONTÁBIL NO SÉCULO XIX NA  
PERSPECTIVA DE UM DOS PRIMEIROS FAZENDÁRIOS DO BRASIL: UMA  
ANÁLISE DAS OBRAS DE SEBASTIÃO FERREIRA SOARES (1820-1887)**

Dissertação apresentada como requisito parcial para  
obtenção do título de Mestre em Contabilidade, pelo  
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da  
Universidade Federal do Rio Grande – FURG.

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. Marco Aurélio Gomes Barbosa (Orientador)

Universidade Federal do Rio Grande – FURG

---

Prof. Dr. Alexandre Costa Quintana

Universidade Federal do Rio Grande - FURG

---

Prof. Dr. Ernani Ott

Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

Dedico esta dissertação aos meus pais pela oportunidade da vida.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, em primeiro lugar, por ter sido meu sustentáculo na vida e nesses anos de estudos me proporcionando saúde, coragem e serenidade para continuar em busca de meus sonhos. Fé em Deus sempre!

Aos meus pais, Valdaci e Luiz Carlos por sempre acreditarem que a “mana” conseguiria. Ao meu irmão Celso e demais familiares que torceram por mim. Consegui!

Ao meu esposo Rodrigo pelo amor, companheirismo e incentivo de sempre, os quais foram essenciais nos momentos em que achei que não conseguiria. Te amo!

A minha sogra Jane pelo carinho e apoio. Mora no meu coração!

Aos meus amigos de longa data Silvana, Renata, Paula, Carine, Alê, Joiciane e Katiuscia que durante esses dois anos foram pacientes com minha ausência. Estou de volta!

Aos colegas de mestrado pelo compartilhamento de sentimentos durante esses dois anos. Etapa concluída!

Aos amigos que fiz e que levarei para sempre em minhas memórias (Alex Martins, Anderson B. Frare e Vagner Horz). Quarteto fantástico!

Aos colegas da graduação que tenho a oportunidade de conviver. Os estudos continuam!

Ao corpo de Professores do PPGCont que tive a honra de receber seus ensinamentos: Marco Aurélio, Alexandre Quintana, Débora Gomes, Ana Paula Capuano, bem como as Professoras Kettle Paes, Flávia Czarneski e Gionara Tauchen que fazem parte também de outros PPGs. Vocês foram incríveis!

Em especial ao meu querido orientador Marco Aurélio pelo incentivo, engajamento e principalmente pela generosidade durante todo o percurso do mestrado. Essa dissertação é nossa!

Aos Professores que fizeram parte da minha banca: Alexandre Quintana e Ernani Ott, seus conhecimentos foram essenciais para a concretude deste trabalho. Meu respeito!

A CAPES pelo fomento da bolsa, sem a qual seria mais penosa a efetivação deste meu sonho. Continuem apoiando, isso faz a diferença!

Por fim, agradeço de coração a todos que direta ou indiretamente torceram para que essa etapa de minha vida fosse concluída com sucesso. MUITO OBRIGADA!

“Há épocas na vida do homem em que as dificuldades e contradicções se accumulão por tal fórma que é preciso ter-se um valor e coragem a toda prova para não succumbir ao desanimo [...]” (Sebastião Ferreira Soares)

## RESUMO

FERNANDES, C. M. G. **Contribuições para a Formação Contábil no Século XIX na Perspectiva de um dos Primerios Fazendários do Brasil: Uma análise das obras de Sebastião Ferreira Soares (1820-1887)**. 2020. 259 p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Universidade Federal do Rio Grande – FURG. Rio Grande, 2020.

Estudos históricos possibilitam a compreensão além de fatos passados, os quais podem justificar os reflexos do presente, como também fazer um resgate de personagens e acontecimentos que foram importantes para a história nacional e/ou internacional, e que ainda representam relevantes contribuições para a vida profissional e acadêmica. Nesse sentido, este estudo teve como objetivo analisar as contribuições de seis obras de um profissional que viveu no cerne do Período Imperial, de nome Sebastião Ferreira Soares, assim, conhecendo as discussões preconizadas por ele, concatenando-as aos Decretos 1.763 de 14 de maio de 1856 (continha a inserção de conteúdos: Geografia; Estatística Comercial; Direito Comercial; Legislação de Alfândegas e Consulados; Escrituração Mercantil; e Economia Política) e nº 7.679 de 28 de fevereiro de 1880 (última base curricular pertencente ao Período do Império, também pautada pelos referidos conteúdos). Para tal feito, utilizou-se da formulação de categorias com base em Bardin (2016) que proporcionasse uma estrutura para a análise de 2.241 observações (parágrafos). A partir dos elementos categoriais possibilitados pelos conteúdos mencionados houve a extração de discussões que representaram elementos contributivos para o intento desta dissertação. Dentre eles, argumentações que trazem a tona: Leis, Decretos, o funcionamento das repartições públicas do império, a compreensão de conceitos contábeis no século XIX, algumas das articulações dos governos imperiais, exemplos que corroborassem para a clareza da contabilidade, a primazia pela transparência das informações, principalmente as de cunho contábil, a complexidade do meio circulante, bem como personalidades, como o Escritor Português Ferreira Borges, Cândido Batista de Oliveira, Miguel Calmon du Pin e Almeida, Edmund Degranges, etc., além da relevância preconizada por Dr. Soares em sistematizar as despesas e receitas públicas das Províncias, Tesourarias e do Tesouro Nacional, a linha de conduta como um dever a ser exercido pelo financista público, assim como a ênfase dada por ele da premência no alcance do bem-estar dos cidadãos. Ratifica-se, assim, que os escritos de Dr. Soares poderiam estar presentes nas estruturas curriculares e serviriam de um arcabouço para as discussões acadêmicas, configurando-se assim em uma das contribuições empíricas fomentadas por ele. Com relação à contribuição teórica explicita-se a percepção disponibilizada por Dr. Soares de um conhecimento mais nítido dos processos contábeis/administrativos que ocorriam no Período Imperial. Uma das limitações enfrentadas na realização deste estudo histórico decorreu da precariedade das informações disponibilizadas a respeito da vida pessoal e profissional deste escritor prolífero. Assim, uma das sugestões para futuras investigações tange a possibilidade de mais pesquisadores trazerem à tona personalidades que fizeram e fazem a história nacional contábil brasileira, tanto em âmbito profissional como acadêmico. Além disso, a ideia de que os escritos de Dr. Soares possam ainda refletir na estrutura curricular do ensino contábil do século XXI, torna-se uma brecha a ser descoberta.

**Palavras-chave:** Sebastião Ferreira Soares, Historicismo, Contabilidade, Ensino, Estrutura Curricular.

## ABSTRACT

FERNANDES, C. M. G. **Contributions to Accounting Formation in the 19th Century from the perspective of one of the First Farmers in Brazil: An analysis of the works of Sebastião Ferreira Soares (1820-1887)**. 2020. 259 p. Dissertation (Master in Accounting). Federal University of Rio Grande – FURG. Rio Grande, 2020.

Historical studies enable understanding beyond past facts, which may justify the reflections of the present, as well as making a rescue of characters and events that were important for national and / or international history, and which still represent relevant contributions to professional life and academic. In this sense, this study aimed to analyze the contributions of six works by a professional who lived at the heart of the Imperial Period, named Sebastião Ferreira Soares, thus knowing the discussions he advocated, concatenating them to Decrees 1,763 of May 14 of 1856 (contained the insertion of contents: Geography; Commercial Statistics; Commercial Law; Customs and Consulates Legislation; Mercantile Bookkeeping; and Political Economy) and No. 7,679 of February 28, 1880 (last curriculum base belonging to the Empire Period, also guided by the referred contents). For this purpose, it was used the formulation of categories based on Bardin (2016) that would provide a structure for the analysis of 2,241 observations (paragraphs). From the categorical elements made possible by the aforementioned contents, discussions were extracted that represented contributory elements for the purpose of this dissertation. Among them, arguments that bring to the fore: Laws, Decrees, the functioning of the empire's public offices, the understanding of accounting concepts in the 19th century, some of the articulations of the imperial governments, examples that corroborate for the clarity of accounting, the primacy for transparency information, especially those of an accounting nature, the complexity of the circulating environment, as well as personalities, such as the Portuguese Writer Ferreira Borges, Cândido Batista de Oliveira, Miguel Calmon du Pin and Almeida, Edmund Degranges, etc., in addition to the relevance recommended by Dr Soares in systematizing the public expenses and revenues of the Provinces, the Treasury and the National Treasury, the line of conduct as a duty to be exercised by the public financier, as well as the emphasis he places on the urgency in achieving the well-being of citizens. Thus, it is ratified that the writings of Dr. Soares could be present in the curricular structures and would serve as a framework for academic discussions, thus configuring one of the empirical contributions fostered by him. Regarding the theoretical contribution, the perception made available by Dr. Soares of a clearer knowledge of the accounting / administrative processes that occurred in the Imperial Period is made explicit. One of the limitations faced in carrying out this historical study resulted from the precariousness of the information made available regarding the personal and professional life of this prolific writer. Thus, one of the suggestions for future investigations concerns the possibility of more researchers bringing to light personalities who made and make Brazilian national accounting history, both professionally and academically. In addition, the idea that Dr. Soares' writings can still reflect on the curriculum structure of 21st century accounting education, becomes a gap to be discovered.

**Keywords:** Sebastião Ferreira Soares, Historicism, Accounting, Teaching, Curricular Structure.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Fotografia de Dr. Soares .....	28
Figura 2 - Etapas de Construção da Análise de Conteúdo para o Estudo Histórico.....	63
Figura 3 - Recorte do Primeiro Parágrafo pertencente a obra "Carta expondo as Condições da Thesouraria do Rio Grande do Sul - 1850" .....	67
Figura 4 - Data e assinatura de Dr. Soares presentes na obra "Carta expondo as Condições da Thesouraria do Rio Grande do Sul - 1850" .....	67
Figura 5 - Recorte da capa referente aos escritos do Tomo 1 e Tomo 2.....	76
Figura 6 - Recorte da capa referente a obra “Sustentação das Reformas do Thesouro e Thesourarias e do Systema Geral da Contabilidade Fiscal – 1873” .....	135
Figura 7 - Recorte da capa referente a obra "As Finanças ou Estudos Históricos e Analyticos sobre as Rendas e Despesas Publicas do Imperio do Brazil - 1876" .....	152
Figura 8 - Recorte da capa referente a obra "Projecto de Reorganisação das Thesourarias da Fazenda - 1878" .....	180
Figura 9 - Quadro dos empregados das Tesourarias de Fazenda contante na obra "Projecto de Reorganisação das Thesourarias da Fazenda - 1878" .....	185
Figura 10 - Divisão dos serviços de administração e de contabilidade nas Tesourarias de Fazenda, conforme o número e categoria dos seus empregados presentes na obra "Projecto de Reorganisação das Thesourarias da Fazenda - 1878" .....	186
Figura 11 - Recorte da capa e trecho inicial referente a obra "Systema de Partidas Dobradas para Organisação da Contabilidade do Thesouro Nacional e Thesourarias de Fazenda do Imperio do Brasil - 1878" .....	197
Figura 12 - Exemplo elaborado com base no balanço de uma província presente na obra “Systema de Partidas Dobradas ...” .....	200
Figura 13 - Continuação do Exemplo elaborado com base no balanço de uma província constante na obra “Systema de Partidas Dobradas ...”.....	200

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Ocupações Profissionais de Sebastião Ferreira Soares .....	40
Quadro 2 - Regulamentações e Conteúdos do Curso de Ciências Contábeis a partir de 1846	48
Quadro 3 - Títulos, Capítulos e Incisos atribuídos por Dr. Soares na obra Projeto de Reorganização das Thesourarias da Fazenda (1878).....	58
Quadro 4 - Categorias do Ensino Contábil Brasileiro no Século XIX .....	65
Quadro 5 - U.S. e seus respectivos números de observações (obra “Carta expondo ...”).....	68
Quadro 6 - U.S. e suas frequências de observações (obra “Bosquejo –Tomo 1”) .....	77
Quadro 7 - U.S. e suas frequências de observações (obra “Bosquejo – Tomo 2”) .....	115
Quadro 8 - U.S. e suas frequências de observações (obra “Sustentação das Reformas...”)...	136
Quadro 9 - U.S. e suas frequências de observações (obra “As Finanças ou Estudos Históricos e Analyticos...”).....	152
Quadro 10 - U.S. e suas frequências de observações (obra “Projecto de Reorganisação ...”).....	181
Quadro 11 - U.S. e suas frequências de observações (obra “Systema de Partidas Dobradas para Organização da Contabilidade...”).....	197
Quadro 12 - Categoria Geografia .....	221
Quadro 13 - Categoria Estatística Comercial .....	222
Quadro 14 - Categoria Direito Comercial .....	223
Quadro 15 - Categoria Legislação de Alfândegas e Consulados.....	224
Quadro 16 - Categoria Escrituração Mercantil.....	224
Quadro 17 - Categoria Economia Política.....	225

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>14</b>
1.1	Contextualização.....	14
1.2	Problema de Pesquisa .....	16
1.3	Objetivo Geral e Objetivos Específicos .....	18
1.4	Delimitação do Tema .....	18
1.5	Justificativa do Estudo.....	18
1.6	Contribuições e Impactos Esperados .....	20
1.7	Estrutura da Dissertação .....	21
<b>2</b>	<b>ABORDAGEM CONCEITUAL E REVISÃO DA LITERATURA .....</b>	<b>23</b>
2.1	Pesquisa Histórica em Contabilidade.....	23
2.2	Historiografia e a Abordagem Historicista .....	25
2.3	Sebastião Ferreira Soares .....	28
2.4	Diretrizes Norteadoras do Percorso do Ensino Contábil Brasileiro .....	41
<b>3</b>	<b>CONSTRUÇÃO E DELINEAMENTO METODOLÓGICO DO ESTUDO.....</b>	<b>51</b>
3.1	Descrição Analítica do Conjunto Textual .....	53
3.1.1	Carta expondo as condições da Thesouraria do Rio Grande do Sul (1850) 53	
3.1.2	Bosquejo Financial ou Apointamentos sobre o Systema Fiscal e Administrativo do Imperio do Brazil (1856-1857).....	54
3.1.3	Sustentação das Reformas do Thesouro e Thesourarias e do Systema Geral da Contabilidade Fiscal (1873) .....	56
3.1.4	As Finanças ou Estudos Históricos e Analyticos sobre as Rendas e Despesas Publicas do Imperio do Brazil (1876).....	57
3.1.5	Projeto de Reorganização das Thesourarias da Fazenda (1878) 58	
3.1.6	Systema de Partidas Dobradas para Organização da Contabilidade do Thesouro Nacional e Thesourarias de Fazenda do Imperio do Brasil (1878) .....	59
3.2	Práticas Aplicadas ao Conjunto Textual.....	60
3.3	Método Aplicado ao Conjunto Textual.....	61
3.4	Técnicas Aplicadas ao Conjunto Textual.....	63
3.5	Limitações do Método.....	66
<b>4</b>	<b>ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS ACHADOS .....</b>	<b>67</b>
4.1	Carta Expondo as Condições da Thesouraria do Rio Grande do Sul (1850).....	67

<b>4.2 Bosquejo Financial ou Apontamentos sobre o Systema Fiscal e Administrativo do Imperio do Brazil (1856-1857 (1º Tomo) e 1852-1853 (2º Tomo))</b> .....	<b>76</b>
<b>4.3 Sustentação das Reformas do Thesouro e Thesourarias e do Systema Geral da Contabilidade Fiscal (1873)</b> .....	<b>135</b>
<b>4.4 As Finanças ou Estudos Históricos e Analyticos sobre as Rendas e Despesas Publicas do Imperio do Brazil (1876)</b> .....	<b>152</b>
<b>4.5 Projecto de Reorganisação das Thesourarias da Fazenda (1878)</b> .....	<b>180</b>
<b>4.6 Systema de Partidas Dobradas para Organisação da Contabilidade do Thesouro Nacional e Thesourarias de Fazenda do Imperio do Brasil (1878)</b> .....	<b>196</b>
<b>4.7 Síntese das Frequências das Observações e das Principais Discussões Promovidas por Dr. Soares</b> .....	<b>221</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>230</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>234</b>
<b>ANEXO A– Certidão de Batismo de Sebastião Ferreira Soares</b> .....	<b>249</b>
<b>ANEXO B– Índices referente aos tomos 1 e 2 da obra Bosquejo Financial ou Apontamentos sobre o Sistema Fiscal e Administrativo do Império do Brasil (1856-1857)</b>	<b>250</b>
<b>APÊNDICE A – Leis, Decretos e Resoluções do Ensino de Contabilidade de 1809 a 2004</b>	<b>256</b>

## **1 INTRODUÇÃO**

Nessa primeira seção se discorre acerca da contextualização inerente ao assunto proposto, bem como da questão norteadora, objetivo geral, objetivos específicos, justificativa e contribuições esperadas.

### **1.1 Contextualização**

A partir da criação em 1755, em Portugal, da Junta de Comércio, a qual tinha como função o controle das atividades exercidas pelos mercadores (CHAVES, 2011), houve um movimento para a fundação da Escola Portuguesa de Comércio, em 1759, conhecida por ser a primeira escola reconhecida pelo governo para fornecer instruções a respeito do ensino comercial (RODRIGUES; CRAIG, 2004) e, por conseguinte, da Contabilidade (RODRIGUES; GOMES; CRAIG, 2004).

Neste mesmo ano (1759), houve interesse por parte do Marquês de Pombal, influenciado pelo mercantilismo britânico, em desenvolver um curso mercantil com aulas voltadas para o comércio, cujos conteúdos abordariam desde operações básicas da aritmética, conhecimento de moedas, realização de seguros, câmbios, bem como formas de escrever os dados contábeis nos livros, cuja atividade chamava-se escrituração mercantil (GOUVEIA NETO, 2015). O curso tinha duração de dois anos, cujo primeiro era composto pelas disciplinas de aritmética, álgebra e geografia e o segundo com aulas voltadas a Contabilidade. Com o passar dos anos, além das turmas formadas por portugueses, também se contava com alunos oriundos do Brasil (RODRIGUES; GOMES; CRAIG, 2004).

Em 1770 foi expedido por D. José I um alvará que determinava a obrigatoriedade entre os mercadores da realização do curso mercantil (CHAVES, 2011), com o intuito de desenvolver e controlar os métodos por eles utilizados e que possibilitasse uma facilidade de comunicação (trocas de moedas e cálculos destinados ao volume de sólidos que eram comercializados) dos portugueses com o Brasil (RODRIGUES; GOMES; CRAIG, 2004). Curso este que demarca o início da regulamentação da carreira contábil em Portugal e consequentemente no Brasil (RODRIGUES, 1985a).

Com a chegada da Família Real no Brasil, em 1808, começaram no Rio de Janeiro as primeiras aulas relacionadas ao ensino comercial, as quais eram direcionadas às transações

comerciais, tanto em nível público quanto privado (BARBOSA, 2009). A concentração dessas transações era, mais especificamente, direcionada ao comércio marítimo (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, 1945).

As aulas de comércio direcionadas aos integrantes da corte foram introduzidas de forma efetiva no Brasil em 15 de julho de 1809, um ano após a chegada da Família Real Portuguesa, por meio de um alvará que firmava o início do ensino comercial no país (OTT; BARBOSA, 2011; RODRIGUES, 1985b).

Além disso, a partir de 1812 foram lançados editais em determinadas regiões do país como: Pernambuco, Bahia, Maranhão, Amazonas, Sergipe, Paraíba, Pará, Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul para a composição de lentes (professores) que viriam a atuar nas Aulas de Comércio. Em 1828, por meio de decreto, foi instituído que a escrituração realizada nos livros seria desempenhada por um guarda-livros e seu auxiliar (RODRIGUES, 1985b).

Frente ao surgimento das Aulas de Comércio em diversas regiões do país e da intensa expansão do comércio marítimo, ambas as conjunturas favoreceram o intercâmbio com outros países. Contudo, ao passar dos anos, surgiam crises econômicas desencadeadas por lutas e movimentos que deixariam a economia do Brasil e, por conseguinte, as finanças públicas, instáveis (PINHEIRO, 1998).

Neste ínterim, nasce em 1820 na Comarca de Piratini, pertencente à Província do Rio Grande do Sul, Sebastião Ferreira Soares (Dr. Soares), que ainda na academia militar formou-se físico-matemático e, por possuir conhecimentos em finanças e estatística, iniciou seus trabalhos aos 18 (dezoito) anos, na Província Sul-Riograndense, desempenhando atividades de cunho financeiro, econômico e estatístico (BLAKE, 1902). Tal tratamento (Dr.) baseia-se no fato de que em 1864, na Alemanha, Soares torna-se Doutor em Filosofia (JORNAL CORREIO MERCANTIL, 1864, ed. 8).

Tais atividades realizadas levaram Dr. Soares a elaborar pareceres acerca das exportações e importações que envolviam o comércio marítimo. Nesse sentido, começa a tomar notoriedade em virtude de praticamente inexistir profissionais que demonstrassem tais competências. Além das atividades as quais eram de sua incumbência, mostrava-se interessado e preocupado com os rumos da economia de seu país (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, 1945).

Como forma de externar suas inquietações com relação às situações as quais percebia tanto em seu meio profissional como de seu país fez com que sua dedicação estivesse voltada para estudos que envolvessem as práticas contábeis como fonte de informação, pois para ele: “A Contabilidade administrativa considerada no seu jogo e movimento transaccional, é sem a menor duvida uma sciencia, mas a escripturação é simplesmente uma arte, que tem mais de pratica do que especulativa.” (SOARES, 1878b, p. 7).

Em consonância, Dr. Soares desenvolveu diversos trabalhos (manuscritos e impressos) sendo suas obras referenciadas no campo das ciências sociais, matemáticas, filosóficas entre outras (SOARES, 2015). No entanto, mesmo apresentando uma produção diferenciada para sua época, muitos de seus trabalhos ainda não sofreram nenhum tipo de análise (BARBOSA, 2009; PINHEIRO, 1998).

## **1.2 Problema de Pesquisa**

Dr. Soares exteriorizava suas intenções a partir de seus escritos com o intuito de possibilitar melhorias para seu país no âmbito da administração pública (SENRA, 2009). Tais melhoramentos teriam como primazia, além da organização e sistematização dos procedimentos, também o preceito da transparência dos dados (contábeis, estatísticos e econômicos) partilhados entre as Provincias Municipais, Tesourarias e o Tesouro Nacional (SOARES, 1878b).

No decorrer de sua carreira pública, Dr. Soares por meio de seus conhecimentos desenvolvia não somente quadros estatísticos referentes a diversas transações comerciais (importação, exportação e cabotagem) (MARCONDES, 2012), como também elaborava estratégias, como por exemplo, um projeto previsto por ele para reorganizar as Tesourarias de Fazenda (SOARES, 1878a).

Ademais, boa parte dos escritos desenvolvidos por Dr. Soares envolvem assuntos relacionados à Contabilidade, porém, a maioria deles encontra-se praticamente no anonimato, tanto em âmbito contábil como em outras áreas do saber, tornando-se assim, significativa fonte de estudo e, por conseguinte, de conhecimento científico (PINHEIRO; PINHEIRO, 1998).

As inquietações dele com a falta de um método fez com que desenvolvesse em 1863 no Imperial Instituto Fluminense algumas formas que visasse a fiscalização de entradas e saídas de valores (CORREIO MERCANTIL, 1863, ed. 66). Senra (2009, p. 39) cita que Dr. Soares “Foi um lutador solitário e perseverante.”

Em consonância, iniciou como empregado da Fazenda em meados de 1838, e já nessa época, percebia as imperfeições existentes na contabilidade nacional. Em algumas de suas obras consta o seguinte desabafo: “[...] a marcha irregular e imperfeita da contabilidade do Thesouro Nacional e das Thesourarias de Fazenda, a qual não é uniforme, e nem tão pouco systematica [...] só com grande difficuldade se possa bem conhecer o estado das nossas finanças.” (SOARES, 1878b, pp. 102-103).

Levando-se em conta que a exigência de Dr. Soares era por profissionais graduados, que conseguissem sistematizar e legitimar os procedimentos contábeis (SOARES, 1850). Infere-se que tais proposições convergem com o que abarca em 1905 (18 anos após seu falecimento) o Decreto 1.339, que contempla o reconhecimento (recebimento de diplomas) para os profissionais da contabilidade que estariam aptos (educação superior) a exercerem suas funções (BRASIL, 1905).

Aliás, como mencionou Visconde de Taunay em seu discurso na “sessão magna do Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro”, realizada em 15 de dezembro de 1887 (homenagem póstuma), onde cita que o nome de Sebastião Ferreira Soares “há de no futuro sair das sombras que o cercam e ganhar a luz e o prestígio, como um dos mais perseverantes organizadores das boas regras administrativas do Brasil.” (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, 1945, p. 421).

Nesse ínterim, Pinheiro e Pinheiro (1998, p. 32) expressam que as obras de Dr. Soares “[...] constituem fontes de referência para o estudo das práticas e teorias que fundamentaram as Ciências Contábeis no berço da formação do Estado Brasileiro, estendendo, por isso, sua influência até os dias de hoje.” Assim, a escrita de Dr. Soares além do conhecimento técnico externalizado por ele, insere-se sua vertente didática ao esboçar no decorrer de suas explanações, conceituações, explicações acuradas e exemplos que pudessem corroborar para o entendimento e operacionalização de suas arguições.

Diante o exposto e com base, especificamente, nas estruturas curriculares dos anos de 1856 e 1880 emerge a seguinte questão norteadora desta dissertação: **Como as obras de Sebastião Ferreira Soares contribuíram para a formação Contábil no Brasil no século XIX?**

### **1.3 Objetivo Geral e Objetivos Específicos**

Frente à questão norteadora anteriormente exposta e no intento de clarificar como tal questionamento poderá ser respondido, tem-se como objetivo geral: analisar como as obras de Sebastião Ferreira Soares contribuíram para a formação do ensino Contábil no Brasil no século XIX. Nesse sentido, por objetivos secundários, buscou-se:

- i) descrever o conteúdo das obras identificadas;
- ii) identificar as contribuições das obras de Sebastião Ferreira Soares com base na estrutura curricular do curso de Contabilidade nos anos de 1856 e 1880.

### **1.4 Delimitação do Tema**

A delimitação do tema desta dissertação ocorre em dois momentos. O primeiro compreende os anos entre 1820 a 1887, marco este que diz respeito ao período de nascimento e morte do profissional Sebastião Ferreira Soares que é a base, bem como suas obras, para o intuito fim deste trabalho.

O segundo momento condiz com os anos de 1856 e 1880. Com relação a 1856 cita-se que foi neste ano que houve a introdução da disciplina denominada Contabilidade, por meio do Decreto nº 1763 de 14 de maio. Além disso, inseridas no referido decreto também constam as disciplinas de Escrituração Mercantil, Geografia, Estatística Comercial, Direito Mercantil e Economia Política. Já o ano de 1880, com o decreto nº 7.679 de 28 de fevereiro, torna-se conhecido como o ano em que houve a última formulação das diretrizes curriculares, em âmbito contábil, pertencente ao Período Imperial.

### **1.5 Justificativa do Estudo**

O interesse pessoal em pesquisar a respeito da história da Contabilidade não é recente, porém a motivação em explorar acerca da vida e obra de um único sujeito, o qual vivera em meados do século XIX, iniciou com um Professor que o estudava desde 2009. Este

Professor em sala de aula ao relatar a importância deste profissional de nome Sebastião Ferreira Soares, com diversas obras realizadas sem receber o devido mérito por seus escritos, trouxe à tona uma razão para iniciar a busca por mais detalhes, tanto com relação a sua vida como de seus escritos.

A motivação do estudo condiz com a possibilidade em encontrar nos escritos de Sebastião Ferreira Soares contribuições que, de alguma forma, influenciaram e influenciam a formação do ensino contábil brasileiro no século XIX. Ademais, as ideias de um fazendário que dedicou mais de 40 anos de estudos a respeito da vida econômica de seu país e das práticas que norteavam a Contabilidade naquela época também se constituem do cerne para a ocorrência deste estudo.

Além disso, justifica-se o estudo pelo fato de que Sebastião Ferreira Soares, com seus conhecimentos de cunho financeiro, econômico, estatístico, filosófico, sociológico e, principalmente acerca de finanças públicas, deixou diversas obras de relevância no contexto da produção científica em Contabilidade. No entanto, como parte das obras estão dispostas em formato manuscrito, os estudos a respeito das mesmas encontram-se pouco explorados, o que prejudica de forma expressiva o papel fundamental da ciência (PINHEIRO, 1998).

Por conseguinte, o intento de pesquisar a concatenação de Dr. Soares às bases curriculares brasileiras no período do império, parte-se do pressuposto do interesse dele pelos melhoramentos sociais, morais e materiais do país. Além disso, seus conhecimentos estatísticos, econômicos e, mais especificamente contábeis, que externava por meio de seus escritos em consequência dos diversos cargos que exercera ao longo de sua extensa carreira profissional também instigaram a tal estudo.

Além de Dr. Soares ser um dos fundadores do Club de Guarda Livros (PINHEIRO; PINHEIRO, 1998; RODRIGUES, 1986), também foi um dos precursores em desempenhar funções administrativas financeiras na capital do império (Rio de Janeiro) promovendo estratégias conectadas às realidades econômica e comercial do país (SOARES, 2015), bem como coube a ele uma das primeiras obras nacionais a respeito da Contabilidade no ano de 1852 (PINHEIRO; PINHEIRO, 1998).

Em consonância com o exposto, justifica-se o estudo também em virtude de ser um estudo histórico, principalmente na área contábil, pois segundo Carmona (2018) ainda são

incipientes as pesquisas histórias em Contabilidade e, nesse sentido, a partir de novos conhecimentos pode haver a possibilidade de novas reflexões, assim como o surgimento de novas teorizações. Devido ao baixo número de pesquisas que envolvam a história da Contabilidade, principalmente em países da América Latina, faz-se relevante que mais estudos sejam realizados para que novos cenários e períodos se tornem conhecidos (CARMONA, 2018).

Frente ao exposto, ao vislumbrar a pesquisa histórica atrelada e/ou aplicada ao ensino, Peleias et al. (2007) argumenta que tal pesquisa possibilita o regaste de acontecimentos importantes para a evolução não somente brasileira, mas também internacionalmente. Isto no entendimento de que a partir de mais esclarecimentos tanto a nível social, político e/ou econômico, estes corroborem para uma ampliação do conhecimento não apenas sob o viés profissional, como também e principalmente para o desenvolvimento do ensino (PELEIAS et al., 2007).

### **1.6 Contribuições e Impactos Esperados**

A possibilidade de promover julgamentos mais claros torna-se viável por meio de pesquisas históricas, pois elas proporcionam um alicerce para que haja melhor capacidade interpretativa das informações (ZEFF, 1982). Além disso, o estudo histórico é uma ferramenta pedagógica útil, pois reforça por meio de exemplos reais acontecimentos passados que podem redundar em fatos preditivos. Ademais, há riscos de interpretações equivocadas e/ou simplistas as quais poderiam “[...] ser evitadas quando o ambiente instrucional é mais historicamente consciente.” (PREVITS; PARKER; COFFMAN, 1990a, p. 4).

Nesse contexto, na pesquisa desenvolvida nas ciências sociais aplicadas, em especial, na Contabilidade, quando se opta por um viés histórico, apresenta-se a necessidade de que os fatos e eventos sejam demonstrados com base no contexto em que se encontravam inseridos (PREVITS; PARKER; COFFMAN, 1990b). Assim, a pesquisa histórica em Contabilidade pode ser distinguida em duas vertentes: abordagem narrativa e interpretativa, as quais podem agir de forma complementar, pois a primeira possui como via norteadora a comunicação dos fatos, ou seja, conta como a história se apresenta e a segunda inclina-se a visualizar não somente os fatos, mas também em compreendê-los diante de um dado acontecimento, isto é, possui um caráter mais reflexivo da situação (CARNEGIE; NAPIER, 1996).

Assim, na intenção de um estudo histórico inclinando-se a acontecimentos específicos, há uma oportunidade de desenvolver conexões entre eventos atuais e o passado, permitindo assim, uma ampliação do conhecimento (RICHARDSON, 2008). Além disso, pesquisas que recuperem a memória da cultura, e em especial da Contabilidade e seu ensino, merecem destaque por propiciarem que documentos e acontecimentos importantes não sejam esquecidos (BARBOSA, 2009), bem como um esforço no sentido de fornecer subsídios para a construção interpretativa da Contabilidade (PREVITS; PARKER; COFFMAN, 1990a).

Dessa forma, como enfatiza Richardson (2008, p. 255) “História é memória”, o que corrobora a ideia de que o papel desempenhado pelo estudo histórico fomenta condições, por meio de documentos e eventos ocorridos no passado, de viabilizar uma captura de informações que possam fortalecer a identidade de determinados grupos ou civilizações. A busca por documentações existentes e suas posteriores interpretações emergem como um fator motivador para o pesquisador que busca pelo histórico, em especial, da Contabilidade, pois possibilita não somente a divulgação dos fatos como também a forma como estes refletiram nos acontecimentos futuros (NAPIER, 2006).

Nesse sentido, ressalta-se a relevância da pesquisa histórica em contabilidade pelo fato desta possibilitar um avanço do conhecimento empírico a respeito do “[...] funcionamento dos sistemas contábeis, bem como para aprimorar a teorização contábil.” (CARMONA, 2017, p. 324). Além disso, conceitos e práticas contábeis podem ser entendidos de forma mais clara quando explicados sob a ótica de momentos e ações passados (RICHARDSON, 2008).

Dessa forma, tanto o desenvolvimento do ensino (PELEIAS, et al., 2007) como das práticas contábeis propiciaram um progresso ao longo do tempo, na medida em que possibilitaram por meio de ferramentas tecnológicas melhor reconhecimento, monitoramento e controle das riquezas (MILLER; HOPPER; LAUGHLIN, 1991). Com isso, reflexões que propiciem o desenvolvimento do conhecimento acadêmico são basilares para que ocorram mais pesquisas e, por conseguinte, um melhoramento não somente em nível operacional, mas também como dinamizadores para o conhecimento científico (RICHARDSON, 2008).

### **1.7 Estrutura da Dissertação**

No intuito de clarificar a composição desta dissertação, optou-se por estrutura-la em cinco capítulos, conforme exposto nos parágrafos posteriores.

O primeiro capítulo consistiu em apresentar os aspectos introdutórios da dissertação, como os objetivos que constituíram as bases para o intento do estudo, bem como as justificativas que nortearam as lacunas existentes para a elaboração desta dissertação e as contribuições que fazem o estudo tornar-se relevante no campo científico.

O segundo capítulo expõe o embasamento teórico que consiste nos elementos que servem como um alicerce para a compreensão do estudo, sendo eles: Pesquisa Histórica em Contabilidade; Historiografia e a Abordagem Historicista; História Pessoal e Profissional de Sebastião Ferreira Soares; e, por fim, as Diretrizes Norteadoras do Percurso do Ensino Contábil Brasileiro.

O terceiro capítulo é composto pela construção e delineamento metodológicos, que servem para explicitar de forma sistemática a operacionalização do estudo conforme a técnica de análise de conteúdo de Bardin (2016). Tal ordenamento consta das seguintes denominações: Descrição Analítica, Práticas Aplicadas, Método Aplicado e as Técnicas Aplicadas.

O quarto capítulo consiste em demonstrar os resultados dos achados do estudo a partir das análises realizadas, ou seja, busca por legitimar as contribuições presentes nas obras de Sebastião Ferreira Soares para o Ensino da Contabilidade no Brasil com base na estruturação dos currículos presente no curso de Ciências Contábeis.

Por fim, o quinto capítulo apresenta as ponderações conclusivas obtidas por meio das análises, bem como as limitações e sugestões para futuros estudos. Além disso, seguem-se posterior ao capítulo as referências que serviram de suporte para a composição desta dissertação, assim como os apêndices e anexos que consistem em elementos adicionais para elucidar as informações já contempladas.

## 2 ABORDAGEM CONCEITUAL E REVISÃO DA LITERATURA

Para embasamento do estudo essa seção compreende as subseções relacionadas à pesquisa histórica em Contabilidade; em um segundo momento abarca a respeito da historiografia e da abordagem historicista; posteriormente discorre-se acerca de um profissional significativo do século XIX, Sebastião Ferreira Soares; e, por fim, procede-se acerca das diretrizes que nortearam e norteiam o percurso do ensino contábil brasileiro.

### 2.1 Pesquisa Histórica em Contabilidade

A pesquisa histórica em Contabilidade tem no trabalho de Worthington, realizado em 1895, a referência de um dos primeiros estudos feitos na área (PREVITS; PARKER; COFFMAN, 1990a). A partir do alicerce teórico exposto por Worthington, em sua obra *Professional Accountants*, bem como o estudo de Brown, realizado em 1905, intitulado *A History of Accounting and Accountants*, pode-se vislumbrar a possibilidade em conceber a escrita histórica contábil como um aparato metodológico capaz de identificar e defender os fatos passados, trazendo para o futuro novas compreensões (FARIA, 2006).

No entanto, o crescimento mais expressivo de pesquisas históricas em Contabilidade tem a sua consolidação em meados de 1990, com o intento de propiciar subsídios acerca das modificações em torno dos processos, tanto de cunho social como organizacional, que estavam ocorrendo e que norteavam a área contábil. Assim, promoveram-se alguns questionamentos que somente seriam passíveis de reflexões caso houvesse um retorno ao passado, ou seja, pesquisas que possibilitassem uma visualização de prováveis justificativas do que estava ou poderia ocorrer, pois “[...] a Contabilidade mudou, está mudando e é provável que mude no futuro.” (NAPIER, 2006, p. 445).

À medida que mais pesquisas foram realizadas na área contábil, existiram mais possibilidades de promover uma construção do conhecimento em fatos que fizeram com que a Contabilidade se tornasse uma área de significativa relevância (FLEISCHMAN; MILLS; TYSON, 1996). Além disso, a imersão em registros e documentos contábeis, assim como a busca por melhores práticas, ambas no cerne da pesquisa histórica em Contabilidade são impulsionadores para que haja um crescimento solidificado da área, além de promulgar o papel da pesquisa e o desenvolvimento de conceitos (MERCHANT; STEDE, 2006).

Com relação à Contabilidade, Carnegie e Napier (1996) expressam que esta é uma construção humana. Assim, para que haja sua compreensão a mesma não pode ser interpretada sem que suas principais referências sejam estudadas, ou seja, sem que as personalidades que construíram a história (desenvolvimento e consolidação) sejam vistas. Em um contínuo, insere-se a existência de algumas abordagens, as quais influenciaram a pesquisa histórica em Contabilidade, sendo elas: i) a compreensão do passado; e ii) a contextualização da Contabilidade (CARNEGIE; NAPIER, 1996).

Considera-se a primeira abordagem como uma das maiores motivações, pois busca no passado subsídios que possam justificar o presente (NAPIER, 1989), bem como para Hoopwood (1976) simboliza mudanças tanto de cunho econômico, social, tecnológico e político, pois são construções feitas pelo intelecto humano, ou seja, é este que tem a capacidade de refletir com base no passado e assim construir sua avaliação dos respectivos cenários. Ratifica-se o que foi antes exposto, pelo fato de que uma das motivações da pesquisa histórica é de evidenciar as mudanças contábeis em contextos social, econômico, político e clarificar essas transformações ao longo do tempo (NAPIER, 2006).

A segunda abordagem preconiza a visualização da Contabilidade não somente em seu cunho técnico, mas no sentido de demonstra-la como um componente inserido nos contextos organizacional e social (NAPIER, 1989). Um dos desafios consiste na capacidade de descrever a ausência da Contabilidade em determinados contextos específicos. Por isso, faz-se necessário promover a conjectura epistemológica, no intuito de melhor estruturação das especificidades da época e suas limitações (NAPIER, 2002), como por exemplo, aspectos concernentes ao uso de relatórios financeiros, gestão financeira, auditoria, bem como práticas que eram utilizadas no passado e persistem de igual forma ou com adaptações condizentes com o contexto do momento (NAPIER, 2006).

Outro ponto diz respeito em demonstrar o desenvolvimento de técnicas contábeis, revelando-se assim oportunidades de demonstração de forma progressiva de um avanço das práticas da profissão (NAPIER, 2006). Ademais, possíveis resultados de dimensões práticas promovem uma visualização das descobertas contemporâneas em um sentido longitudinal, possibilitando assim “refletir sobre as ligações entre o que era (o passado) o que é (o presente) e o que poderia ou deveria ser (o futuro).” (PARKER, 1999, p. 11).

A pesquisa histórica em Contabilidade contempla elementos que ramificam e dinamizam processos em torno de investigações históricas, pois a partir da leitura de um texto, torna-se natural buscar o significado atribuído a cada verdade implícita nos argumentos produzidos, em especial em documentos antigos como manuscritos (COOPER; PUXTY, 1996). Além de os estudos históricos em Contabilidade contribuírem para um aprofundamento quanto às teorizações contábeis, também se encontram vinculados a um processo de transformação no sentido de que quanto mais investigações possam ser realizadas, mais oportunidades de pesquisas serão vislumbradas, fazendo com que as descobertas possam orientar novas reflexões e questionamentos (CARMONA, 2018).

Nesse sentido, uma das principais estratégias atribuídas a estudos históricos diz respeito a concatená-los as suas contextualizações da época de modo a propiciar que novas perspectivas teóricas possam ser interpretadas ou reinterpretadas (COOPER; PUXTY, 1996). Assim, a inserção da pesquisa científica possibilita o exercício de revelar novas descobertas vinculadas a história da Contabilidade e assim promover relações entre o passado e o presente, contribuindo para a construção histórica contábil (FLEISCHMAN; MILLS; TYSON, 1996). Dessa forma, por tratar-se de um campo frutífero em pesquisas devido ao número restrito de publicações quanto ao tema, os estudos históricos, em especial que envolvam a Contabilidade, consistem na tentativa de descrição e análise das práticas contábeis, bem como em legitimar a implantação de novos conceitos (CARMONA, 2018).

## **2.2 Historiografia e a Abordagem Historicista**

A partir do século XVIII a historiografia de Leopold Von Ranke fora um marco no campo literário, pois promoveu uma mudança na escrita científica histórica, simbolizando um novo modelo acadêmico. Assim, a primeira obra (livro) de Ranke (*Histories of the Latin and Germanic Nations*) e sua publicação em 1824, fora o início do desenvolvimento da historiografia que, segundo o autor, proporcionou um caráter científico, cujas novas descobertas e conceituações seriam desenvolvidas a partir de fontes que propusessem evidências empíricas do que de fato ocorreu no passado. Para Ranke, a história é ciência e arte, pois possui condições de descobrir, coletar, recriar e retratar as evidências que foram encontradas e reconhecidas (RÜSEN, 1990).

Por conseguinte, a abordagem historicista diz respeito a uma preocupação de cunho epistemológico diante do significado da história e a significação da historiografia (LEE; BECK, 1954). Além disso, até o final do século XVII as pessoas interpretavam a história como acontecimentos advindos de circunstâncias metafísicas, ou seja, ocorriam por ordem divina. No entanto, entre os séculos XVIII e XIX essa percepção do que seria a história sofreu alguns questionamentos, dentre eles, que o próprio sujeito é o responsável pela sua história por meio de seus ideais e de sua capacidade de modificação do meio (LINGE, 1973).

Wilhelm Dilthey nasceu em 1833 e faleceu em 1911, filósofo, considerado como um dos precursores da abordagem historicista buscou pautar-se pela reflexão de que o sujeito é parte integrante da história, e é este que faz com que ocorra uma continuidade na história da humanidade. Ademais, Dilthey adotou a hermenêutica como metodologia de compreensão, a qual possibilitasse uma leitura do contexto histórico, diante da interação do sujeito com o objeto, ou seja, o contato inicial para o envolvimento com o processo ocorre devido à consciência humana de que o sujeito faz parte da estrutura contextual (LINGE, 1973). Nesse sentido, a hermenêutica representava para Dilthey a ciência que proporcionaria melhores interpretações para os escritos históricos (HAMILTON, 2004).

Dilthey, ao edificar a história sobre uma fundamentação hermenêutica, considera a existência de assimilações do que circundava certas manifestações extrínsecas como, por exemplo, ações tomadas em determinadas situações. Assim, a partir desses posicionamentos exteriorizados, marcados ao longo do tempo por meio de escritos históricos, poder-se-á remeter a possíveis interpretações de traços pessoais como, por exemplo, as características de personalidade (AVELAR, 2012). Para Revilla (2004), o historicismo representa uma corrente de pensamento que fora propagada por meio do pensamento Diltheyano, ao tencionar a perspectiva histórica de acontecimentos passados com a vida de quem os presenciava e a partir dessas duas concatenações centrar o reconhecimento e compreensão do que, de fato, ocorrera em tempos remotos.

Assim, o historicismo ou historismo é um movimento de cunho crítico que promove a visualização da história a partir de seu contexto histórico, pois somente desta forma haverá a possibilidade de uma interpretação do passado. Para o historicista, a história significa o passado, ou talvez o passado visto por meio do presente, e sua tarefa histórica reside na

tentativa de reconstruir os acontecimentos passados, incluindo-se o presente daquele passado, ou seja, seu contexto (HAMILTON, 2004).

Ante o exposto, podem-se mencionar as três premissas essenciais que caracterizam o historicismo: i) os fenômenos culturais, sociais e/ou políticos são de natureza histórica e por isso somente são compreendidos mediante a inserção na história, por meio de seus acontecimentos e de suas relações com o processo histórico; ii) a existência de diferenças dos fatos culturais, sociais ou políticos dos fatos naturais, cuja distinção reside em que os primeiros são estudados com um viés de cunho qualitativo; e por fim iii) não é apenas o objeto da pesquisa histórica que é histórico, mas o pesquisador também está imerso no processo (LEE; BECK, 1954).

Ademais, o fortalecimento do historicismo dá-se a partir de dois aspectos norteadores e complementares: o primeiro enfoca a respeito de que quaisquer que sejam as afirmações feitas, tanto de cunho filosófico e/ou histórico, onde, necessariamente, o pesquisador precisa pautar-se pela compreensão do contexto histórico daquele momento. Já o segundo aspecto condiz que a partir do entendimento do contexto histórico, vislumbram-se as possibilidades de percepção acerca de quais interesses circundavam os envolvidos, para que tal situação e/ou afirmação realizada ocorresse. Partindo-se do pressuposto que a abordagem historicista propagada por Dilthey centrava-se em um viés crítico, no sentido de que para que existisse essa compreensão do passado fosse preciso que o pesquisador não somente visualizasse os acontecimentos e seus contextos, por exemplo, como também pudesse identificar os intuitos imbuídos nos sujeitos (autores da ação) (HAMILTON, 2004).

Assim como o trabalho de Ranke representou uma nova acepção na escrita histórica, por propiciar seu viés para além da literatura e encaixá-la como ciência (RÜSEN, 1990), Dilthey também fora um dos maiores pensadores acerca do tema que existiu no século XIX e um dos pilares para o nascimento do historicismo. Além disso, também instigou a novas concepções a respeito de descobertas históricas por meio de interpretações que concatenassem o contexto histórico com a vida humana, ou seja, os sujeitos que se encontravam imersos em determinados ambientes e/ou momentos (TEIXEIRA, 2017). Para Dilthey, a finalidade das ciências do espírito é sustentada pelo entendimento da vida humana, ou seja, a dimensão histórica do sujeito sendo subsidiada a partir de sua interpretação e compreensão a respeito da

conjectura contextual de determinada época, em conjunto com a historicidade do sujeito (SILVA, 2009).

Assim, a abordagem historicista e seus argumentos basilares para a compreensão de eventos e fatos históricos estão intrinsecamente concatenados com os fenômenos culturais, sociais e políticos, além do entendimento de que o pesquisador é um objeto presente na pesquisa (LEE; BECK, 1954). Nesse sentido, a concepção Diltheyana enfatiza o sujeito, diferentemente da visão kantiana, de um sujeito imerso em seu pensamento racional, para um ser que sente, ou seja, o comportamento de suas ações não se encontra limitado apenas pelo presente, há uma incorporação com o que fora vivido no passado em um contexto singular (AVELAR, 2012). Assim, cada sujeito, em sua época, exprime um conjunto de crenças, ideias, comportamentos, preferências que denotam os aspectos culturais e sociais presentes de seu tempo, compreendendo-se, assim, como um ser histórico (DILTHEY, 1944).

Tanto a historiografia de Ranke quanto o historicismo de Dilthey evocam o sujeito como parte integrante e fundamental para a convergência entre a interpretação dos fatos e a parte que contorna a explicação histórica das diferentes épocas, implicando assim em uma direção de retorno ao passado. O autor ainda aduz que o resultado dessa concatenação pode não significar o progresso, com todas as suposições questionáveis, mas proporcionaria, ao menos, alguma diferença (HAMILTON, 2004).

### **2.3 Sebastião Ferreira Soares**

**Figura 1 - Fotografia de Dr. Soares**



Fonte. Biblioteca Nacional do Brasil

Na Comarca de Piratini, Província do Rio Grande do Sul, em 21 de abril de 1820 nasce Sebastião Ferreira Soares (Figura 1), filho de Francisco Ferreira Soares e Francisca Tertuliana da Costa (Certidão de Batismo – ANEXO A). Conclui o curso de Ciências Físicas e Matemáticas na “antiga” Academia Militar, serviu também no “[...] corpo de engenheiros com o posto de 2º tenente, militando na campanha de sua província em 1839.” Ao término da campanha, deixa o exército para ingressar no serviço de fazenda, com a nomeação de terceiro

escriurário do tesouro, obtida por concurso, e nesse serviço desempenha importantes funções (BLAKE, 1902, p. 206).

No dia 24 de setembro de 1846, o Ministério da Fazenda torna público que Sebastião Ferreira Soares, aos 26 anos de idade, receberia a nomeação de Oficial da Secretaria da Tesouraria do Rio Grande do Sul (GAZETA OFFICIAL DO IMPERIO DO BRASIL, 29 de setembro de 1846; DIÁRIO DO RIO DE JANEIRO, 30 de setembro de 1846). Dentre as incumbências que lhe eram conferidas consistia a elaboração de quadros para o Conselheiro oficial a respeito da produção, do consumo dessa produção, bem como de pareceres acerca das exportações e importações do Brasil, os quais por serem realizados de forma satisfatória, seu trabalho era reconhecido. No intuito de ratificar o anteriormente exposto segue notícia veiculada pelo Jornal: “[...] trabalho que tendo sido satisfatoriamente desempenhado, mereceu do mesmo conselheiro, especial recomendação em officio de 3 de setembro ultimo tratando desse assumpto.” (O MERCANTIL, ed. 323, p. 2, 1847).

Três anos mais tarde, em 18 de novembro de 1850, o Ministério da Fazenda nomeia Sebastião Ferreira Soares como Primeiro Escriurário da Tesouraria (DIÁRIO DO RIO DE JANEIRO, 26 de novembro de 1850) e em 1852 passa a atuar como Chefe de Secção da Tesouraria, conforme informação veiculada pelo Jornal Diário do Rio de Janeiro:

Ao Sr. ministro do império, satisfazendo com a relação das quantias entregues ao empzario do teatro de S. Francisco, João Caetano dos Santos a requisição do seu aviso de 2 d’este mez. (...)  
 – Ao do Rio Grande do Sul, com os decretos de nomeações de empregados para a thesouraria, constantes da relação que o acompanhou.  
 – Ao mesmo, que tendo sido nomeado 1º escripturario do thesouro, o chefe de secção da thesouraria Sebastião Ferreira Soares, ordena-lhe que venha tomar posse do lugar, dando-se-lhe passagem em um dos vapores e abonando-lhe 200<sup>rs</sup>, como ajuda de custo.  
 – Ao mesmo, que não obstante haver sido nomeado chefe de secção da thesouraria Miguel Archanjo Galvão, deve continuar a servir de escrivão da alfândega do Rio Grande em quanto o contrario não for determinado. (DIÁRIO DO RIO DE JANEIRO, 26 de agosto de 1852, p. 1)

Nessa época, ou seja, em 1852, a pedido do Duque de Caxias, Sebastião Ferreira Soares, devido sua capacidade no desempenho de funções na área pública e da quase inexistência de profissionais qualificados no setor de finanças, ocorre sua transferência de Porto Alegre para o Rio de Janeiro, mais especificamente para atuar no Tesouro Nacional (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, 1945).

Além disso, o Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro, em dezembro de 1854, procedeu em uma assembleia geral a eleição dos membros que ocupariam e desempenhariam seus trabalhos em determinados cargos, designados para o ano seguinte, ou seja, 1855, sendo Sebastião Ferreira Soares eleito e designado para atuar na Comissão Subsidiária de História (CORREIO MERCANTIL, Rio de Janeiro 29 de dezembro de 1854). Pouco tempo depois, em dezembro de 1856 o Jornal Correio Mercantil, em sua edição de n. 349, publica a nomeação de Sebastião Ferreira Soares para atuar na Comissão de Fundos e de Orçamento, designado pelo Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro, também por meio de Assembleia Geral sob a Presidência do Sr. Visconde de Sapucahy, o qual procedeu a eleição para designar quem ocuparia o cargo no próximo ano, isto é, 1857.

Em janeiro de 1858, Sebastião Ferreira Soares exercia o cargo de Chefe da 1ª Secção da Diretoria Geral das Rendas Públicas (CORREIO MERCANTIL, Rio de Janeiro 29 de janeiro de 1858). No entanto, em 1859, torna-se um dos primeiros escriturários nomeado Chefe de Secção do Tesouro (JORNAL O OBSERVADOR, Maranhão 1859; JORNAL O CEARENSE, 1859). Neste mesmo ano (1859), fora veiculada a informação, por meio do Jornal Correio Mercantil, de uma obra realizada e lida pelo Dr. Soares ao governo imperial a respeito das províncias de Pernambuco e do Pará, conforme segue: “O Sr. Sebastião Soares continua a leitura de sua *Memoria sobre as causas da alça do preço dos generos alimenticios* na parte relativa as províncias de Pernambuco e Pará.” (JORNAL CORREIO MERCANTIL, 26 de setembro, p. 1).

Por conseguinte, em 22 de janeiro de 1861 Sebastião Ferreira Soares fora nomeado para compor o quadro de conselheiros no conselho administrativo da Sociedade Estatística do Brasil (CORREIO MERCANTIL, 1861). Além disso, em 28 de fevereiro de 1861, o então Chefe de Secção do Tesouro fora nomeado por meio do Oficial da Ordem da Rosa o Tesoureiro Geral do Tesouro Antônio Dias Coelho Neto dos Reis, com a condecoração de Cavaleiro da Ordem da Rosa (JORNAL PEDRO II, Ceará, 1861, p. 2; JORNAL O CEARENSE, 1861; JORNAL PUBLICADOR MARANHENSE, Maranhão 1861). Neste mesmo ano nasce Amilcar, filho de Sebastião Ferreira Soares e D. Francisca Rita Soares (CORREIO MERCANTIL, Rio de Janeiro, 1863).

Ao final de 1861, mais precisamente em 24 de dezembro, o Jornal Correio Mercantil transmite a informação de que Dr. Soares faz parte, como membro, da Comissão de Revisão de Manuscritos do Instituto Histórico. Na sequência, em 12 de abril de 1862, Sebastião Ferreira Soares recebe agradecimentos do governo inglês pelo seu empenho no detalhamento de seus escritos a respeito da cultura do algodão no Brasil.

O Sr. W. D. Christie, ministro inglês nesta côrte, acaba de em nome do seu governo dirigir agradecimentos ao Sr. Sebastião Ferreira Soares, chefe da secção do thesouro nacional, por uma interessante memoria sobre a cultura do algodão no Brasil, escripta por aquelle senhor no anno passado e apresentada ao governo inglez. As expressões da nota do Sr. Christie são o mais lisongeiros possivel para o Sr. Soares, que recusou nobremente uma gratificação offerecida pelo Sr. Christie. (JORNAL CORREIO mercantil, p. 101)

Nesta época Sebastião Ferreira Soares possuía obras a venda, como mencionado pelo Jornal Publicador Maranhense (1863, p. 4): “Prelecções de moral particular e publica, ou pensamentos philosophicos sobre o christianismo, moral e politica por Sebastião Ferreira Soares. Obra indispensavel a toda a mocidade vende-se na livraria do Largo do Palacio n. 20.” Informação esta também veiculada pelo Jornal do Comércio:

(...) livro devido á bem conhecida penna do Sr. Sebastião Ferreira Soares, e intitula-se: *Prelecções de moral particular e publica, ou pensamentos philosophicos sobre o christianismo, moral e política*. É um livro que o Sr. Soares escreveu para seus filhos, mas, de cuja leitura não quiz privar os alheios. Encontrão-se nelle muitas verdades reconhecidas, algumas bem amargas, e tambem não poucas sentenças controvertiveis que desafião a meditação e o estudo. Um livro destes é sempre útil, e o seu merecimento expô-lo o mesmo autor nas seguintes palavras (pensamento 360): - Nada é mais difficil que reduzir a synthese as verdades espalhadas por grande numero de volumes, e reproduzi-las com a mesma força de expressão; quem se dá a semelhante trabalho faz um importante serviço á humanidade, que a maior parte das vezes tirando o conveniente resultado dessas verdades, nem ao menos se lembra de quem as compulsou. –

(...)

O Sr. Soares mostra haver meditado muito, e conhecer os homens e as cousas, e occupou-se dos assumptos mais dignos de entreter a alma de um philosopho: o christianismo, o clero catholico, a moral, a educação da infancia, a politica, a sociedade, a administração, os conhecimentos humanos, a arte typographica e varios outros. (JORNAL DO COMÉRCIO, 1863, ed. 59, p. 1)

Além disso, também em 1863, Dr. Soares exercia a função de membro da diretoria do Imperial Instituto Fluminense de Agricultura (CORREIO MERCANTIL, 1863, ed. 62). Neste mesmo ano, em 11 de março, o Jornal do Comércio do Rio de Janeiro publica a nomeação do até então membro do conselho para secretário deste, conforme segue: “O Sr. Sebastião Ferreira Soares, membro do conselho director do Imperial Instituto Fluminense de

Agricultura, foi nomeado, por decreto imperial de 4 do corrente, secretario da directoria do mesmo instituto.”

Para tanto, Dr. Soares conseguira, em 1863, a aprovação a respeito de um método a adotar para a fiscalização dos valores pertencentes ao mesmo Imperial Instituto (CORREIO MERCANTIL, 1863, ed. 66). Por conseguinte, o Jornal Correio Mercantil publica o grau de Doutor obtido na Alemanha por Sebastião Ferreira Soares:

O Sr. Dr. Sebastião Ferreira Soares.

Consta-nos que ao Sr. Sebastião Ferreira Soares, chefe de secção do thesouro nacional, fóra conferido o gráo de doutor em filosofia, por uma das principaes academias da Allemanha.

E' para lamentar que o Sr. Soares fosse tão longe, e em um paiz estranho, buscar uma prova não equívoca do seu merito litterario; porém o Sr. Soares, no passo acertado que acaba de dar mostra á plena luz que ninguem é propheta na sua terra.

Mas quem poderá jámais duvidar dos serviços por esse senhor prestados á republica das letras? Ninguem.

Se, porém, alguém houver que vacille sobre o bom juízo a que tem direito esse senhor, que recorra aos archivos do tesouro, e ás obras ineditas do Instituto Historico e lá verá os bem deduzidos e luminosos pareceres por elle dados como subdirector das rendas. (JORNAL CORREIO MERCANTIL, 1864, ed. 8)

Neste ínterim, em 1865 o Jornal Publicador Maranhense, publica a disponibilidade de venda de mais uma obra escrita pelo agora Dr. Sebastião Ferreira Soares: “A Crise Commercial, obra que merece ser lida pelos commerciantes o mais pessoas empregadas no commercio, pelo Dr. Sebastião Ferreira Soares, vende-se na livraria de A. P. Ramos de Almeida, largo do Palacio n. 20.” Obra esta que busca retratar as crises financeiras de 1855 e a ocorrida em 1864, ambas na Europa e que provocaram significativas reduções nas exportações, bem como a interrupção do comércio de escravos (JORNAL DO BRASIL, Rio de Janeiro, ed. 169, 24 de setembro de 1977).

O jornal ainda expôs que os esclarecimentos de Sebastião Ferreira Soares servem como um diagnóstico que pode ser considerado em futuras instabilidades econômico-financeiras. O Jornal assim expõe: “Uma crise econômica do Império leva um economista da época a fazer diagnósticos e propor soluções que ainda merecem ser estudadas e levadas em conta neste fim de século 20.” (JORNAL DO BRASIL, Rio de Janeiro, ed. 169, 24 de setembro de 1977). Em consonância, também em 1865 foram publicados alguns argumentos que tentaram ratificar a importância da obra (A Crise Comercial) escrita pelo Dr. Soares,

informações estas percorridas no Almanak Administrativo, Mercantil e Industrial do Rio de Janeiro:

Este importante escripto historêa com precisão as causas que derão origem á crise commercial de 10 de Setembro de 1864, e narra com verdade as occurencias que se derão nesses dias em que o pânico tinha como que se apossado do espirito da maior parte dos habitantes da corte.

O *Esboço ou primeiros traços da Crise Commercial* é devido á bem aparada penna do Sr. Dr. Sebastião Ferreira Soares, autor de muitos outros importantes escriptos sobre estatística, economia política, e philosophia que correm impressos, e tem firmado a bem merecida reputação de que goza no paiz e fóra d'elle, portanto escolheremos alguns períodos de seu ultimo escripto, do qual somos editores, para narrarmos a Crise de 10 de Setembro de 1864.

Diz o Sr. Dr. Ferreira Soares no seu opusculo:

Os sectarios da escola da liberdade do credito encontravão maior apoio no commercio que os da escola restrictiva; mas, quem imparcialmente estudar os factos que se derão, não recusará a razão aos sectários da restricção razoavel do credito, como meio preventivo contra o desfalque da riqueza publica. Se argumentos valiosos existem para provar o progresso que a liberdade do credito imprimio nos Estados-Unidos, tambem não menos valiosos argumentos existem para demonstrar que a ampla liberdade de credito naquelles Estados poduzio gravissimas crises, que não só destruirão muitas fortunas americanas, como essa destruição foi aflectar as casas solidas de outros paizes, que com aquelles estavam em relação de directo commercio. (ALMANAK ADMINISTRATIVO, MERCANTIL E INDUSTRIAL DO RIO DE JANEIRO, ed. 22) (grifo do autor)

Além disso, o Jornal do Comércio exalta ainda mais a obra referente à Crise Commercial e a relevância desta para o país e, por conseguinte, para a sociedade brasileira:

Se o Sr. Dr. Ferreira Soares não tivesse já uma bem firmada reputação no paiz e fóra d'elle pelos seus bem elaborados escriptos, esta sua ultima publicação seria sufficiente para fazer-lhe um renome honroso de economista distincto.

O Sr. Dr. Ferreira Soares com um estylo ameno e fluente narra os acontecimentos da crise de 10 de Setembro, e com a sua logica invencivel apresenta as causas anteriores e consequentes daquella catastrophe. Ainda que o nosso distincto economista brasileiro declare nesta sua publicação que em uma obra de mais longe folego desenvolverá as questões que em resumida synthese agora apresenta, é comtudo digno de ser lido e estudado o opusculo que agora publica sob o modesto titulo – *Esboço ou primeiros traços da crise commercial da cidade do Rio de Janeiro em 10 de Setembro de 1864.*

Damos desde já os nossos emboras ao Sr. Dr. Ferreira Soares pelo bem que desenvolveu as questões que se propoz tratar e esperamos anciosos pela publicação da nova obra que nos promette: prosiga, pois, o Sr. Dr. Ferreira Soares nos trabalhos economicos, que com isso grandes serviços presta ao paiz, e tempo virá em que vera remunerados seus bons e importantes serviços. (JORNAL DO COMÉRCIO, 23 de janeiro de 1865, ed. 23)

Ademais, não somente as obras do Dr. Soares eram referenciadas pelos jornais como relevantes estímulos ao comércio e as finanças do país, mas também sua perseverança em fazer com que a partir de seus escritos houvesse possibilidades de melhorias e que assim seu país (Brasil) pudesse progredir. Tais argumentos encontram-se citados pelo Jornal do Recife.

O jornal *The-Anglo-Brazilian Times*, que se publica na Corte noticia a obra que o Dr. Soares ali acaba de escrever, nos seguintes termos: - Os altos serviços prestados ao Brazil, principalmente ao progresso commercial e financeiro do imperio pelo Sr. Sebastião Ferreira Soares, eminente escriptor sobre economia politica foram ainda engrandecidos por uma importante obra, que acaba de publicar, sobre a crise commercial do Brazil e seus effeitos sobre o commercio. Esta producção sahio digna do assumpto e veio corroborar os fóros do seu talento e saber, pelo que recommendamos a leitura desse livro a todos que desejam ver o adiantamento commercial e financeiro do Brazil.

- A *Ordem*, Jornal do Rio Grande do Sul, noticiando tambem a obra do mesmo Dr. diz a seu respeito o seguinte:

Conhecem os leitores o Sr. Soares?

É o Brasileiro que ainda ha poucos annos foi continuo da Thesouraria desta provincia, e por sua vontade de ferro e trabalho incessante alcançou o alto lugar a que está ora elevado.

O Sr. Sebastião Ferreira Soares era impellido por uma força irresistivel para o estudo das letras: a imaginação ardente encina-o a vencer os golpes da fortuna: eil-o em luta com a sua posição precaria, passando longas vigílias, rodeado de livros: pouco tempo depois o continuo era chefe de secção da Thesouraria, donde passou para o Thesouro Nacional a exercer igual emprego.

Não pararam aqui os triumphos de seu talento e trabalho; sempre perseverante no estudo, conseguiu que uma corporação estrangeira de sabios lhe conferisse o gráo de doutor em philosophia, e pelos seus escriptos ser honrado como membro effectivo do Instituto Historico Geographico Brasileiro, e honorario de varias sociedades scientificas da Europa.

Como benemerito filho do povo, tem subido ao fastigio da gloria sem esquecer-se dos seus irmãos, por cujos direitos e interesses vive a combater constantemente pela imprensa. A estas acções nobres tem sabido o Dr. Soares reunir outras não menos dignas de immortalisar o seu nome, por exemplo, esse rasgo de liberalismo de renunciar, esquecendo sua pobreza, o premio monetario que lhe offertára certa corporação ingleza auxiliadora de artes e industria, pelos seus serviços, e de aceitar unicamente ser socio dessa corporação.

Quão grandioso espectaculo representa quem se levanta por si só do pó, para elevar-se dessa maneira nobre á tão alta posição!

Vêde quanto póde a força de vontade! (JORNAL DO RECIFE, 18 de maio de 1865, ed. 115, p. 1)

Por conseguinte, em abril de 1866, p. 19, em Annaes do Parlamento Brasileiro, pertencente ao Rio de Janeiro, fora veiculada a informação de exemplares que seriam distribuídos: “Sr. Dr. Sebastião Ferreira Soares, remetendo 120 exemplares dos seus elementos de estatística, applicados ao commercio do Brazil. – Manda-se distribuir.” Nesse mesmo ano (1866) o Jornal Correio Oficial de Goiás publica uma leitura em ata que consistia na publicação de algumas obras neste mesmo jornal. Dentre as obras mencionadas, seguem-se algumas realizadas por Sebastião Ferreira Soares:

dr. Sebastião Ferreira Soares – notas estatísticas da producção agrícola, 1 dito em broch. pelo mesmo dr. – historico da companhia industrial da estrada de Mangaratiba, 1 dito broch. pelo mesmo – collecção de poesias a S. M. o Imperador Antônio José Domingos, 1 vol. em broch. e 9 folhetos da revista trimestral do instituto histórico e geographico. Foi arbitrado o valor d’estas obras em 1\$500 réis. (JORNAL CORREIO OFICIAL DE GOIÁS, 1866, ed. 134)

Além disso, em 1º de fevereiro de 1866, fora publicado pelo Jornal Correio Mercantil, que Dr. Soares era sócio da Associação Internacional de Emigração. Em consonância, o Jornal Correio Mercantil publica que Sebastião Ferreira Soares recebera elogios pela relevância em seus escritos na obra Elementos de Estatística, conforme veiculado:

ELEMENTOS DE ESTATISTICA pelo Dr. Sebastião Ferreira Soares, compreendendo a theoria da sciencia e sua applicação: é a primeira obra que se publica no paiz deste alcance, e que interessa não só aos homens profissionaes como ao commercio em geral. 2 vols. 10\$. Vende-se na praça da Constituição n. 78. (JORNAL CORREIO MERCANTIL, 2 de outubro de 1866, ed. 272) (grifo do autor).

Em sequência tece-se novamente um enaltecimento a obra do Dr. Soares pelo trabalho desempenhado e pelas constatações realizadas, o qual recebera o crédito de economista brasileiro, conforme apresentado pelo Jornal Correio Mercantil:

Uma obra em dous volumes, sob n 8, que abrange preciosos elementos de estatistica, compreendendo a theoria da sciencia e a sua applicação a estatistica do Brasil. Era crença geral em 1859 que a nossa producção agricola definhava por falta de braços depois da cessação do trafico de africanos. Esta crença de algum modo abalou o nosso credito no exterior. O Sr. Ferreira Soares demonstra com dados officiaes a proposição contraria, estabelendo que a producção agricola do Brasil marchava com lisongeiro progresso, principalmente depois da cessação daquelle trafico. As investigações do laborioso economista brasileiro e os resultados que elle apresenta são como uma revelação que acabou com muitos preconceitos (...) (JORNAL CORREIO MERCANTIL, dezembro de 1866, ed. 355)

Diante dos diversos serviços prestados, Dr. Soares recebera em 1867 a nomeação pelo Ministério do Comércio e Obras Públicas, para compor uma comissão que tinha como incumbência verificar com a melhor exatidão possível, a quantidade de fábricas e oficinas que havia na capital do império. Além disso, também a verificação acerca do número de operários que trabalhavam e suas devidas especificações como, por exemplo, naturalidade, sexo, idade, estado civil, bem como a natureza e relevância das manufaturas para que houvesse a visualização do crescimento da indústria manufatureira (JORNAL O CEARENSE, 1867).

Neste mesmo ano, conforme publicado pelo Jornal Publicador Maranhense (1867 ed. 83), Dr. Soares passa a assumir o cargo de Chefe da 1ª Secção da Alfândega da Corte. Informação esta, também veiculada pelo Jornal Correio Mercantil em março de 1867, ed. 83, p. 1: “O Dr. Sebastião Ferreira Soares, chefe de secção do thesouro nacional, para o logar de chefe da 1ª secção da alfândega da corte.” Ao chegar à Alfândega expediu 14 portarias, as

quais estabeleciam, dentre elas que o carregamento de mercadorias somente poderia ocorrer caso fossem demonstrados os devidos despachos. Conforme expresso em *Annaes do Parlamento Brasileiro*:

Senhores, o Sr. Sebastião Ferreira Soares, que o nobre deputado confessou ser talentoso e laborioso, e accrescento eu de probidade incontestavel, em chegando á alfandega tratou de dar cópia de si tomando providencias a bem do serviço. Aqui estão (*mostrando*) quatorze portarias que elle expedio, de muitas das quaes, se não de todas, teve conhecimento o Sr. Fabio, e essas portarias na maxima parte, pelo menos, revelão muito bom senso. Citarei algumas para exemplo.

Quando diversos donos de mercadorias apresentavão-se nos armazens a pedir a sahida de suas fazendas, não havia regra para determinar a respectiva precedencia: era naturalmente a benevolencia do fiel que tudo decidia. O Sr. Soares na portaria que tem o n. 10 e data de 15 de Maio ultimo determinou aos fieis o seguinte: <<Que d'ora em diante não fação carregar nenhuma mercadoria sob sua guarda sem que lhe sejam apresentados os despachos já distribuidos, e ainda assim segundo a ordem de sua distribuição.>>

Note a camara, o chefe da 1ª secção da alfandega determinou muito sensatamente que a sahida das mercadorias se fizesse á vista dos despachos e na ordem da distribuição dos mesmos despachos, acabando assim o arbitrio e o patronato dos fieis. Como, porém, se entendeu a ordem? Os fieis interpretárão-a de modo que não deixavão sahir fazendas despachadas em Maio emquanto não sahisses as despachadas em meses anteriores, embora os donos daquellas se apresentassem a solicitar a sahida de seus generos e os destas não.

Se o dono da fazenda dizia ao fiel: - Deixe-me tirar as minhas mercadorias, não tenho culpa de que os outros não venhão pedir as suas-, replicava o fiel: - Tenho determinação para seguir rigorosamente a ordem da antiguidade-. Veja-se a má-fé com que era interpretada a ordem escripta tão clara, e o que succederia se ella fosse verbal! Intimada a portaria aos fieis, e posto por eles o seu visto, ainda assim tergiversárão e illudirão as ordens recebidas. Foi, portanto, necessario que o chefe da 1ª secção expedisse sobre o mesmo assumpto nova portaria, que é a seguinte:

<<N. 11. – 1ª secção da alfandega da côrte, em 29 de Maio de 1867. – Sendo quasi constantes as reclamações dos donos das mercadorias, ou seus prepostos, contra a fórmula por que estão procedendo os Srs. fieis dos armazens na sahida das mercadorias para as portas designadas nos despachos, dizendo que têm ordem para não darem sahida senão pela antiguidade, e querendo pôr um termo a semelhante modo de proceder, o chefe da 1ª secção declara aos Srs. fieis que a sua portaria de 15 do corrente não póde ser entendida como pretendem, porquanto nella assim se declara...<<que d'ora em diante não fação carregar nenhuma mercadoria sob sua guarda sem que lhes sejam apresentados os despachos já distribuidos: e, ainda assim, segundo a ordem de sua distribuição.>> (ANNAES DO PARLAMENTO BRASILEIRO, 11 de julho de 1867, p. 160) (grifo do autor)

Além do comprometimento e empenho dedicados ao trabalho, Dr. Soares também zelava por seus filhos, isso se expressa em virtude do pedido feito por ele à comissão de fazenda, cuja informação fora veiculada por meio do *Annaes do Parlamento Brasileiro* em junho de 1870: “Dr. Sebastião Ferreira Soares, pedindo que se aceitem para a matricula na academia de medicina os exames feitos na escola militar por seu filho Plotino Soares.”

Por volta de 1877, Dr. Soares fora reverenciado por seus escritos, pois sendo empregado do Tesouro Nacional elaborou o único tratado escrito, entre 1750 e 1872, acerca de finanças, indústria e comércio do Brasil. Tratava-se do primeiro e único trabalho desempenhado que continha registrada os fatos e as orientações propostos pelos governos de Portugal e do Brasil para a política econômica brasileira e por isso era percebido como o precursor do assunto (NUSBAUM, 1907). Adiciona-se que fora referenciado o nome de outro filho de Sebastião Ferreira Soares, Plínio Soares, de profissão engenheiro e que no ano de 1877 tinha 28 anos de idade (DIÁRIO DO RIO DE JANEIRO, 1877).

Em 21 de julho de 1878, Sebastião Ferreira Soares torna-se Fiscal das Loterias da Corte (JORNAL PUBLICADOR MARANHENSE, 1878, ed. 165). No entanto, fora exonerado da função para tornar-se Fiscal do Banco Predial (JORNAL PUBLICADOR MARANHENSE, 1878, ed. 220). Em 1878 o Jornal O Globo veicula a seguinte informação a respeito de mais um volume sobre estatística desenvolvido pelo Dr. Soares:

Acaba de sahir da Typographia Nacional o 4º volume da estatistica do commercio marítimo do Brasil no exercício de 1870-1871. Occupa-se do commercio de cabotagem por provincias. São dois livros de subido valor e utilidade, que servem para attestar o zelo, tenacidade, e dedicação ao trabalho do illustrado Sr. Dr. Sebastião Ferreira Soares. (JORNAL O GLOBO, 1878, ed. 55)

Além disso, conforme informação veiculada em 1879 por meio do Almanak Administrativo, Mercantil e Industrial do Rio de Janeiro, ed. 36, p. 234, Dr. Soares era membro da comissão de estatística do Ministério da Fazenda. Consta nos Anais da Biblioteca Nacional do Rio de Janeiro a seguinte informação:

Breves considerações sobre a revolução de 20 de Setembro de 1835, acontecida na provincia do Rio-grande de S. Pedro do Sul, ou analyse critica, e imparcial da Carta Official, e itinerario militar do ex-intitulado ministro da guerra dos dissidentes, Manoel Lucas de Oliveira, datados de 03 de Maio de 1844, e dirigidos ao Ex. <sup>mo</sup> Conselheiro Manoel Ant.º Galvão. (Por Sebastião Ferreira Soares). 1854. (ANAIS DA BIBLIOTECA NACIONAL DO RIO DE JANEIRO, 1881, ed. 9, p. 664)

Além dos citados anteriormente, também fora veiculada por parte dos Anais da Biblioteca Nacional do Rio de Janeiro outros 2 escritos realizados pelo Dr. Soares que se encontram dispostos, respectivamente:

- Projecto. Regulamento da secretaria do conselho director do Imperial Instituto Fluminense de Agricultura (pelo director secretario Sebastião Ferreira Soares). *Rio de Janeiro, Typ. Nac.*, 1863, in-fol. De 5 pp. (B.N.) (ANAIS DA BIBLIOTECA NACIONAL DO RIO DE JANEIRO, 1881, ed. 9, p. 1089) (grifo do autor).

- Historico e analyse esthetigraphica do quadro de um episodio da Batalha de Campo Grande planejado e executado pelo dr. Pedro Americo de Figueiredo e Melo (Arseos) dr. Sebastião Ferreira Soares. Rio de Janeiro, *Typ. Nac.*, 1871, in-4º de 101 pp., com o retr. Lith. Do dr. Pedro Amer. De Fig. e Mello. (B.N.) (ANAIS DA BIBLIOTECA NACIONAL DO RIO DE JANEIRO, 1881, ed. 9, p. 1110) (grifo do autor).

Salienta-se que Arseos era o pseudônimo utilizado por Dr. Soares em algumas de suas obras (REVISTA DO LIVRO, 1958; ANAIS DO MUSEU HISTÓRICO NACIONAL, 2007). Em 1885, conforme publicação do Almanak Administrativo, Mercantil e Industrial do Rio de Janeiro ed. 42 p. 142, Dr. Soares ocupava o cargo de diretor da Repartição de Estatística do Tesouro.

Em 05 de outubro de 1887, o Fundador do extinto Club de Guarda-Livros, Diretor Geral da Repartição Especial de Estatística do Tesouro Nacional, Comendador da Ordem da Rosa e Membro do Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro, Sebastião Ferreira Soares, morre aos 67 anos (BLAKE, 1902). Informação esta veiculada pelo Jornal do Recife: “Fallecera, no dia 5, á noute, repentinamente, Dr. Sebastião Ferreira Soares, director geral da repartição de estatistica, do ministerio da fazenda. O finnado tinha longos annos de serviços prestados ao Estado, pelo que foi distinguido com varias condecorações.” (JORNAL DO RECIFE, 1887, p. 2).

Além do citado anteriormente, fora publicado pelos jornais: Jornal do Comércio do Rio de Janeiro (1887), Diário de Notícias do Rio de Janeiro (1887) dia de 06 de outubro, cuja publicação fora: “O seu enterro terá logar hoje, ás 5 horas da tarde, sahindo o féretro da rua do Rezende n. 66, para o cemiterio de S. João Baptista.”, bem como pelo Jornal Cidade do Rio o qual escrevera a seguinte mensagem:

DR. FERREIRA SOARES

Falleceu hontem repentinamente, às 8 1/2 horas da noite, o Dr. Sebastião Ferreira Soares, director geral da repartição de estatistica do ministerio da fazenda. O Dr. Ferreira Soares, tão grande carcter, quanto modesto trabalhador, morreu aos 68 annos, tendo delles dado a pátria 40. (...)

Pertencia a innumeras associações litterarias e beneficentes e era condecorado com a venera da Rosa. Sua família, educada no grande exemplo de pertinacia e honra de seu chefe, arcará resignada e sobranceira com as difficuldades que a pobreza do Dr. Ferreira Soares lhe lega. (JORNAL CIDADE DO RIO, 06 de outubro de 1887, ed. 9) (grifo do autor)

Além do que fora publicado pelo Jornal O Paiz (Rio de Janeiro):

Dr. Sebastião Ferreira Soares

D. Francisca Rita Soares, D. Francisca Soares, Dr. Plinio Soares e sua senhora, Dr. Plotino Soares e sua senhora, e Alfredo Soares (ausentes) Amilcar Ferreira Soares e Dr. Erasmo Ferreira Soares, viuva, filha, filhos e noras do falecido Dr. **Sebastião Ferreira Soares**, agradecem a todas as pessoas que acompanharam o mesmo finado á sua ultima morada e de novo rogam a todos os seus parentes e amigos o obsequio de assistirem á missa que mandam celebrar hoje, 11 do corrente, setimo dia do passamento, na igreja de S. Francisco de Paula, ás 9 horas, pelo que desde já se lhes confessam gratos. (JORNAL O PAIZ, 11 de outubro de 1887, ed. 1101, p. 4) (grifo do autor)

Por tudo, suas obras realizadas na época da monarquia, são referenciadas como documentos valiosos (HOLANDA, 1951). Assim, no intuito de promover uma visualização de forma cronológica, das ocupações profissionais exercidas por Dr. Soares, a Quadro 1 exprime, conforme os achados, as seguintes informações:

**Quadro 1 - Ocupações Profissionais de Sebastião Ferreira Soares**

<b>Veiculação da informação</b>	<b>Ano</b>	<b>Ocupação profissional</b>
Blake, 1902		Ingresso na Academia Militar
Blake, 1902	1839	2º tenente na Academia Militar
Gazeta Official Do Imperio Do Brasil; Diário Do Rio De Janeiro	1846	Oficial da Secretaria da Tesouraria do Rio Grande do Sul
Diario Do Rio De Janeiro	1850	Primeiro Escriturário da Tesouraria
Relatórios dos Presidentes das Provincias Brasileiras: Imperio (RS)	1850	Chefe da Secção da Contadoria da Tesouraria da Província de S. Pedro
Correio Mercantil e Instrutivo, Político, Universal (RJ)	1851	Oficial da Secretaria da Repartição da Tesouraria Geral
Diário Do Rio De Janeiro; Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística	1852	Chefe de Secção da Tesouraria
Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística	1852	Transferência do RS para RJ
Correio Mercantil	1854	Comissão Subsidiaria de História no Instituto Histórico e Geográfico do Rio de Janeiro
Correio Mercantil	1856	Membro da Comissão de Fundos e de Orçamento
Correio Mercantil	1858	Chefe da 1ª Secção da Diretoria Geral das Rendas Públicas
Jornal o Observador; Jornal o Cearense	1859	Chefe de secção do Tesouro Nacional
Correio Mercantil	1861	Conselheiro da Sociedade Estatística do Brasil
Jornal Pedro II; Jornal o Cearense; Jornal Publicador Maranhense	1861	Cavalheiro da Ordem da Rosa
Correio Mercantil	1861	Membro da Comissão de Revisão de Manuscritos do Instituto Histórico
Correio Mercantil	1863	Membro do conselho da diretoria do Imperial Instituto Fluminense de Agricultura
Jornal do Comércio do Rio de Janeiro	1863	Secretário da diretoria do Imperial Instituto Fluminense de Agricultura
Correio Mercantil	1866	Sócio da Associação Internacional de Emigração
Jornal o Cearense	1867	Comissão Ministério do Comércio e Obras Públicas
Jornal Publicador Maranhense	1867	Chefe da 1ª Secção da Alfândega da Corte
Jornal Publicador Maranhense	1878	Fiscal das Loterias da Corte
Jornal Publicador Maranhense	1878	Fiscal do Banco Predial
Almanak Administrativo, Mercantil e Industrial do Rio de Janeiro	1879	Membro da Comissão de Estatística do Ministério da Fazenda
Almanak Administrativo, Mercantil e	1885	Diretor Geral da Repartição de Estatística do Tesouro

Industrial do Rio de Janeiro; Jornal do Recife		
--	--	--

Fonte: Adaptado de Blake, 1902; Almanak Administrativo, Mercantil e Industrial do Rio de Janeiro (1879; 1885); Gazeta Official Do Imperio Do Brasil (1846); Diário Do Rio De Janeiro (1846; 1850; 1852); Correio Mercantil (1854; 1856; 1858; 1861; 1863; 1866); Correio Mercantil e Instrutivo, Político, Universal (RJ) (1854); Jornal do Comércio do Rio de Janeiro (1863); Jornal do Recife (1887) Jornal o Observador (1859); Jornal o Cearense (1859; 1861; 1867); Jornal Pedro II (1861); Jornal Publicador Maranhense (1861; 1867; 1878); Relatórios dos Presidentes das Provincias Brasileiras: Imperio (RS) (1850); Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (1945).

O Quadro 1 expressa a extensa carreira na área pública, mais especificamente no setor de finanças, sendo estas ocupações profissionais veiculadas na época por diversos jornais do país. Para tanto, enfatiza-se que as funções mencionadas não estão limitadas as únicas atividades desempenhadas pelo Dr. Soares. Expõe-se, ainda, que no ano de 1939 fora publicado em Anais da Biblioteca Nacional do Rio de Janeiro uma doação de documentos pertencentes ao Dr. Sebastião Ferreira Soares por parte de sua neta:

Pela Exma Sra. D. Angela de Moraes Sarmento Soares foi doado à Biblioteca o espólio científico de seu ilustre avô, o Dr. Sebastião Ferreira Soares, que foi durante o 2º reinado alto funcionário do Tesouro Nacional e autor de grande número de obras sobre Estatística e Finanças. Consta este espólio dos seguintes trabalhos inéditos, em manuscritos, todos em perfeito estado de conservação:

I – As Finanças ou Estudos históricos e analíticos sobre as rendas e despesas públicas do Império de Brasil – 5 volumes;

II – Estatística. Teoria e demonstração dos fatos sociais – 1 volume.

III – Estudos financeiros aplicados ao Império do Brasil – 1 volume.

IV – Estudos sobre a conversão do papel moeda em moedas de ouro – 1 volume.

V – Bosquejo financeiro, ou Apontamentos sobre o sistema fiscal e administrativo do Império do Brasil – Tomo I.

VI – Da História financeira do Brasil nos últimos 20 anos, de 1836 a 1854 – Tomo II.

VII – Sociologia ou Ciência das leis e teorias dos fatos sociais – 1 volume.

VIII – Teoria dos fatos sociais, ou Estatística geral – 1 volume.

Alem de diversos outros papéis avulsos, que acompanharam a preciosa doação. A simples enumeração basta para salientar a importância dessa dádiva. (BIBLIOTECA NACIONAL DO RIO DE JANEIRO, ed. 61, p. 543)

## 2.4 Diretrizes Norteadoras do Percurso do Ensino Contábil Brasileiro

O Decreto de nº 121, de 31 de janeiro de 1842, estabelecia uma demarcação para o processo de escolha dos lentes, denominação dada aos docentes da época que ministravam as Aulas de Comércio. A partir desse decreto, os lentes eram nomeados conforme definições previstas pelo Governo Imperial, pois este demonstrava preocupações acerca da seriedade no processo de escolha dos profissionais. Ademais, com o decreto de nº 456, de 06 de julho de 1846, era estipulado o regulamento de que os dois anos que eram destinados a formação dos novos profissionais voltados a área do comércio, seria a de que o segundo ano do curso

contemplaria as disciplinas de “História Geral do Comércio” bem como “Arrumação e Prática de Livros” (PELEIAS et al., 2007, p. 6).

Assim, desde o surgimento das aulas de comércio e do Instituto Comercial do Rio de Janeiro, ambos no século XIX, o ensino Contábil foi voltado a um desenvolvimento técnico, cujo intuito era a formação de profissionais que pudessem atuar em negócios (comércio) (PELEIAS et al., 2007). Por conseguinte, em 1902, surge a Escola de Comércio Álvares Penteado, cujo perfil do profissional contabilista, após a conclusão do curso, seria aquele com condições de atuar nas áreas de economia, finanças e patrimonial das empresas (COTRIN; SANTOS; ZOTTE JUNIOR, 2012).

Desde a expedição do Alvará de 15 de julho de 1809, que regulamentou as Aulas de Comércio no Brasil (PELEIAS, 2006), e a partir deste, mais especificamente após 1846 a 2004 (última resolução estabelecida) foram publicados 09 Decretos, 04 Decretos-Lei, 01 Lei e 03 Resoluções (SOARES et al., 2011). O Decreto nº 456 de 06 de julho de 1846 regulamentou a Aula de Comércio no Rio de Janeiro e estabeleceu, nos art. 24 e art. 25, as disciplinas que seriam ministradas no decorrer dos dois anos do curso (BRASIL, 1846).

O primeiro era composto por: aritmética, álgebra inclusive com equações de segundo grau, geometria, geografia geral, comercial e do Brasil, além de juros simples e compostos, descontos e abatimentos, regras de companhia e de liga, falsa posição, cálculos de anuidades, amortização, regra conjunta, moedas, pesos e medidas nacionais e internacionais, câmbios e arbítrios de câmbio. O segundo ano do curso continha as disciplinas: história geral do comércio a qual incluía comércio terrestre e marítimo, práticas de letras da terra, de câmbio e de risco, seguros, suspensão de pagamentos, falências, concordatas e estudo acerca dos bancos os quais compreenderiam as diferentes espécies e operações, bem como práticas que envolvessem a arrumação de livros cuja escrituração deveria ser realizada pelos estudantes (BRASIL, 1846).

Com o Decreto nº 1763, de 14 de maio de 1856, estipulou-se um novo estatuto acerca das Aulas de Comércio da Corte, as quais ocorreriam da seguinte forma: o primeiro ano do curso contemplaria as aulas de contabilidade, escrituração mercantil, geografia e estatística comercial e o segundo ano seria composto pelas disciplinas de direito mercantil e economia política com aplicação especial ao comércio e a indústria (BRASIL, 1856). Dessa

forma, no decreto antes exposto, o profissional contábil que ministraria as aulas precisaria recapitular alguns assuntos, conforme mencionado no 1º parágrafo do art. 6º:

O Professor de contabilidade e escripturação mercantil principiará o seu Curso fazendo recordar a seus alumnos todos os calculos arithmeticos applicaveis ao commercio: dar-lhe-há noções elementares do calculo de probabilidades e depois de explicar-lhes desenvolvidamente a Metrologia nacional, comparando-a com os systemas de pesos e medidas dos Paizes commerciaes, com applicação às questões mais usuaes da stereometria, passará a ensinar-lhes a contabilidade e escripturação mercantil, o systema de cambios, as leis que determinão suas variações, a escripturação por partidas dobradas, os saques de praça a praça, a arrumação de livros, e as principaes operações do commercio. O mesmo Professor deverá no ensino pratico simular entre seus alumnos a direcção e escripturação de huma casa commercial, fazendo com que elles escripturem os respectivos livros, que serão apresentados quando tiverem de ser julgados nos exames do fim do anno. A escripturação de cada dia deverá ser feita na aula, á vista do Professor, em livros rubricados por elle, que a examinará, e corrigirá no dia seguinte, notando aos alumnos os erros, que tiver encontrado.

Cinco anos mais tarde, em 09 de fevereiro de 1861, o Decreto de nº 2.741 estabeleceria um plano de reorganização para o Instituto Comercial do Rio de Janeiro, ou seja, a inclusão de dois cursos um preparatório e outro profissional, cujo primeiro abarcaria as seguintes aulas: gramática nacional, caligrafia, desenho linear, francês, inglês e alemão. Ao passo que o segundo, de cunho profissional, com disciplinas de aritmética completa, com aplicação em especial do comércio, álgebra que contemplaria equações do segundo grau, geometria que compreenderia a planimetria e a estereometria (geometria espacial) (BRASIL, 1861).

No ano de 1863, mais especificamente em 11 de março, o Decreto-Lei de nº 3.058, estabelecia novas diretrizes ao Instituto Comercial do Rio de Janeiro, ou seja, introduziu a duração de quatro anos para as aulas de comércio, devido a necessidade de ampliar as matérias do ensino, sendo elas: primeiro ano (francês, inglês, aritmética, com aplicação especial as operações comerciais: álgebra até as equações de segundo grau); segundo ano (francês, inglês, aritmética e álgebra, como no primeiro ano; geometria plana e espacial, geografia e estatística comercial); terceiro ano (alemão, geografia, estatística comercial, direito comercial, legislação de alfândegas e consulados, comparada com as das praças de maior comércio com o Brasil e escripturação mercantil) e o último ano do curso (alemão, direito comercial, legislação de alfândegas e consulados, comparada com as das praças de maior comércio com o Brasil e escripturação mercantil) (BRASIL, 1863).

No entanto, em 15 de novembro de 1879 o Decreto nº 7.538 declara extintas do Instituto Comercial do Rio de Janeiro as disciplinas de francês, alemão, inglês, caligrafia e matemática (BRASIL, 1879). Pouco tempo depois, em 28 de fevereiro de 1880, a partir do Decreto nº 7.679, foi estabelecida uma nova configuração para o curso, cujas matérias seriam lecionadas no decorrer de dois anos, sendo elas: geografia e estatística comercial, direito comercial e legislação de alfândegas e consulados comparada com as das praças de maior comércio com o Brasil, escrituração mercantil e economia política (BRASIL, 1880).

Em 09 de janeiro de 1905 o Decreto nº 1339 estabelece o reconhecimento dos diplomas da Academia de Comércio do Rio de Janeiro, a qual fora fundada em 1902 e designada a educação superior do comércio. O ensino estaria compreendido em dois cursos, em um primeiro momento o curso geral que possibilitaria o exercício das funções de guarda-livros, perito judicial e empregos de Fazenda o qual abarcaria as matérias de português, francês, inglês, aritmética, álgebra, geometria, geografia, história, ciências naturais, incluindo aulas a respeito de drogas, tecidos e outras mercadorias, noções de direito civil e comercial, legislação de Fazenda e aduaneira, prática jurídico comercial, caligrafia, estenografia (método abreviado da escrita), desenho e escrituração mercantil (BRASIL, 1905).

Posteriormente, o curso superior seria composto pelas seguintes disciplinas: geografia comercial e estatística, história do comércio e indústria, tecnologia industrial e mercantil, direito comercial e marítimo, economia política, ciência das finanças, Contabilidade do Estado, direito internacional, diplomacia, história dos tratados e correspondência diplomática, alemão, italiano, espanhol, matemática superior, Contabilidade mercantil comparada e banco modelo. Conforme inciso 5º art. 1º “além das disciplinas obrigatórias nos cursos regulares, poderá a Academia de Comercio estabelecer aulas livres de outras matérias, conforme melhor convier á elevação do nível moral e intellectual dos que se dedicara á carreira do commercio.” (BRASIL, 1905).

A partir de 28 de maio de 1926, por meio do Decreto nº 17.329, parte do Governo Federal o reconhecimento de estabelecimentos de ensino técnico comercial os quais também possuiriam quatro anos de duração (BRASIL, 1926). Assim, com a composição de cursos destinados a profissionalização contábil, o Decreto nº 20.158, em 30 de junho de 1931, regulamenta a profissão de Contador bem como estipula novas diretrizes que constarão na

grade curricular do ensino da Contabilidade como, por exemplo, a inserção de cursos técnicos de guarda-livros, atuário e perito contador além de um curso superior de administração e finanças (BRASIL, 1931).

Oito anos após a regulamentação da profissão de Contador, o Decreto-Lei nº 1.535 de 23 de agosto de 1939 estabelece que o curso de Perito Contador seja denominado de Curso de Contador (BRASIL, 1939). Para tanto, com o Decreto-Lei nº 6.141, de 28 de dezembro de 1943 foram determinadas as bases de organização e de regime do ensino comercial, este que fora dividido em cursos seguindo três categorias estabelecidas: cursos de formação, de continuação e de aperfeiçoamento. O primeiro, com ênfase em disciplinas de comércio e propaganda, administração, contabilidade, estatística e secretariado; o segundo direcionado a cursos práticos do comércio, que habilitasse o profissional nas mais rotineiras atividades no comércio e na administração; e por fim, o terceiro vinculado a cursos que compreendessem um desenvolvimento do conhecimento referente às capacidades técnicas de profissionais já diplomados (BRASIL, 1943).

O curso superior em Contabilidade foi criado pelo Decreto-Lei de nº 7.988 de 22 de setembro de 1945, o qual estabeleceu diretrizes que norteariam os conteúdos a serem abrangidos em dois cursos: Ciências Econômicas e Ciências Contábeis e atuariais, durante os quatro anos do curso. Dessa forma, a legislação reguladora dos cursos de Contabilidade e, por consequência da formulação dos currículos para a completude de uma profissionalização, possuíam como base as seguintes disciplinas, conforme disposto no art. 3º, o primeiro ano contendo: análise matemática, estatística geral e aplicada, contabilidade geral, ciência da administração e economia política (BRASIL, 1945).

O segundo ano contemplaria matemática financeira, ciência das finanças, estatística demográfica, matemática, organização, contabilidade industrial e agrícola e instituição de direito público. O terceiro ano com foco nas disciplinas de matemática atuarial, organização e contabilidade bancária, finanças das empresas, técnica comercial e instituições de direito civil e comercial. No último ano do curso estariam contempladas as disciplinas: organização e contabilidade de seguros, contabilidade pública, revisões e perícia contábil, instituições de direito social, legislação tributária e fiscal; prática de processo civil e comercial (BRASIL, 1945).

Além disso, a partir da Lei nº 1.401 de 31 de julho de 1951, ocorre o desdobramento do curso de Ciências Contábeis e Atuariais, cujo Curso de Ciências Contábeis contemplaria, no mínimo, as seguintes disciplinas: ciências da administração, economia política, contabilidade geral, análise matemática, instituições de direito público, organização e contabilidade industrial e agrícola, instituições de direito civil e comercial, organização e contabilidade bancária, finanças das empresas (técnica comercial), legislação tributária e fiscal, revisões e perícia contábil, prática de processo civil e comercial, instituições de direito social, contabilidade pública e estatística geral e aplicada (BRASIL, 1951).

De acordo com Soares et al. (2011) em 1963 houve uma organização no sentido de distribuir o curso de Ciências Contábeis em dois ciclos, um nortearia disciplinas como: matemática, estatística, direito e economia as quais seriam inseridas no ciclo denominado de básico. Já os conteúdos: contabilidade geral, contabilidade comercial, contabilidade de custos, auditoria e análise de balanços, técnica comercial, administração e direito tributário estariam contemplados no segundo ciclo, chamado de Ciclo de Formação Profissional.

Já em 1992 houve uma nova composição referente a grade curricular pertencente ao curso de Ciências Contábeis. Assim, foram introduzidas três formações que seriam compostas da seguinte forma: Formação Geral, Formação Profissional e Formação Complementar. A Formação Geral com disciplinas obrigatórias: língua portuguesa, noções de direito, noções de ciências sociais e ética geral e profissional e como disciplinas eletivas: psicologia, filosofia da ciência, cultura brasileira e outras (SOARES et al., 2011).

A Formação Profissional dividida em três categorias (básica, específica e eletiva), com as disciplinas elencadas como básicas: administração geral, economia, direito aplicado, matemática e estatística. As específicas sendo: contabilidade geral, teoria da contabilidade, análise das demonstrações contábeis, auditoria, perícia, administração financeira e orçamento empresarial, contabilidade pública, contabilidade e análise de custos. Já as eletivas seriam: contabilidade gerencial, sistemas contábeis, contabilidade aplicada e outras. A Formação Complementar estaria dividida em instrumental com a disciplina de computação e de natureza prática composta pelas matérias: jogos de empresas, laboratório contábil, estudos de casos, trabalho final de curso, estágio supervisionado e outras (SOARES et al., 2011).

Já a Resolução CNE/CES nº 10, de 16 de dezembro de 2004, definiu as diretrizes curriculares em âmbito nacional, estariam relacionadas em três modalidades. A primeira caracterizada como de formação básica: administração, economia, direito, métodos quantitativos, matemática e estatística, a segunda com foco na formação profissional que engloba os conteúdos de teorias da contabilidade, noções de atividades atuárias, noções de quantificações financeiras e patrimoniais, governamentais e não-governamentais; auditoria, perícia e arbitragem e controladoria e a última modalidade referindo-se a formação teórico-prática, abarcando o estágio curricular supervisionado; atividades complementares; estudos independentes; conteúdos optativos e prática de laboratório de informática (SOARES et al., 2011).

Além disso, a Resolução CNE/CES nº 10, de 16 de dezembro de 2004, no art. 4º menciona as competências e habilidades que visam possibilitar a formação do profissional da Contabilidade, sendo elas:

- i) utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis e Atuárias;
- ii) demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil;
- iii) elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários quaisquer que sejam os modelos organizacionais;
- iv) aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis;
- v) desenvolver, com motivação e através de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão;
- vi) exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis, incluindo noções de atividades atuárias e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento de seus encargos quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas de sua gestão perante à sociedade, gerando também informações para a tomada de decisão, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania;
- vii) desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítico analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação;
- viii) exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais. (BRASIL, 2004).

Corroborando com o anteriormente exposto, o art. 3º desta mesma Resolução (CNE/CES nº 10, de 16 de dezembro de 2004) aponta que as instituições que possuem o Curso de Ciências Contábeis precisam estimular condições para que o futuro profissional possa ser capaz de assimilar questões de cunho científico, técnico, social, econômico,

financeiro tanto em nível nacional como internacional bem como a compreensão dos diversos modelos organizacionais. Além disso, agir de forma responsável no desempenhar de suas funções, como na realização de apurações, auditoria, perícia, arbitragem, noções das tarefas atuariais, assim como quantificações que envolvam informações de linha financeira, patrimonial e governamental, utilizando para estes fins os sistemas tecnológicos (BRASIL, 2004).

No Quadro 2, constam as regulamentações (Decretos, Decretos-Lei, Lei e as Resoluções) sobre o ensino da Contabilidade no Brasil e os respectivos conteúdos propostos.

**Quadro 2 - Regulamentações e Conteúdos do Curso de Ciências Contábeis a partir de 1846**

Regulamentação	Conteúdos
Decreto nº 456 de 06 de julho de 1846	1º ano: aritmética, álgebra inclusive com equações de segundo grau, geometria, geografia geral, comercial e do Brasil, juros simples e compostos, descontos e abatimentos, regras de companhia e de liga, falsa posição, cálculos de anuidades, amortização, regra conjunta, moedas, pesos e medidas nacionais e internacionais, câmbios e arbitrios de câmbio. 2º ano: história geral do comércio a qual inclui-se comércio terrestre e marítimo, práticas de letras da terra, de câmbio e de risco, seguros, suspensão de pagamentos, falências, concordatas, bancos e suas diferentes espécies e operações, práticas de arrumação de livros.
Decreto nº 1763 de 14 de maio de 1856	1º ano: contabilidade, escrituração mercantil, geografia e estatística comercial. 2º ano: direito mercantil e economia política com aplicação especial ao comércio e a indústria.
Decreto de nº 2.741 de 09 de fevereiro de 1861	Curso preparatório: gramática nacional, caligrafia, desenho linear, francês, inglês e alemão; Curso profissional: aritmética completa, com aplicação em especial do comércio, álgebra que contemplaria equações do segundo grau, geometria que compreenderia a planimetria e a estereometria (geometria espacial).
Decreto-Lei nº 3.058 de 11 de março de 1863	1º ano: francês, inglês, aritmética, com aplicação especial as operações comerciais: álgebra até as equações de segundo grau. 2º ano: francês, inglês, aritmética e álgebra, como no primeiro ano; geometria plana e espacial, geografia e estatística comercial. 3º ano: alemão, geografia, estatística comercial, direito comercial, legislação de alfândegas e consulados, comparada com as das praças de maior comércio com o Brasil e escrituração mercantil. 4º ano: alemão, direito comercial, legislação de alfândegas e consulados, comparada com as das praças de maior comércio com o Brasil e escrituração mercantil.
Decreto nº 7.538 de 15 de novembro de 1879	Extintas as disciplinas de francês, alemão, inglês, caligrafia e matemática.
Decreto nº 7.679 de 28 de fevereiro de 1880	Em 2 anos: geografia e estatística comercial, direito comercial e legislação de alfândegas e consulados comparada com as das praças de maior comércio com o Brasil, escrituração mercantil e economia política.

Decreto nº 1339 de 09 de janeiro de 1905	Curso geral: português, francês, inglês, aritmética, álgebra, geometria, geografia, história, ciências naturais, incluindo aulas a respeito de drogas, tecidos e outras mercadorias, noções de direito civil e comercial, legislação de Fazenda e aduaneira, prática jurídico comercial, caligrafia, estenografia (método abreviado da escrita), desenho e escrituração mercantil. Curso superior: geografia comercial e estatística, história do comércio e indústria, tecnologia industrial e mercantil, direito comercial e marítimo, economia política, ciência das finanças, Contabilidade do Estado, direito internacional, diplomacia, história dos tratados e correspondência diplomática, alemão, italiano, espanhol, matemática superior, Contabilidade mercantil comparada e banco modelo.
Decreto-Lei nº 6.141, de 28 de dezembro de 1943	Curso de formação: comércio e propaganda, administração, contabilidade, estatística e secretariado. Curso de continuação: práticas do comércio (rotinas de atividades do comércio e de administração). Curso de aperfeiçoamento: desenvolvimento do conhecimento referente as capacidades técnicas de profissionais já diplomados.
Decreto-Lei de nº 7.988 de 22 de setembro de 1945	1º ano: análise matemática, estatística geral e aplicada, contabilidade geral, ciência da administração e economia política. 2º ano: matemática financeira, ciência das finanças, estatística demográfica, matemática, organização, contabilidade industrial e agrícola e instituição de direito público. 3º ano: matemática atuarial, organização e contabilidade bancária, finanças da empresas, técnica comercial e instituições de direito civil e comercial. 4º ano: organização e contabilidade de seguros, contabilidade pública, revisões e perícia contábil, instituições de direito social, legislação tributária e fiscal; prática de processo civil e comercial.
Lei nº 1.401 de 31 de julho de 1951	Em 4 anos: ciências da administração, economia política, contabilidade geral, análise matemática, instituições de direito público, organização e contabilidade industrial e agrícola, instituições de direito civil e comercial, organização e contabilidade bancária, finanças das empresas (técnica comercial), legislação tributária e fiscal, revisões e perícia contábil, prática de processo civil e comercial, instituições de direito social, contabilidade pública e estatística geral e aplicada.
Resolução CFE s.n. de 8 de fevereiro de 1963	Ciclo básico: matemática, estatística, direito e economia. Ciclo profissional: contabilidade geral, contabilidade comercial, contabilidade de custos, auditoria e análise de balanços, técnica comercial, administração e direito tributário.
Resolução CFE nº 3, de 03 de outubro de 1992	Formação geral: obrigatórias - disciplinas obrigatórias: língua portuguesa, noções de direito, noções de ciências sociais e ética geral e profissional; eletivas - psicologia, filosofia da ciência, cultura brasileira e outras. Formação profissional: básica - administração geral, economia, direito aplicado, matemática e estatística; específica - contabilidade geral, teoria da contabilidade, análise das demonstrações contábeis, auditoria, perícia, administração financeira e orçamento empresarial, contabilidade pública, contabilidade e análise de custos; eletivas - contabilidade gerencial, sistemas contábeis, contabilidade aplicada e outras. Formação complementar: instrumental – computação; natureza prática - jogos de empresas, laboratório contábil, estudos de casos, trabalho final de curso, estágio supervisionado e outras.
Resolução CNE/CES nº 10, de 16 de dezembro de 2004	Formação básica: administração, economia, direito, métodos quantitativos, matemática e estatística. Formação profissional: teorias da contabilidade, noções de atividades atuarias, noções de quantificações financeiras e patrimoniais, governamentais e não-governamentais; auditoria, perícia e arbitragem e controladoria. Formação teórico-prática: estágio curricular supervisionado; atividades complementares; estudos independentes; conteúdos optativos e prática de laboratório de informática.

Fonte: Adaptado do Decreto nº 456 de 1846; Decreto nº 1763 de 1856; Decreto de nº 2.741 de 1861; Decreto-Lei nº nº 3.058 de 1863; Decreto nº 7.538 de 1879; Decreto nº 7.679 de 1880; Decreto nº 1339 de 1905; Decreto-Lei

nº 6.141 de 1943; Decreto-Lei de nº 7.988 de 1945; Lei nº 1.401 de 1951; Resolução CFE s.n. de 1963; Resolução CFE nº. 3 de 1992; Resolução CNE/CES nº 10 de 2004; Soares et al. (2011).

Nota-se no Quadro 2 que houveram algumas alterações no decorrer dos anos, o que possibilita a interpretação de que conforme as exigências do mercado tornaram-se mais constantes, havendo a necessidade de modificações na matriz curricular que pudessem propiciar ao futuro profissional possibilidades de enfrentar a competitividade do mercado.

Além das diretrizes curriculares elencadas, fora elaborada, por meio do estudo de Carneiro et al. (2017) uma matriz curricular que abarcaria não somente o que consta na última diretriz curricular de 2004, como também disciplinas as quais receberam as seguintes nomenclaturas: ética e legislação profissional, matemática financeira, comunicação empresarial, metodologia do trabalho científico, metodologia da pesquisa e psicologia organizacional e estariam contempladas nos conteúdos de formação básica. Em sequência os conteúdos concernentes a formação profissional discorrendo acerca de disciplinas como: contabilidade introdutória, intermediária e avançada, contabilidade de custos, gestão estratégica de custos, finanças públicas, contabilidade aplicada ao setor público, planejamento e contabilidade tributária, planejamento e orçamento empresarial, análise das demonstrações contábeis, empreendedorismo, mercado de capitais, finanças corporativas, sistemas de informação gerencial (CARNEIRO et al., 2017).

Alguns conteúdos como, por exemplo, estudos independentes, conteúdo optativo e prática de laboratório de informática, inseridos na tipologia teórico-prática presentes na Resolução CNE/CES de 2004, foram propostos por Carneiro et al. em 2017 como componentes curriculares optativos. Estes fazem menção a: contabilidade aplicada as instituições financeiras, contabilidade do terceiro setor, contabilidade aplicada ao agronegócio, governança corporativa, filosofia da ciência, tecnologia da informação, cenário contábil nacional, cenário contábil internacional, contabilidade para pequenas e médias empresas, contabilidade para construção civil e imobiliária e responsabilidade socioambiental (CARNEIRO et al., 2017).

### 3 CONSTRUÇÃO E DELINEAMENTO METODOLÓGICO DO ESTUDO

Os escritos foram encontrados na Biblioteca Nacional do Brasil localizada no Rio de Janeiro, contando-se com o apoio financeiro do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq). Este que viabilizou a realização de microfilmagem do material produzido por Sebastião Ferreira Soares, como também foi possível à digitalização dos referidos textos, o que facilitou de forma expressiva a leitura dos achados e, por conseguinte, evitando o manuseio de obras tão relevantes.

Assim, os esforços despendidos para conseguir ter acesso ao material produzido por um dos primeiros fazendários existentes no período imperial do país, visando revelar as suas contribuições para a sociedade contábil e acadêmica tornou-se possível. Além disso, partilhar o seu desmedido trabalho no âmbito científico, tornaram-se molas propulsoras à realização desse estudo.

Ademais, menciona-se que tais conhecimentos, principalmente em âmbito contábil, nesta época (meados de 1856 e 1880), foram disponibilizados por intermédio do Decreto 1763, de 14 de maio de 1856. Este que estabelecia o novo estatuto acerca das Aulas de Comércio, cuja proposta curricular contava, pela primeira vez, com aulas específicas de: Contabilidade, Estatística Comercial, Escrituração Mercantil, Economia Política, Direito Mercantil e Geografia (BRASIL, 1856).

Assim sendo, o desenvolvimento do conhecimento científico pauta-se, de forma sintética, por um encadeamento de esforços (argumentos fundamentados) alinhados a uma compreensão por parte do sujeito de um percurso progressivo. Desde que denote um delineamento de ideias claras e coesas para que não ocorram distorções nas interpretações que possam comprometer o processo científico e por consequência o estudo (KREIMAN; MAUNSELL, 2011).

Dessa forma, diante da possibilidade de uma construção do pensamento científico, em especial no que tange a pesquisa histórica em Contabilidade, faz-se relevante uma visualização e compreensão de sua base histórica. Além da busca em documentos em arquivos, por exemplo, que possam prover informações que sirvam de sustentação para que novas formulações acerca de ideias, conceitos e práticas sejam reconhecidos e/ou descobertos (CARNEGIE; NAPIER, 1996).

Este estudo, de caráter qualitativo, enquadra-se em uma estratégia de pesquisa documental, realizada por meio da análise de documentos primários (documentos que ainda não sofreram análises) e secundários (documentos que sofreram algum tipo de tratamento analítico). Tal intuito serve para coletar informações inerentes à pesquisa, ou seja, dados que colaborem com a solução do problema proposto (MARTINS; THEÓPHILO, 2016).

Como técnica de análise qualitativa foi utilizada a análise de conteúdo, que consistiu em um alicerce para que este fosse analisado de forma a proporcionar maior visualização do que se pretende exprimir, ou seja, por meio de um sistema de categorias (BARDIN, 2016) que possibilitou detectar os elementos que legitimam, no decorrer da leitura, como as obras de Sebastião Ferreira Soares contribuíram para a formação do ensino contábil brasileiro no século XIX. Para tal, por tratar-se de uma pesquisa de cunho histórico, optou-se por preservar a grafia da época, com o intento de transmitir sua especificidade ao tratar-se da escrita presente no século XIX.

Dessa forma, os manuscritos que foram analisados possuem os seguintes títulos: Carta expondo as condições da Thesouraria do Rio Grande do Sul (1850); Sustentação das Reformas do Thesouro e Thesourarias e do Systema Geral da Contabilidade Fiscal (1873); Bosquejo Financial ou Apontamentos sobre o Systema Fiscal e Administrativo do Imperio do Brazil (1856-1857); As Finanças ou Estudos Históricos e Analyticos sobre as Rendas e Despesas Publicas do Imperio do Brazil (1876); Projeto de Reorganização das Thesourarias da Fazenda (1878); e Systema de Partidas Dobradas para Organização da Contabilidade do Thesouro Nacional e Thesourarias da Fazenda do Imperio do Brazil (1878) (BARBOSA, 2009).

A escolha para a análise de 6 (seis) obras tange as dimensões de conveniência e acessibilidade. A dimensão conveniência norteia o seguinte questionamento: o ambiente de busca contém as histórias e as pessoas de que a pesquisa precisa? (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2013). Nesse sentido, menciona-se que a escolha das obras, especificamente, para este estudo foram as que mais sentido apresentou quando vislumbradas pela ótica das práticas de melhorias contábeis.

Com relação à dimensão acessibilidade, expõe-se que a pergunta a ser instigada tange: há possibilidade da realização da coleta dos dados para posterior análise? (SAMPIERI;

COLLADO; LUCIO, 2013). Neste caso específico, as obras as quais serviram de base para este estudo foram disponibilizadas pela Biblioteca Nacional localizada no Rio de Janeiro. Esta que possibilitou a micro-filmagem dos documentos. Dessa maneira, de forma sintetizada, buscou-se descrever o que consta nas obras que foram submetidas ao processo de análise.

As etapas seguintes referem-se ao processo adotado, necessariamente, para a concretude, tanto do desenvolvimento das categorias, quanto da interpretação dos achados. São elas: i) Descrição Analítica do Conjunto Textual; ii) Práticas Aplicadas ao Conjunto Textual; iii) Método Aplicado ao Conjunto Textual; e iv) Técnicas Aplicadas ao Conjunto Textual (BARDIN, 2016), bem como ao final de tais etapas encontra-se o quadro que explicita as categorias formuladas.

### **3.1 Descrição Analítica do Conjunto Textual**

A primeira etapa do processo da análise de conteúdo consiste no procedimento de observação crítica e, para tal, necessita de meios que busquem por rupturas, ou seja, que visem desvencilhar-se de leituras superficiais, buscando por interpretações mais profundas das comunicações. Nesse sentido, se faz necessário realizar, segundo Bardin (2016), a descrição analítica dos documentos que se pretende investigar. A descrição analítica consiste em apresentar de forma objetiva os principais pontos abordados no transcorrer dos escritos (BARDIN, 2016).

#### **3.1.1 Carta expondo as condições da Tesouraria do Rio Grande do Sul (1850)**

Manuscrito escrito em 08 de março de 1850 contendo 12 laudas. Elaborado de forma voluntária por Sebastião Ferreira Soares, que na época atuava como Primeiro Escriurário da Tesouraria da Província Rio Grandense, reportava-se ao Inspetor da Tesouraria da Fazenda o Sr. Rafael Archanjo Galvão. O intento da carta consistia em demonstrar ao Sr. Inspetor a desorganização da Contabilidade, com ênfase nas receitas e despesas do Estado, visto o Dr. Soares possuir conhecimento a respeito, em virtude de atuar com as contas públicas há quase onze anos.

No transcorrer da carta são apontados alguns problemas percebidos pelo Dr. Soares, como: i) a falta de organização e lançamentos das despesas desde 1840; ii) a inexistência de escrituração do diário, mestre e auxiliares entre os anos de 1844 e 1850, o que culminou com

balanços que se encontravam alicerçados em informações incipientes. Assim, uma das preocupações do Dr. Soares residia nos prejuízos que a Tesouraria da Fazenda estaria tendo em virtude da inexistência de escrituração, bem como dos extravios e falta de organização que ocorriam com as documentações.

No entanto, além de alertar o recém-ingressante no cargo Inspetor Galvão, Dr. Soares também elencou algumas ideias que pudessem promover melhorias quanto à organização de documentos e balanços, para que a sistemática do trabalho ocorresse de forma satisfatória. Assim, as sugestões de melhora seriam: i) a partir de 1850 que os balanços fossem elaborados de forma organizada e com supervisão; ii) que ocorresse uma sistematização para a adequada composição dos balanços das rendas arrecadadas e despesas; iii) o devido encaminhamento por parte das alfândegas de balanços referente aos depósitos do ano corrente; iv) a organização de funcionários que ficariam encarregados com funções específicas para que assim pudessem promover o controle das finanças públicas no intuito de impedir quaisquer tipos de fraudes, bem como de perdas aos cofres públicos.

Além das sugestões feitas, Dr. Soares também esboça em seus argumentos como poderia ocorrer um sistema de escrituração denominado por ele de Sistema de Divisão por Seções dos Trabalhos da Contadoria, o qual disporia de 22 empregados. Salienta, ainda, como seriam realizadas as divisões por seções e o que caberia a cada funcionário. Finaliza expondo que os funcionários exerceriam funções específicas, porém seriam realizados rodízios visando assim que todos soubessem desempenhar as funções designadas. Ao final da carta expressa pedidos de desculpas pelo envio colocando-se a disposição para eventuais serviços.

### 3.1.2 Bosquejo Financeiro ou Apontamentos sobre o Systema Fiscal e Administrativo do Império do Brasil (1856-1857)

Manuscrito contendo 2 tomos. O tomo 1 contendo 274 laudas e o tomo 2 com 294 laudas. Nestas obras, especificamente, foram elaborados pelo Dr. Sebastião Ferreira Soares índices ao final de cada obra, possibilitando uma visualização dos assuntos que seriam abordados de forma sistemática. A seguir constam alguns dos pontos trabalhados pelo Dr. Soares. Porém, como forma de proporcionar as sequências que constam nas obras, o anexo B, presente nas páginas finais dessa dissertação, contempla os índices elaborados pelo próprio Sebastião Ferreira Soares.

Com relação ao primeiro tomo, Sebastião Ferreira Soares o estruturou em 3 partes. A primeira parte contendo 10 capítulos, com as respectivas informações: Principios Geraes da Sciencia de Fazenda; Considerações Geraes sobre a Receita Publica do Tributo em Geral; Credito Publico; Considerações sobre as Rendas do Brazil; Analyze dos Impostos; Considerações sobre as Reformas Propostas; Progresso das Rendas Publicas; Systema Monetario e Meio Circulante; Typo Monetario; e Substituição do Meio Circulante.

A segunda parte, com 11 capítulos, aborda: Considerações Geraes sobre a Despesa Publica; Despesa Publica do Brasil; Comparação das Despesas Geraes; Analyse das Despesas dos Ministérios: do Imperio, da Justiça, de Estrangeiros, da Marinha, da Guerra, da Fazenda; Mappa dos Pensionistas do Estado; Considerações sobre o augmento da Despesa Publica do Brasil; e Influencia do Typo Monetario sobre o Crescimento das Despesas Geraes.

Por fim, a terceira parte pertencente ao primeiro tomo contém 6 capítulos que abarcam: Considerações sobre o Systema Fiscal do Brasil; Organização do Thesouro Publico Nacional na forma da lei de 04 de abril de 1831; Breves Considerações sobre as Repartições de Arrecadação; Reorganisação do Thesouro Nacional conforme o Decreto de 20 de novembro de 1850; Analyse sobre a Reorganisação do Thesouro; e Projecto de Reforma Administrativa e Fiscal.

O segundo tomo é intitulado de Systema de Escripuração das Thesourarias, organizando-o em 3 (três) partes. Dr. Soares inicia sua introdução contendo 3 (três) capítulos denominados, respectivamente: Considerações sobre o Systema de Escripuração Mercantil e Financial; Systema Mercantil Comparado com o Fiscal; e Systema Financial e observações sobre as suas contas. Na sequência, com relação a primeira parte que abarcou 2 (dois) capítulos constam a Parte Theorica das Partidas Dobradas e Applicações da Theoria a Practica.

Na segunda parte Dr. Soares discorre em 7 capítulos acerca do Systema de Escripuração Central do Thesouro Nacional abarcando os seguintes argumentos: Considerações Geraes; Balanços Mensaes; Despesa; Desenvolvimento Theorico da Escripuração Central do Brasil das Contas Fiscaes; Origem e Fim das Contas Fiscaes; Livros Necessarios para a Escripuração Central; e Theoria das Partidas Dobradas Applicadas.

### 3.1.3 Sustentação das Reformas do Tesouro e Tesourarias e do Systema Geral da Contabilidade Fiscal (1873)

Manuscrito contendo capa com título mais 38 laudas as quais foram divididas em 4 seções. A primeira, intitulada de Considerações Preliminares, tem como fio condutor abordar a respeito da complexidade existente na administração financeira dos estados e da importância em fazer com que as formas de desempenhar o trabalho sejam as mais claras e organizadas possíveis. Discorre, ainda, acerca das grandes dívidas incorridas pelos governos de diversos países em virtude da facilidade de créditos.

Além disso, expõe a necessidade em que os balanços e orçamentos anuais devem ser elaborados de tal forma que a Contabilidade possa ser visualizada com simplicidade, racionalidade e transparência no que concernem os recursos, gastos e quaisquer valores relacionados aos serviços públicos. Por fim, trata da centralização e descentralização políticas entre províncias, estados e países, mencionando a Lei de 04 de outubro de 1831 a qual disserta na seção 2.

A segunda seção, intitulada de Vantagens da Reforma do Tesouro Nacional, consiste em explanar a respeito da Lei de 04 de outubro de 1831, que vigorou por 19 anos e que fora introduzida com o intento de reformular o Tesouro Nacional, elaborado na forma de uma Constituição Política do Império. Assim, dentre as vantagens com a inserção da Lei, encontra-se a possibilidade de uma sistematização no intuito de melhorar os serviços da administração fiscal e, assim, uniformizar o sistema da Contabilidade pública.

Ademais, Dr. Soares insere a respeito da reforma da Lei do Tesouro e das Tesourarias, nos anos de 1850 e 1851, respectivamente. Por fim, sustenta sua proposta de projeto de reformulação do Tesouro Nacional apontando, por exemplo, o número de funcionários a serem dispensados, a alocação dos chefes de seção bem como justifica seus argumentos para tal reforma.

No que concerne a terceira seção, Dr. Soares a intitula como Vantagens das Reformas das Tesourarias, mencionando a respeito da extinção das Juntas de Fazenda e a inserção, pela Lei de 1831, das Tesourarias de Fazenda. Refere-se, ainda, acerca de inúmeras reformas que foram realizadas, porém, segundo ele não foram percebidas melhorias quanto a sistematização dos serviços públicos. Enfatiza que a relevância de seu projeto consiste em

uniformizar os serviços e, portanto, os divide em 4 (quatro) ordens, as quais busca esclarecer ao longo desta seção.

Por fim, na quarta seção, denominada de Vantagens do Systema de Contabilidade Uniforme, são argumentados os elementos que norteiam a administração das rendas e das despesas públicas do estado e da relevância em se fazer uma administração organizada e clara, onde, segundo Dr. Soares, somente assim a Contabilidade que rege os Estados produzirá os resultados desejados.

Dr. Soares também arguiu a respeito do Plano de Contabilidade, que fora elaborado por ele em conformidade com o sistema das partidas dobradas, com o intuito de centralizar nas tesourarias da fazenda a escrituração das rendas e despesas que foram realizadas pelas repartições gerais das províncias. Encerra seu manuscrito mantendo seu posicionamento da necessidade de uma regular fiscalização, colocando-se à disposição do Ministro da Fazenda e dos empregados a fim de sanar quaisquer dúvidas bem como de provar o funcionamento de seu sistema geral de contabilidade fiscal do império.

#### 3.1.4 As Finanças ou Estudos Históricos e Analyticos sobre as Rendas e Despesas Publicas do Imperio do Brazil (1876)

Manuscrito contendo 258 laudas, divididas em 2 partes, sendo a primeira composta por 8 capítulos. No intento de visualizar o que fora abordado por Dr. Soares, nesta seguem-se os títulos elaborados na primeira e segunda parte. Inicialmente, na primeira parte, seguiram-se as denominações dos capítulos: i) *Theoria Synthetica da Sciencia Financial*; ii) *Receita Publica Theoria do Tributo e sua Classificação na Contabilidade Fiscal*; iii) *Despesa Publica Theoria da Distribuição de Despesa Nacional*; iv) *Theorias Geraes do Credito Publico*; v) *Operação de Credito Emissão do Papel Moeda*; vi) *Operação de Credito Emissão de Letras a Pagar pelo Thesouro Nacional*; vii) *Operação de Credito Apolices da Divida Publica Fundada*; viii) *Postulados da Sciencia Financial*.

Em sequência, a segunda parte fora composta de 9 capítulos os quais Dr. Soares intitulou conforme segue: i) *Considerações Geraes sobre as Rendas e Despesas Publicas*; ii) *Diversas Especies de Rendas do Imperio do Brasil*; iii) *Rendas Geraes do Brasil sua Classificação e Especies*; iv) *Estatistica das Rendas Geraes Conforme os Documentos Officiaes*; v) *Despesas Geraes do Brasil sua Classificação e Especies*; vi) *Comparação*

Synthetica das Rendas com as Despesas Publicas; vii) Credito Publico Operações de Credito Feitas pelo Governo do Brasil; viii) Meio Circulante do Imperio; ix) Synthese Retrospectiva das Questões Expostas.

### 3.1.5 Projeto de Reorganização das Thesourarias da Fazenda (1878)

Manuscrito contendo capa com título e mais 27 laudas, as quais continham 9 capítulos apresentando um total de 45 artigos e 44 incisos elaborados pelo Dr. Soares. De modo a sintetizar o referido projeto, segue no Quadro 3, os títulos dos referidos capítulos bem como o número de artigos que foram elaborados para a composição do projeto.

**Quadro 3 - Títulos, Capítulos e Incisos atribuídos por Dr. Soares na obra Projeto de Reorganização das Thesourarias da Fazenda (1878)**

Capítulo	Título	Alguns dos objetivos elencados
1º	Atribuições das Thesourarias de Fazenda	Expor as atribuições inerentes a cada tesouraria de fazenda; Elaborar o estado das finanças todos os anos no mês de março.
2º	Sessões das Juntas de Fazenda e sua competencia	Deliberar ao Inspetor os negócios de competência da Junta; Celebrar uma sessão ordinária semanalmente; Descrever em ata quaisquer negociações e/ou resoluções.
3º	Divisão Administrativa das Thesourarias	Escriturar as rendas e despesas de forma sistemática apresentando o estado financeiro das províncias; Atuar em conformidade com as leis e regulamentações de Fazenda;
4º	Parte Administrativa do Inspector	Exercer, por parte dos Inspetores das Tesourarias da Fazenda as devidas fiscalizações das rendas e despesas gerais das províncias.
5º	Dos Procuradores Fiscaes	Requerer que os Procuradores Ficais sejam formados em Ciências Sociais e Jurídicas; Executar em conformidade com as leis e regulamentações as atribuições e deveres que lhes competem.
6º	Contadorias e suas Secções	Dividir as Contadorias das Tesourarias em secções as quais serão dirigidas pelos seus respectivos chefes.
7º	Dos Contadores	Dirigir nas Tesourarias de 1ª e 2ª ordem os trabalhos de Contabilidade e escrituração das rendas e despesas; Distribuir para as Tesourarias de 3ª e 4ª ordem os serviços pelos empregados; Organizar e escriturar o diário, livro mestre e seus auxiliares pelo sistema das partidas dobradas; Prover o serviço da Contadoria em ordem a que os orçamentos e balanços definitivos sejam concluídos e enviados em tempo hábil ao Tesouro Nacional.
8º	Dos Chefes de Secção e mais Empregados da Contadoria	Dividir as contadorias das tesourarias de 1ª ordem em três secções (1ª expediente, 2ª escrituração e balanços e 3ª tomada de contas); Examinar moral e aritmeticamente as contas que deveriam ser pagas pela Tesouraria; Organizar os balanços mensais das rendas e despesas do pagador, por empregados retirados da secção; Liquidar a dívida passiva e ativa da fazenda nacional relativa ao exercício encerrado; Apresentar o resultado das

		liquidações ao Contador.
9º	Disposições Geraes	Solicitar que todos os funcionários da tesouraria de fazendas estejam sujeitos ao ponto; Estipular o horário de expediente das tesourarias; Substituir os procuradores fiscais por bacharéis ou doutores em Ciências Sociais e Jurídicas; Obrigar aos inspetores das tesourarias de fazenda a cumprirem as ordens dos Ministros os quais versem sobre negócios de sua competência.

Fonte: Adaptado de Soares (1878)

Além do já exposto no Quadro 3, cabe mencionar que ao final do nono (9º) capítulo foram apresentadas 2 tabelas. A primeira consistia em expor um quadro dos funcionários das Tesourarias da Fazenda e a segunda demonstrava uma divisão dos serviços de Administração e Contabilidade das Tesourarias de Fazenda.

### 3.1.6 Systema de Partidas Dobradas para Organização da Contabilidade do Tesouro Nacional e Thesourarias de Fazenda do Imperio do Brasil (1878)

Manuscrito contendo 110 laudas dispostas em duas partes. A primeira, contendo 5 capítulos, e a segunda, composta por 4. Nos dois primeiros capítulos denominados de Considerações Preliminares e Theorias das Partidas Dobradas, respectivamente, pertencentes a primeira parte, Dr. Soares discorreu acerca da Contabilidade Pública e de sua relevância para a ciência financeira, assim como aponta as regras de escriturar os débitos e créditos referentes as transações mercantis as quais formam um corpo de doutrinas sistemáticas que levam o nome de Partidas Dobradas. Além disso, explica o uso dos livros: diário, razão/mestre e auxiliares.

No que concerne ao terceiro capítulo, intitulado Applicaçã das Theorias postas a Contabilidade Financial, Dr. Soares expõe aspectos relacionados a contabilidade administrativa e a contabilidade mercantil. Prossegue seus argumentos abarcando acerca das contas financeiras, rendimentos aplicados, contas gerais, especiais e individuais.

No quarto capítulo denominado Livros da Contabilidade Financial são elencados os livros demonstrativos das transações mercantis ou financeiras assim como os livros da escrituração central do tesouro, sendo eles: Diário, Razão, Livros auxiliares, Contas correntes, Receita de rendas, Despesas gerais, Dívida interna e externa, Registros de letras a receber e a pagar, Livro de depósitos, Livros de diversos valores e Caixa geral.

Além disso, o quinto capítulo Dr. Soares o intitula de *Aplicação Prática das Theorias das Partidas Dobradas*, asseverando que a prática de qualquer ciência vincula-se a uma ação de resoluções dos princípios e verdades os quais compõem e regem os princípios teóricos. Por fim, faz exemplificações utilizando-se da teoria das partidas dobradas.

A segunda parte fora composta de 4 capítulos. O primeiro denominado de *Considerações Sobre a Forma da Escripuração dos Livros*, consiste em expor a relação existente entre os lançamentos de créditos e débitos no sistema de partidas dobradas. Ademais, a elucidação de alguns aspectos que necessitam estar presentes quando dos lançamentos, como: examinar os documentos antes de realizar os lançamentos, ter atenção ao lançar os documentos, além de boa caligrafia.

Ao final do primeiro capítulo, apresenta a forma de escriturar os principais livros contábeis, sendo eles: *Diário e Razão*. Em sequência, no segundo capítulo intitulado de “*Considerações Analyticas sobre a Escripuração Demonstrada*”, Dr. Soares ratifica o exposto no primeiro capítulo e defende que o modelo de partidas dobradas elaborado por ele condiz com os princípios teóricos contábeis.

O terceiro e quarto capítulos, intitulados, respectivamente, *Considerações Sobre os Balanços e Orçamentos* e *Considerações Geraes e Conclusivas* compõem-se de argumentos que Dr. Soares considera como indispensáveis como, por exemplo, a organização dos balanços mensais e anuais das tesourarias e dos balanços definitivos do tesouro nacional. Além disso, reflexões que sustentam seu posicionamento quanto à organização dos orçamentos da receita e despesa nacionais.

### **3.2 Práticas Aplicadas ao Conjunto Textual**

As práticas aplicadas a este estudo, pertencentes à segunda etapa do processo da análise de conteúdo, referem-se à unidade temática (tipo temático) e frequencial presente nos textos. A unidade temática é realizada, inicialmente, por meio de palavras indutoras ou unidades de significação (U.S.), as quais podem ser representadas por adjetivos, substantivos, etc. (BARDIN, 2016). Neste estudo, optou-se pelo termo U.S., estas foram constituídas por meio das unidades temáticas e extraídas a partir das subcategorias elencadas (ver Quadro 4). Neste sentido, a escolha das palavras (U.S.), como menciona Bardin (2016) buscou evidenciar o núcleo de sentido destas em relação às observações (parágrafos) contidas nas obras.

Este primeiro trabalho serviu para sistematizar as informações encontradas no intento de formar “representações condensadas (análise descritiva do conteúdo) e explicativas (análise do conteúdo)”. Esta que se propõe a transmissão de informações que possam ser adequadas ao objetivo pretendido, visando demonstrar as ideias (estereótipos) por trás dos textos apresentados (BARDIN, 2016, p. 58).

Além disso, a partir da análise frequencial pode-se inferir, em formato quantitativo, a frequência com que cada tema é referenciado, ponto este característico do segundo processo (práticas). Em sequência, com relação à unidade de codificação, optou-se pela enumeração por meio da contagem de parágrafos, o qual também pode ser designado pelo termo “observação” (denominação essa escolhida neste trabalho) (BARDIN, 2016).

A partir das devidas enumerações, fora possível a realização das análises e interpretações das referidas obras. Assim sendo, foi por meio da exploração de determinadas palavras acompanhadas de seus respectivos contextos que foram formadas as dimensões interpretativas (BARDIN, 2016).

Tais dimensões atrelam-se a abordagem de cunho qualitativo, pois dizem respeito ao aparecimento ou não de uma dada unidade temática pertencente ao conjunto textual. Nesse aspecto, necessita-se da realização de categorias, necessariamente excludentes, mas que possam estar conectadas de forma macro às descrições inseridas nos documentos em análise (BARDIN, 2016).

### **3.3 Método Aplicado ao Conjunto Textual**

A terceira etapa do processo de análise de conteúdo refere-se ao método. Este composto de 5 (cinco) procedimentos, sendo eles: i) organização da análise; ii) codificação dos achados; iii) categorização dos achados; iv) inferência; e v) informatização. Para este estudo, especificamente, optou-se pelos 4 (quatro) primeiros procedimentos em virtude do quinto, segundo a autora, não ser necessário pelo fato das obras em análise fornecerem um corpo textual expressivo (BARDIN, 2016), ou seja, neste caso o total de páginas a serem analisadas somaram 1.013.

No que tange a organização da análise (pré-análise) para o desenvolvimento das categorias foram adotados de 5 (cinco) passos, os quais dizem respeito a: i) leitura “flutuante”

(visualização preliminar do corpo textual); após houve a ii) determinação de quais documentos serviriam para a análise, ou seja, que ratificassem que as obras poderiam responder ao problema de pesquisa (BARDIN, 2016).

Em seguida, parte-se para a codificação dos achados (tratamento dos achados) a qual foi a partir desta que se perceberam as possibilidades para o desenvolvimento das categorias. Estas compostas por três regras, as quais são: iii) regra de exaustividade, ou seja, a partir da fixação das categorias fazer com que dentre o conjunto textual selecionado as informações fossem extraídas o quanto possível; iv) regra da representatividade (que as categorias pudessem representar, ao máximo, o conjunto textual). Por fim, a (v) regra de pertinência a qual consiste, após a visualização das categorias, na escolha das unidades temáticas (BARDIN, 2016).

No que concerne à categorização, optou-se pelo critério de cunho semântico, ou seja, as análises transcorreram a partir das U.S. identificadas. Estas decorrentes das unidades temáticas. Outros elementos necessários e que foram priorizados para a efetivação das categorias nortearam: i) exclusão mútua (“cada elemento não pode existir em mais de uma divisão”); ii) homogeneidade (dependerá do princípio de exclusão); iii) pertinência (entre as categorias e os textos escolhidos); iv) objetividade e fidelidade (quanto as inserções das categorias); v) produtividade (quando um conjunto de categorias exprime “resultados férteis”) (BARDIN, 2016, p. 150).

Para o uso da inferência (interpretação), principal elemento pertencente (intrínseco) a análise de conteúdo, esta que promove a partir das extrações das U.S. a interpretação das mensagens, ou seja, a concatenação das categorias com o conjunto textual. Menciona-se novamente que o item informatização que consiste no uso de meios tecnológicos para a construção e análise das categorias não foi abarcado neste estudo. Isto, pois, segundo a autora não é aconselhável o uso de meios computacionais, quando a análise se debruça sobre: i) documentos especializados; e ii) unidades de codificação extensas (ou conjunto textual extenso) (BARDIN, 2016). Além disso, em virtude das obras estarem escritas em manuscrito, em um português diferente do atual, também não possibilitou a análise via sistemas/*softwares*.

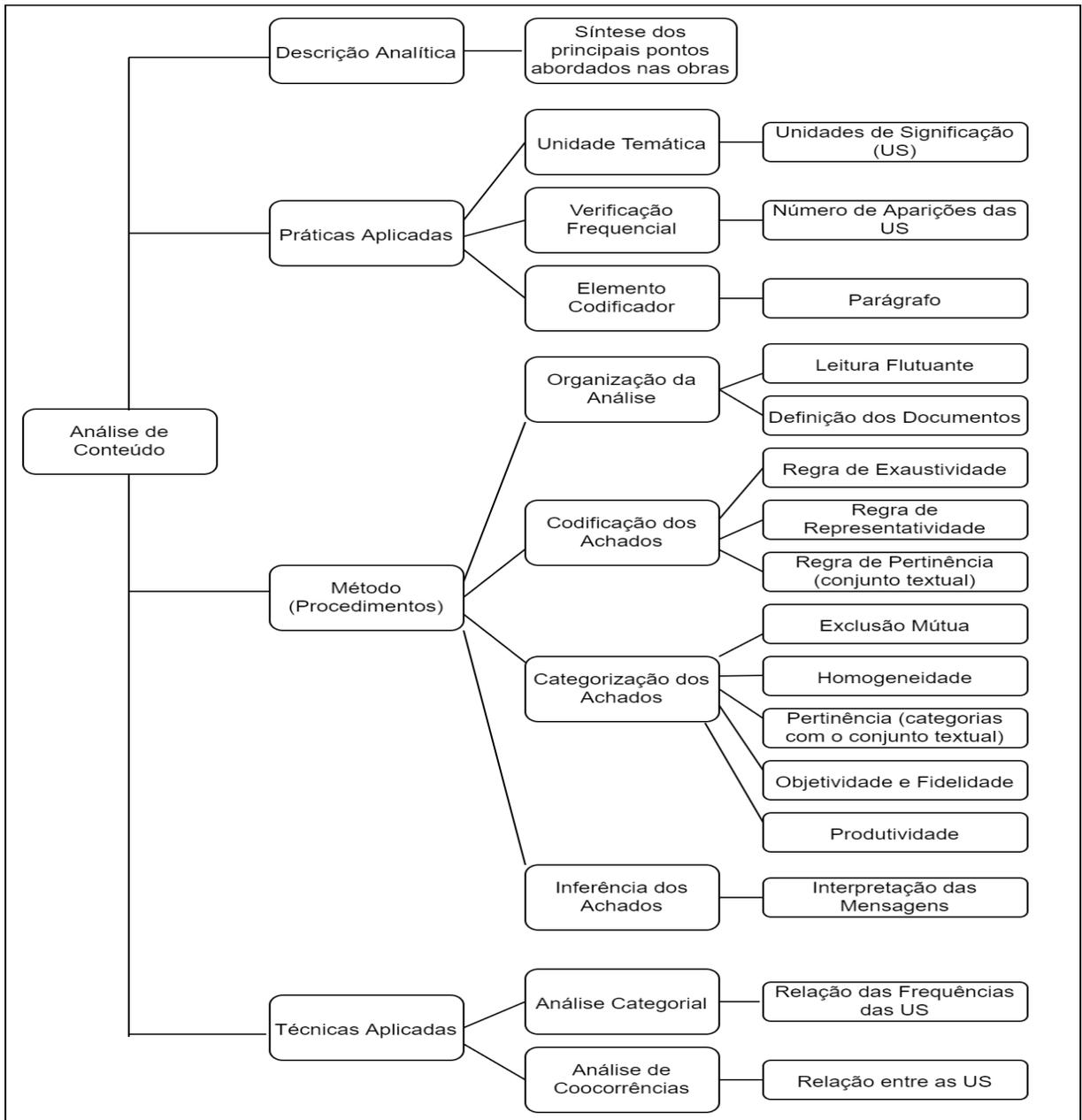
### 3.4 Técnicas Aplicadas ao Conjunto Textual

A quarta e última etapa do processo de análise de conteúdo refere-se às técnicas a serem empregadas para as posteriores interpretações textuais. Assim, menciona-se acerca de 6 (seis) análises que podem ser utilizadas, sendo elas: análise categorial, análise de avaliação, análise da enunciação, análise proposicional do discurso, análise da expressão e a análise das relações. Para este estudo optou-se pela realização das análises: categorial em concatenação com a análise das relações (coocorrências) (BARDIN, 2016).

A análise categorial, que é a mais antiga (cronologicamente) e mais utilizada (prática), funciona por meio de desmembramento dos textos, bem como a frequência com que as unidades escolhidas para análise aparecem. Além disso, como forma de buscar por interpretações consistentes, outra análise a ser efetuada diz respeito à análise das relações que envolvem as análises das coocorrências ou de contingências (BARDIN, 2016).

A análise das relações permite não apenas a verificação das frequências obtidas, como também em perceber as relações existentes entre os elementos (U.S.) (BARDIN, 2016). Em suma, a partir dos 4 (quatro) processos expostos anteriormente e que condizem com os escritos de Bardin (2016) expressa-se por meio da Figura 2 um desenho esquemático das etapas que foram adotadas para a construção, análise e interpretação dos achados deste estudo histórico.

**Figura 2** - Etapas de Construção da Análise de Conteúdo para o Estudo Histórico



Fonte: Elaborado com base em Bardin (2016)

Na Figura 2 encontra-se de forma sintetizada o que Bardin (2016) menciona como pontos importantes a serem seguidos para que haja resultados factíveis nas análises e interpretações dos achados. A autora expõe, ainda, que não há uma imposição quanto ao ordenamento das etapas dos processos, porém há a necessidade de que todas sejam efetuadas. (BARDIN, 2016).

Dessa maneira, e corroborando com as 4 (quatro) etapas propostas por Bardin (2016), segue-se que para a composição das categorias, estas foram com base nos Decretos nº 1763 de

14 de maio de 1856 e nº 7.679 de 28 de fevereiro de 1880 (BRASIL 1856; 1880). Decretos estes os quais vinculam-se de forma temporal com a existência de Dr. Soares. Assim, tais concatenações contornam os elementos necessários e condizentes para o intento do estudo. Neste sentido, demonstra-se a partir do Quadro 4 a elaboração do sistema categorial.

**Quadro 4 - Categorias do Ensino Contábil Brasileiro no Século XIX**

<b>Conteúdo/ categoria</b>	<b>Objetivo/ Unidade Temática</b>	<b>Unidades de Significação (U.S.)</b>
Geografia	Ensinar a Geografia em geral, a Geografia do Brasil e a comercial, explicando aos alunos quais os diversos Estados e lugares mais importantes do Globo, a sua organização política.	Geografia em geral
		Geografia do Brasil
		Geografia Comercial
		Estados
		Lugares importantes do Globo
		Organização política
Estatística Comercial	Ensinar meio circulante, as suas dívidas, o seu movimento comercial interno, e externo, os seus principais produtos, progressos industriais, meios de comunicação, e as distâncias de praça a praça. Fazer conhecer também os principais produtos das Províncias do Brasil, as Nações que os possuem semelhantes, aquelas em que eles tem ou possuem ter maior extração, e igualmente a importância comercial de cada Província.	Meio circulante
		Dívidas
		Movimento comercial interno
		Movimento comercial externo
		Principais produtos
		Progressos industriais
		Meios de comunicação
		Distâncias de praça a praça
		Principais produtos das Províncias do Brasil
Importância comercial de cada Província		
Direito Comercial	Começar o ensino da sua cadeira pela história geral e resumida do comércio: dos seus elementos e dos objetos que tem com ele mais imediata relação e dependência: daí passará a explicar o Código Comercial Brasileiro, comparando suas principais disposições com as dos Códigos estrangeiros, e os usos e estilos das praças mais importantes.	História geral
		História do comércio
		Código Comercial Brasileiro
		Códigos estrangeiros
		Usos e estilos das praças
Legislação de Alfândegas e Consulados	Principiar tarifas estabelecidas e as Leis que regulão a propriedade.	Tarifas
		Leis de Propriedade
Escrituração Mercantil	Principiar o curso fazendo recordar a seus alunos todos os cálculos aritméticos aplicáveis ao comércio: dar-lhe-há noções elementares do cálculo de probabilidades e depois de explicar-lhes desenvolvidamente a Metrologia nacional, comparando-a com os sistemas de pesos e medidas dos Países comerciais, com aplicação as questões mais usuais da estereometria, passará a ensinar-lhes a contabilidade e escrituração mercantil, o sistema de câmbios, as leis que determinam suas variações, a escrituração por partidas dobradas, os saques de praça a praça, a arrumação de livros, e as principais operações do comércio.	Cálculos aritméticos aplicáveis ao comércio
		Cálculo de probabilidades
		Metrologia nacional
		Pesos e medidas
		Estereometria
		Contabilidade
		Escrituração mercantil
		Sistema de câmbios
		Escrituração por partidas dobradas
		Saques de praça a praça
		Arrumação de livros
Operações do comércio		
	Ensinar noções mais gerais da ciência, a teoria do	Ciência

Economia Política	valor, da produção, do salário, da renda, e da moeda, a dos bancos, caixas econômicas, e empréstimos, a dos impostos, e da importação e exportação, explicando igualmente as relações existentes entre o comércio, e as outras fontes da riqueza pública, e fazendo de tudo a devida aplicação.	Teoria do valor
		Teoria da produção
		Salário
		Renda
		Moeda
		Bancos
		Caixas econômicas
		Empréstimos
		Impostos
		Importação e exportação
		Riqueza pública

Fonte: Adaptado do Decreto nº 1.763 de 14 de maio de 1856 e Decreto nº 7.679 de 28 de fevereiro de 1880

Conforme explicitado o Quadro 4 expressa o conjunto de categorias formuladas a partir dos requisitos necessários, e conseqüentemente adotados quando a interpretação dos achados é realizada por meio da análise de conteúdo. Dessa maneira, com base no corpo textual escolhido as categorias que fizeram mais sentido, neste estudo, para responder ao problema de pesquisa foram extraídas e posteriormente adaptadas do Decreto nº 1.763 de 14 de maio de 1856 e do Decreto nº 7.679 de 28 de fevereiro de 1880 (BRASIL, 1856; 1880).

### 3.5 Limitações do Método

A partir das regras analíticas expostas na construção metodológica desta dissertação há a necessidade de reconhecer à existência de algumas limitações que contornam as pesquisas qualitativas, neste caso, a análise de conteúdo. De acordo com Cavalcante, Calixto e Pinheiro (2014) existem duas limitações pertencentes à análise de conteúdo, sendo elas: i) a subjetividade; e a ii) capacidade do pesquisador em expressar além do está contido nos trechos analisados.

Com relação ao primeiro ponto abarcado, este diz respeito às interpretações realizadas pelo pesquisador e que se encontram incutidas de seus preceitos e pré-conceitos. Nesse sentido, a subjetividade torna-se algo presente nas elucidações transpostas pelos pesquisadores. No que compete à segunda limitação, esta condiz com a necessidade de quem for analisar quaisquer tipos de comunicações e interpretá-las por meio da análise de conteúdo exprimir as intenções textuais, ou seja, compreender as “entrelinhas” e assim externa-las para além da compreensão inicial e superficial de entendimento (CAVALCANTE; CALIXTO; PINHEIRO, 2014).

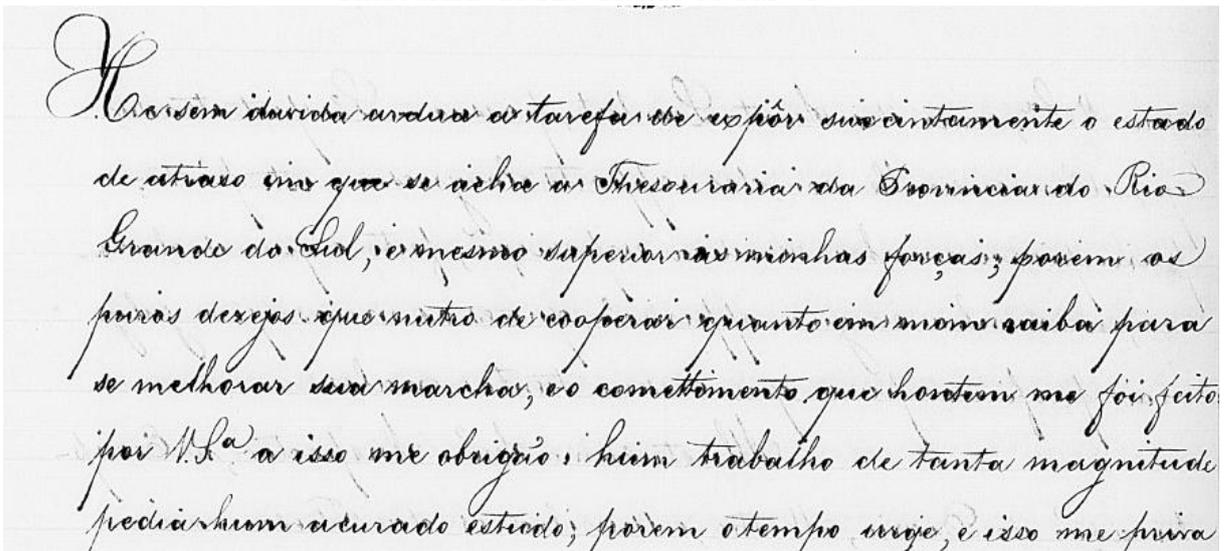
## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS ACHADOS

Esta seção apresenta as análises e discussões de seis obras do Dr. Soares com o intento de responder a questão norteadora do estudo. Tal seção encontra-se dividida em seis subseções que se destinam a análise de cada obra, sendo elas já mencionadas na seção três (descrição analítica/metodologia).

### 4.1 Carta Expondo as Condições da Thesouraria do Rio Grande do Sul (1850)

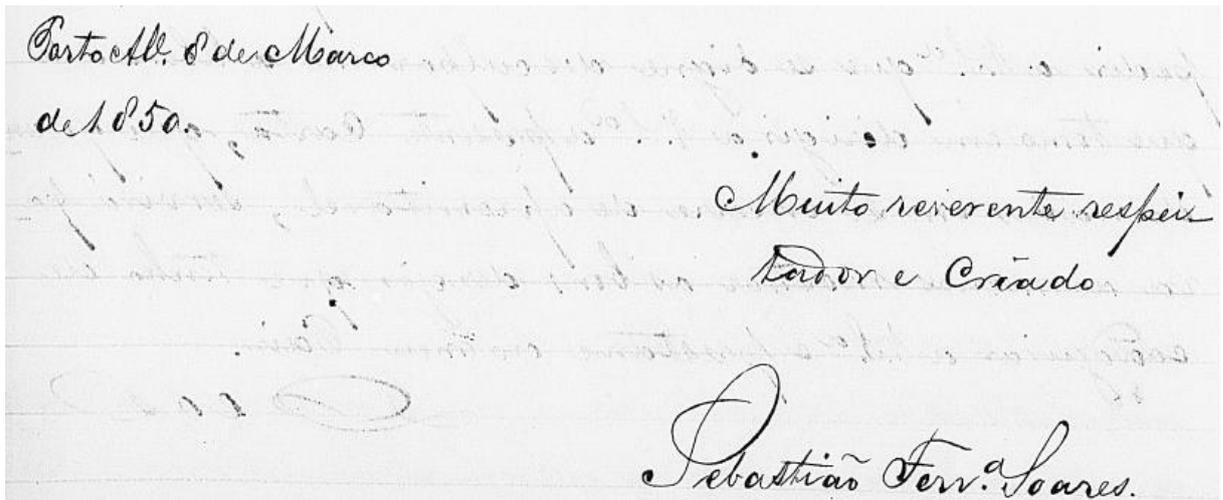
De forma inicial, a Figura 3 permite a visualização de um dos primeiros escritos de Dr. Soares elaborados em 1850. Posteriormente, a Figura 4 possibilita a imagem tanto da data exata do escrito como da assinatura de Soares.

**Figura 3** - Recorte do Primeiro Parágrafo pertencente a obra "Carta expondo as Condições da Thesouraria do Rio Grande do Sul - 1850"



Fonte: Primeiro Parágrafo da obra "Carta expondo ...", disponibilizada pela Biblioteca Nacional

**Figura 4** - Data e assinatura de Dr. Soares presentes na obra "Carta expondo as Condições da Thesouraria do Rio Grande do Sul - 1850"



Fonte: Dados da Pesquisa

A partir das Figuras 3 e 4 verifica-se que tal manuscrito foi desenvolvido por Dr. Soares, em 8 de março de 1850. Este destinado ao recém-nomeado Inspector da Tesouraria da Fazenda do Rio Grande do Sul Sr. Rafael Archanjo Galvão. Tal documento possui no total 12 (doze) laudas. Consoante a isso, o Quadro 5, explicita a visualização não somente das categorias encontradas, como também das U.S. e suas respectivas frequências de aparições (observações).

**Quadro 5 - U.S. e seus respectivos números de observações (obra “Carta expondo ...”)**

Conteúdo/ Categoria	Objetivo/Unidade Temática	U.S.	Frequência das observações
Estatística Comercial	Ensinar meio circulante, as suas dívidas, o seu movimento comercial interno, e externo, os seus principais produtos, progressos industriais, meios de comunicação, e as distâncias de praça a praça. Fazer conhecer também os principais produtos das Províncias do Brasil, as Nações que os possuem semelhantes, aquelas em que eles tem ou possuem ter maior extração, e igualmente a importância comercial de cada Província.	Importância comercial de cada Província	6
Escritura ção Mercantil	Principiar o curso fazendo recordar a seus alunos todos os cálculos aritméticos aplicáveis ao comércio: dar-lhe-há noções elementares do cálculo de probabilidades e depois de explicar-lhes desenvolvidamente a Metrologia nacional, comparando-a com os sistemas de pesos e medidas dos Países comerciais, com aplicação as questões mais usuais da estereometria, passará a ensinar-lhes a contabilidade e escrituração mercantil, o sistema de câmbios, as leis que determinam suas variações, a escrituração por partidas dobradas, os saques de praça a praça, a arrumação de livros, e as principais operações do comércio.	Contabilidade	9
		Escrituração mercantil	8
		Arrumação de Livros	3
Total de observações contidas na obra			26

Fonte: Dados da Pesquisa

Diante o sistema de categorias formulado para este estudo (ver Quadro 4) observou-se que as mensagens produzidas por Dr. Soares encontravam-se concatenadas basicamente por dois conteúdos (categorias), sendo estes: “Estatística Comercial” e “Escrituração Mercantil” ambas expostas no Quadro 5.

Com relação à categoria “Estatística Comercial”, bem como a unidade temática de tal categoria argumenta-se que foram identificadas seis observações correspondentes à unidade de significação: “Importância Comercial de Cada Província”. Ratifica-se tal unidade em virtude das observações:

Meus desejos são em tudo poder prestar meu débil contingente em pro de minha Patria, e por isso permita V. S.<sup>a</sup> que eu, sem que nutra pretensões de saber, ofereça meus fracos serviços a V. S.<sup>a</sup>, e que com a franqueza de que sou dotado por indole e costume tome a liberdade de oferecer a V. S.<sup>a</sup> minha leal e sincera coadjuvação no que for a bem dos serviços da Thesouraria. (OBSERVAÇÃO 25, p. 11)

Restando-me ainda por conclusão pedir a V. S.<sup>a</sup> que se digne desculpar-me a liberdade que tomo em dirigir a V. S.<sup>a</sup> a presente Carta, que quando nada em si encerre de aproveitável, servirá para ao menos mostrar os bons desejos que tenho de coadjuvar a V. S.<sup>a</sup> e prestame ao meu País. (OBSERVAÇÃO 26, p. 11)

Os trechos ante-expostos aludem à significância dada por Dr. Soares não somente a Província do Rio Grande do Sul, como também sua preocupação pela organização com o andamento dos negócios de seu país. Esta preocupação exteriorizada em virtude de sua experiência estatística (BLAKE, 1902), pois, conforme a Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (1945), Dr. Soares era um profissional ímpar no que diz respeito a conhecimentos sobre estatística comercial. Infere-se isto visto ser dele a autoria “[...] do primeiro livro de Estatística do Brasil” (JORNAL CORREIO MERCANTIL, 2 de outubro de 1866 ed. 272; PINHEIRO; PINHEIRO, 1998, p. 32).

Além de Dr. Soares ser um profissional comprometido com seu trabalho era ávido com relação a questões de conduta. Percebe-se isto na passagem da observação 3 pertencente a página 1: “[...] eu narrarei com singelhesa e verdade os atrasos da Thesouraria de V. S.<sup>a</sup> hoje digno chefe; porque só assim julgo que se poderão montar os seus negocios no devido pé que lhes compete [...]”.

Ademais, a inquietude de Dr. Soares residia no fato do pouco conhecimento das pessoas (financistas, políticos) acerca da Estatística no Brasil (SOARES, 2015) o que acabava por colocar em risco a organização necessária para que os negócios pudessem se desenvolver de forma próspera. Infere-se isto a partir das citações pertencentes, respectivamente, as

observações 1 e 2 atinentes a página 1: “[...] o estado de atraso em que se acha a Thesouraria da Provincia do Rio Grande do Sul.” e “[...] collocar os negocios da Thesouraria na devida ordem [...]”.

Para Matsumoto, Pereira e Nascimento (2006) os conhecimentos estatísticos são elementos importantes para os profissionais da Contabilidade, bem como se configura como uma disciplina indispensável dentro das grades curriculares, principalmente, no que tange o curso de Ciências Contábeis. Além disso, tem-se a partir do início das Aulas de Comércio a inserção de disciplinas a exemplo a Estatística como um conteúdo de relevância a ser aplicado aos cursos comerciais e conseqüentemente ao de Contabilidade (SOARES et al., 2011).

Alude-se que os conhecimentos despendidos de Dr. Soares as práticas estatísticas que poderiam e/ou deveriam fazer parte da conjuntura do país pelo fato deste, naquela época, estar passando por graves problemas como: desgastes políticos, crises comerciais, estas principalmente relacionadas ao comércio marítimo (LEITE, 2005). Assim, devido à quase inexistência de profissionais capazes de não somente organizar os negócios das tesourarias, como também em formular estratégias para um melhor andamento das atividades de trabalho, tais fatos inclinavam Dr. Soares como um dos mais adequados profissionais para as devidas análises das situações (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, 1945).

Neste sentido, e na busca por melhores práticas das tesourarias, em especial, do Rio Grande do Sul, Dr. Soares propõe uma reorganização de empregados e de suas tarefas que viessem a corroborar com o desenvolvimento de tal tesouraria e assim promover por meio desta reestrutura formas de fazer, por exemplo, com que as contas atrasadas fossem liquidadas. Também mediante tais ordens houvesse a possibilidade da averiguação de possíveis fraudes. De acordo com a observação seguinte pode-se demonstrar o intento de Dr. Soares com um plano que pudesse atingir tais sistemáticas.

Illustrissimo Sem<sup>o</sup> Inspetor, o numero de 22 empregados para prehemserem os lugares deste plano parecerá excessivo a V. S.<sup>a</sup>, porem He perciso declarar que neste numero se podem contar 4 praticantes; e que a Thesouraria do Rio Grande do Sul he talvez huma Thesouraria excepcional, porque alem de ser muito rendosa; esta Provincia conserva sempre em si hum Exercito, e por isso muito complicado e afanoso he seu expediente; acrescendo a isto que, seis destes empregados devem ser occupados nas liquidações do expediente de contas atrasadas, e que seria hum principio ant’economico o deixar-se esbanjar alguns milhares de contos que estão despendidos sem fiscalização e exame algum, e assim conserval-os, para se poupar

alguma centenas de mil reis com o ordenado que se marcasse a esses empregados. A experiência mostrará a V. S.<sup>a</sup> a verdade de minhas proposições. (CARTA EXPONDO AS CONDIÇÕES DA TESOOURARIA DO RIO GRANDE DO SUL, 1850, p. 10)

Diante de tais proposições, infere-se que o desenvolvimento das práticas contábeis refere-se a como determinadas técnicas organizacionais são geridas. Nesse sentido, cita-se como exemplo, os conhecimentos estatísticos, os quais podem oportunizar condições de melhoria em âmbito profissional (NAPIER, 2006)

Em consonância, a partir do total de 26 observações deste documento (Carta) notou-se que 20 destas, ou seja, 76,92% dos argumentos de Dr. Soares relacionavam-se a elementos que circundavam a categoria/conteúdo “Escrituração Mercantil”. Assim, sob a ótica da estrutura curricular desde a segunda regulamentação (Decreto nº 1763 de 14 de maio de 1856) até a última (Decreto nº 7.679 de 28 de fevereiro de 1880) formulada dentro do Período Império, os lentes (Professores) tinham como uma de suas incumbências expor a respeito de elementos que norteassem os conteúdos de Escrituração Mercantil aos estudantes. Neste ínterim, dentre as 20 observações pertencentes à categoria “Escrituração Mercantil”, as unidades de significação identificadas correspondem a: “Contabilidade”; “Escrituração Mercantil”; e “Arrumação de Livros”.

No que diz respeito a U.S. “Contabilidade”, segundo Rodrigues (1986), esta se solidificou em âmbito de estrutura e organização de registros e documentações contábeis. Assim, cita-se, por exemplo, em âmbito brasileiro, Dr. Soares que era conhecido como “[...] o primeiro organizador fazendário das finanças do Rio Grande do Sul e, posteriormente, do Império.” (ROMANOWSKI; PINTO, 2014, p. 506).

Um dos nortes de identificação de tal título recebido condiz com o perfil sistemático e estudioso de Dr. Soares (PINHEIRO; PINHEIRO, 1998). Este que delegava em algumas situações determinadas organizações que ele percebia como necessárias para o bom andamento do serviço público, como por exemplo, “[...] que o governo poderia ser mais perfeitamente servido por metade do numero dos empregados ocupados com o systema de escripturação em uso.” (BLAKE, 1902, p. 208).

Tais argumentos corroboram e reiteram a sistemática apregoada por Dr. Soares, por meio da passagem contida na observação 15 atinente a página 6 “[...] depois disto cumpre

estabelecer-se a organização do novo sistema do expediente da Contadoria por meio de Secções.” Este novo sistema citado e elaborado por Dr. Soares refere-se a uma nova organização que poderia ser empregada para que a Tesouraria da Fazenda do Rio Grande do Sul pudesse distribuir de maneira homogênea os trabalhos desta Contadoria. Dr. Soares expõe isso dizendo: “[...] me parece preferível o sistema de divisão por Secções dos trabalhos da Contadoria, e este facilmente se conhecerá si se refletir que, a responsabilidade dividida se torna mais suave.” (OBSERVAÇÃO 22, p. 9)

Dr. Soares ao atentar para as responsabilidades que poderiam ser atribuídas aos empregados da Tesouraria menciona que caberia ao de maior titulação o cargo de Chefe. Tais alegações podem ser visualizadas nas posteriores observações:

A 1ª Secção deveria constar de cinco empregados, sendo o mais graduado Chefe della, ao qual se incumbiria da escripturação do Diario e Mestre [...] o 2º deveria ter a seu cargo a escripturação dos auxiliares da receita e despeza do exercicio corrente e o 3º a dos auxiliares do exercicio findo em quanto durassem os nove meses em que se conserva aberto o exercicio; ao 4º se devera incumbir do exame dos documentos de receita e despeza que fossem remetidos pelas diversas repartições [...]; e o 5º finalmente, se deveria occupar da escripturação da Receita e Despeza dos caixas da Thesouraria. (OBSERVAÇÃO 16, pp. 6-7)

A 3ª Secção, esta deveria constar pelo menos de seis empregados, que seriam occupados da seguinte forma: o mais graduado seria o Chefe, e se occuparia da escripturação do Diario e Mestre de que si concluísse a liquidação (isto he a liquidação do exercicio), ao 2º cumpriria escripturar os auxiliares de receita e despeza, e dividir, e emmassar os documentos por repartições, e por-lhes os competentes rotulos; e os outros quatro empregados se occuparião na liquidação das contas atrazadas sob a direcção dos dois primeiros: esta liquidação porem devera ser feita de uma forma especial; isto he, divia-se comessar a liquidar as contas dos exercicios mais proximamente findos; e destes passar-se para as mais antigas, e assim successivamente até chegar ao ultimo. Isto parecera a primeira vista erroneo, mas refletindo-se, que assim se vão separar os rendimentos e despezas de cada anno sem se fazer caso do Saldo, se conhecerá que se pode por este meio obter hum certo resultado. (OBSERVAÇÃO 18, pp. 7-8)

Para Peleias et al. (2007), desde a inserção das Aulas de Comércio, entendido como o princípio do ensino da Contabilidade, sua finalidade estava voltada a profissionalização dos estudantes, mais especificamente aos filhos de comerciantes, não somente com foco em lançamentos contábeis, mas além disso com a atenção voltada as transações comerciais. Estes após o curso ficariam conhecidos como guarda-livros. Conforme o Decreto de nº 556 de 25 de junho de 1850 a denominação guarda-livros era designada para os responsáveis que trabalhassem com a Contabilidade e Escriuração Mercantil. Tais profissionais deveriam listar

obrigatoriamente o registro das informações em livros como o Copiador de Cartas e o Diário (BRASIL, 1850).

Na visão de Rodrigues et al. (2007) houveram alguns motivos para o crescimento da Contabilidade, tanto com relação a profissionalização, quanto a educação. Um destes motivos refere-se a iniciativas realizadas que reconhecessem os profissionais, após a efetivação de sua graduação, como aptos ao exercício de suas funções (RODRIGUES et al., 2007).

A fim de corroborar com o ante-exposto infere-se que Dr. Soares buscava por seguir tais obrigatoriedades e pautava-se delas na promoção de sugerir a alocação dos empregados em determinados setores. Constata-se isso por meio da observação 19, pertencente à página 8, “A 4ª Secção, que deveria ser a do expediente diario, poderia constar de quatro empregados, e estaria sob a immediata direcção do Contador, por ser a quem cumpre distribuir os trabalhos da Contadoria.”.

Além disso, Dr. Soares alude que “[...] por essas causas eu deixo de aqui esbôçar hum sistema que de a muito julgo preferível ao actualmente seguido pela Thesouraria; porem prompto estou em tempo opportuno a demonstrar Theorica e praticamente a V. S.<sup>a</sup> as suas vantagens” (OBSERVAÇÃO 24, p. 11). Tais proposições corroboram com a reflexão de Linge (1973) de que o sujeito tem condições de por meio de sua capacidade (intelectual, profissional, etc) modificar o meio em que o circunda promovendo assim mudanças que visem, por exemplo, melhorias no andamento de determinadas situações e/ou acontecimentos.

Não obstante, Carnegie e Napier (1996) aduzem que a Contabilidade encontra-se alicerçada pela construção humana. Neste sentido, os profissionais contábeis advogam suas pressuposições futuras com base a partir da imersão de registros e documentações contábeis que possam suscitar por melhores práticas (MERCHANT; STEDE, 2006) e/ou tomadas de decisão que corroborem para o fortalecimento das operações de trabalho.

Reforça-se o ante-exposto a partir da tentativa de Dr. Soares em propor divisões das tarefas entre os empregados que viabilizasse um melhoramento com relação à dinâmica de atividades. Tais proposições encontram-se explicitadas na seguinte observação:

A 2ª Secção constaria de hum Chefe, e mais quatro empregados, e se incumbiria da organização dos balanços mensaes, provisorio, e definitivo dos exercicios que corresse[m ...]. O Chefe desta Secção devia ser um dos mais hábeis empregados da

Thesouraria, e a elle cumpriria alem da direcção da Secção, a confecção do Balanço definitivo, e orçamento. (OBSERVAÇÃO 17, p. 7)

Nota-se que Dr. Soares menciona que o Chefe, ou seja, o responsável pelos balanços mensais, provisório e definitivo deveria ser um dos mais habilidosos dentro da Tesouraria. De acordo com Ott e Pires (2010) o exercício da Contabilidade perpassa a atuação tradicional dos profissionais como competências societárias, tributárias e de auditoria, por exemplo. Assim, exigindo destes, habilidades que os tornem tomadores de decisão, sendo estas: capacidade de resolução de problemas, espírito crítico, bem como habilidades interpessoais e de comunicação (OTT; PIRES, 2010). Infere-se isto também pelo fato das dinâmicas propostas por Dr. Soares serem pautadas tendo em vista o Contador como protagonista nas delegações de algumas atividades, conforme explícito na observação seguinte:

Devera haver alem das quatro Secções mais dois empregados as ordens do Contador, hum que devia ter a seu cargo a escripturação das Apolices da Caixa filial da Amortização, e dos livros de contas correntes do Passivo e Activo da Fazenda Publica, e finalmente um outro que devera servir de Escrivão do Thesoureiro dos Ordenados, e pertencerião também a 4ª Secção. (OBSERVAÇÃO 20, p. 9)

A partir de tais designações propostas por Dr. Soares, o mesmo propõe que mesmo as atividades sendo atribuídas aos empregados estes precisariam revezar-se a fim de que todos os envolvidos estivessem aptos à resolução de possíveis problemas. Tais argumentos vão ao encontro das alegações de Saito e Savoia (2009) quando os mesmos expõem que em ambientes de trabalho se faz necessário um entendimento das partes interessadas da relevância em conhecer, mesmo que de forma moderada, os objetivos, propósitos e/ou ações a serem adotados diante das diversas situações existentes nos ambientes organizacionais. No intuito de clarificar as ideias supracitadas expõem-se a citação de Dr. Soares quanto a tal aspecto.

Todos os annos se devião revezar os empregados de humas pelas de outras Secções a fim de que todos se abituassem aos trabalhos de cada huma dellas, e assim se tornassem aptos para exercerem qualquer lugar para que fossem nomeados, o que seria de grande utilidade ao Serviço Publico. (OBSERVAÇÃO 21, p. 9)

Ao tangenciar o olhar para o segundo item de significação identificado na categoria “Escrituração Mercantil”, denominado também de “Escrituração Mercantil”, menciona-se que esta abarca algumas características específicas como, por exemplo, sua relação direta com as práticas de registros contábeis (ROMANOWSKI; PINTO, 2014). Tais práticas era uma das principais preocupações de Dr. Soares, conforme explicita na observação seguinte:

A primeira, e mais instante necessidade das Thesourarias, quanto a mim, he ordenar-se a todas as repartições subalternas da Provincia, que remetão á Thesouraria hum exacto Balanço com a classificação das rendas arrecadadas, e despezas feitas [...] assim como em separado huma declaração dos saldos, que inda por ventura tenham em seu poder; como tambem, as Alfandegas somente, mandem um Balanço dos Depositos de todo o exercicio corrente, declarando nelle de que procedem esses Depositos [...] (OBSERVAÇÃO 11, p. 5)

Assim, Dr. Soares menciona: “Pela falta de escripturação, e mesmo pelo diminuto de empregados que compõem a Thesouraria, se tem deixado de tomar Contas aos Responsáveis das rendas, e dinheiros Públicos.” (OBSERVAÇÃO 6, p. 3). Tal afirmação apregoada por Dr. Soares torna explícita sua apreensão quanto à falta de registros contábeis, estes que legitimariam as entradas e saídas de dinheiro público. Neste sentido, quando se trata, principalmente, de bens públicos há a necessidade de que se tenha como premissa básica a transparência (GRACILIANO; FIALHO, 2013). As inquietações de Dr. Soares com relação à transparência tornam-se evidentes quando enfatiza os seguintes argumentos:

Esta falta de tomada de Contas acompanhada da escripturação, tem, em meu entender, em muito acoroçoado a fraude de alguns responsaveis, pois contão com a impunidade, por falta do devido exame em suas contas, e este terrivel mal alem da immoralidade que alimenta, he de certo hum grande gravame que peza sobre os cofres Publicos. (OBSERVAÇÃO 7, p. 3)

[...] a Thesouraria não tem escripturação alguma desde o anno de 1844 até o presente (a excepção das dos Livros Caixas) e, que não tem tomado contas senão a dois, ou tres Exactores desde o tempo em que sou empregado, que há quaze onze e finalmente, que os seus trabalhos de balanços são imperfeitos porque não são feitas sobre bases muito solidas. (OBSERVAÇÃO 8, p. 4)

A fim de sanar pelos prejuízos oriundos da falta de organização e que pudessem promover a entrada de possíveis fraudes Dr. Soares enfatiza: “[...] tudo nella está deslocado! He necessario tudo montar!” (OBSERVAÇÃO 9, p. 4). Ratificando a relevância da proposta de seu projeto, pois “[...] só este meio me parece capas de conduzir ao fim desejado, de se pôr em dia, e em ordem os trabalhos da Thesouraria.” (OBSERVAÇÃO 14, p. 6).

Para Miyoshi e Nakao (2012) o ato de escriturar significa, em essência, gerir riscos, pois será por meio de tal gestão que os comerciantes podem administrar de forma eficaz seus objetivos. Tal gestão pode-se encontrar alicerçada pela padronização de sistemas que corroborem com o andamento do trabalho, auxiliando assim no transpor dos obstáculos e/ou impactos negativos (MIYOSHI; NAKAO, 2012).

Neste ínterim, Dr. Soares, a partir de suas ponderações, reitera afirmando que “Este sistema tem por fim dar de prompto hum corte nas complicações e obstaculos em que labora a

Thesouraria [...] a qual com amor ao trabalho e perseverança se irá organizando.” (OBSERVAÇÃO 13, p. 6). Para Dr. Soares “[...] só este meio me parece capaz de conduzir ao fim desejado, de se pôr em dia, e em ordem os trabalhos da Thesouraria.” (OBSERVAÇÃO 14, p. 6).

Na sequência, a última U.S. refere-se a: “Arrumação de Livros”. Esta que segundo Gonçalves, Lira e Marques (2017) se designa ao método contabilístico das partidas dobradas. Para Gouveia Neto (2015) a Arrumação de livros em âmbito contábil refere-se a um dos elementos presentes na cultura mercantil do século XIX.

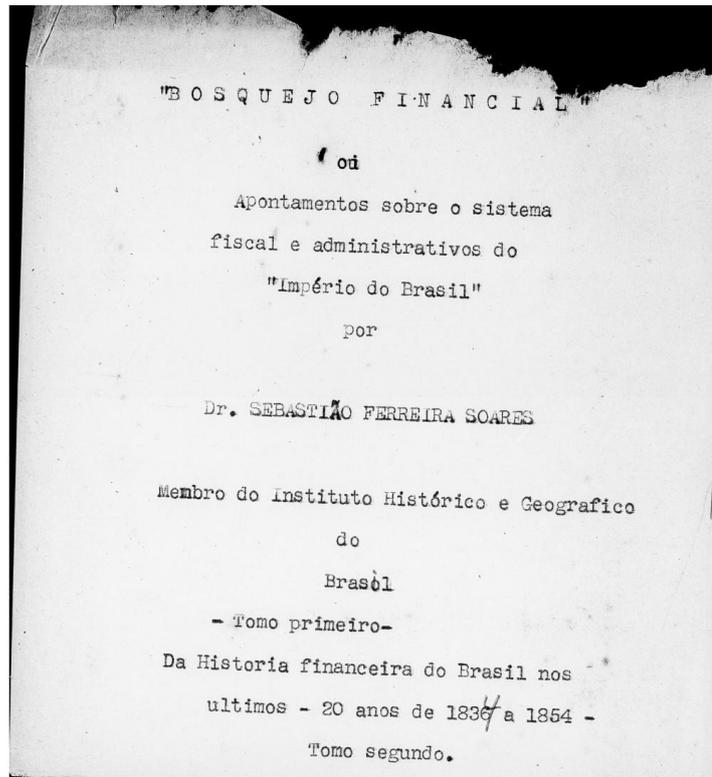
Neste sentido, a Arrumação de Livros encontrava-se concatenada as atividades rotineiras de trabalho como, por exemplo, escripturação do Diário (RODRIGUES et al., 2011), Razão ou Livro-mestre. Assim, visualiza-se a partir dos argumentos mencionados por Dr. Soares que: “[...] a Escripuração do Diario, Mestre, e Auxiliares da Thesouraria está por fazer-se, desde o anno financeiro de 1844 a 1845; e a escripturação dos exercicios anteriores á aquelle, não está organizada com aquella precisão.” (OBSERVAÇÃO 4, p. 2).

Dr. Soares reitera expondo “Cumpre porem observa, que, não havendo escripturação na Thesouraria, grandes prejuízos hão de ter resultado á Fazenda Publica; porque, os documentos com facilidade se extravião.” (OBSERVAÇÃO 5, p. 2). Assim, demonstrando que a partir dos argumentos contidos na carta, esta poderia ser útil para sanar alguns dos problemas percebidos. Dessa maneira declara que “Resta agora apresentar a sabia consideração de V. S.<sup>a</sup> minha exigua oppinião sobre as maneiras porque me persuado se poderia curar tantos males.” (OBSERVAÇÃO 10, p. 4).

#### **4.2 Bosquejo Financial ou Apontamentos sobre o Systema Fiscal e Administrativo do Imperio do Brazil (1856-1857 (1º Tomo) e 1852-1853 (2º Tomo))**

Manuscrito escrito por Dr. Soares contendo 2 tomos, conforme capa constante na Figura 5. Assim sendo, as análises foram realizadas em subsecções separadas, ou seja, primeiramente apontaram-se as categorias e discussões encontradas no primeiro tomo e posteriormente feito o mesmo procedimento para a análise do segundo tomo.

**Figura 5** - Recorte da capa referente aos escritos do Tomo 1 e Tomo 2



Fonte: Capa referente a obra “Bosquejo – tomo 1 e tomo 2”, disponibilizada pela Biblioteca Nacional.

#### 4.2.1 Primeira Parte do Bosquejo (Tomo 1 – 1856/1857)

Este primeiro tomo escrito por Dr. Soares em 1856 contém 274 laudas. Após o desmembramento das referidas páginas em parágrafos (observações) notou-se um total de 731 observações. O Quadro 6 possibilita a visualização não somente das categorias encontradas como também das U.S. e suas respectivas frequências de aparições (observações).

**Quadro 6 - U.S. e suas frequências de observações (obra “Bosquejo –Tomo 1”)**

Conteúdo/ Categoria	Objetivo/Unidade Temática	U.S.	Frequência das observações
Geografia	Ensinar a Geografia em geral, a Geografia do Brasil e a comercial, explicando aos alunos quais os diversos Estados e lugares mais importantes do Globo, a sua organização política.	Estados	2
		Organização política	225
		Lugares Importantes do Globo	1
Estatística Comercial	Ensinar meio circulante, as suas dívidas, o seu movimento comercial interno, e externo, os seus principais produtos, progressos industriais, meios de comunicação, e as distâncias de praça a praça. Fazer conhecer também os principais produtos das Províncias do Brasil, as Nações que os possuem semelhantes, aquelas em que eles tem ou possuem ter maior extração,	Meio circulante	39
		Dívidas	30
		Movimento comercial interno	16
		Movimento comercial externo	4
		Progressos	19

	e igualmente a importância comercial de cada Província.	industriais	
		Meios de comunicação	7
		Importância Comercial de cada Província	7
Direito Comercial	Começar o ensino da sua cadeira pela história geral e resumida do comércio: dos seus elementos e dos objetos que tem com ele mais imediata relação e dependência: daí passará a explicar o Código Comercial Brasileiro, comparando suas principais disposições com as dos Códigos estrangeiros, e os usos e estilos das praças mais importantes.	História geral	28
Legislação de Alfândegas e Consulados	Princípios tarifas estabelecidas e as Leis que regulão a propriedade.	Tarifas	5
Escrituração Mercantil	Princípios o curso fazendo recordar a seus alunos todos os cálculos aritméticos aplicáveis ao comércio: dar-lhe-á noções elementares do cálculo de probabilidades e depois de explicar-lhes desenvolvidamente a Metrologia nacional, comparando-a com os sistemas de pesos e medidas dos Países comerciais, com aplicação as questões mais usuais da estereometria, passará a ensinar-lhes a contabilidade e escrituração mercantil, o sistema de câmbios, as leis que determinam suas variações, a escrituração por partidas dobradas, os saques de praça a praça, a arrumação de livros, e as principais operações do comércio.	Contabilidade	42
		Escrituração por Partidas Dobradas	1
		Operações de Comércio	1
Economia Política	Ensinar noções mais gerais da ciência, a teoria do valor, da produção, do salário, da renda, e da moeda, a dos bancos, caixas econômicas, e empréstimos, a dos impostos, e da importação e exportação, explicando igualmente as relações existentes entre o comércio, e as outras fontes da riqueza pública, e fazendo de tudo a devida aplicação.	Ciência	8
		Teoria da Produção	4
		Salário	8
		Renda	122
		Moeda	26
		Bancos	14
		Empréstimos	21
		Impostos	57
		Importação e exportação	42
Riqueza pública	2		
Total de observações contidas na obra			731

Fonte: Dados da Pesquisa.

A partir do Quadro 6 as categorias/conteúdos identificadas referem-se a: “Geografia”; “Estatística Comercial”; “Direito Comercial”; “Legislação de Alfândegas e Consulados”; “Escrituração Mercantil”; e “Economia Política”. Com relação à categoria “Geografia” foram reconhecidas três U.S., sendo elas: “Estados”; “Organização Política”; e “Lugares Importantes do Globo”. De forma inicial, infere-se que a U.S., “Estados” é explicitada quando Dr. Soares insere que:

As despesas publicas devem ser realizadas com a mais severa economia e fiscalisação, e sempre em ordem a que na sua distribuição e applicação, maior somma de beneficios resultem de seus effeitos para maior numero de membros do estado: isto é, os dinheiros publicos devem ser gastos de preferencia na acqizição de meios que tendão a fortalecer e consolidar os interesses geraes do paiz, quer sejam com relação aos melhoramentos moraes do povo, quer olhados no ponto de vista do desenvolvimento material do estado. (OBSERVAÇÃO 5, p. 2)

A ideia de fortalecimento e consolidação das melhores práticas para a administração de dinheiros públicos, assim como Dr. Soares já preconizava no século XIX, também é palco de discussões no século XXI. Chan (2010) discute tal ideia sob a ótica de países em desenvolvimento e reitera a necessidade de um sistema contábil governamental que consiga estimular não somente melhorias na gestão pública financeira, como também um fortalecimento moral e econômico da e para a população.

Como consequência para o estabelecimento desta consolidação tem-se a primazia de fazer com que os atores políticos estejam organizados no sentido de gerir não apenas os recursos imbuídos em seu país, como também de conhecer os fatores contingenciais que operam, como por exemplo, as expectativas da população (CHAN; JONES; LÜDER, 1996). Intrínseco a isso a seguinte U.S. refere-se à “Organização Política”. Dr. Soares explana que:

Uma reforma que tivesse por baze incumbir as Camaras Municipaes de organizar o cadastro de seus Municipios, fasendo medir e demarcar as terras possuidas, e levantandos mappas sob uma escala geral a todo o Imperio, seria de suma vantagem publica e fiscal, e poderia fornecer as respectivas Camaras um elemento de renda; por quanto pela medição, demarcação e planta de cada uma propriedade, deveria ter um estipendio que a compensasse dos gastos, com engenheiros, agrimensores, e desenhadores. E seria este um meio de se ter dentro em poucos annos um Mappa topographico do Paiz. (OBSERVAÇÃO 112, p. 42)

As Camaras Municipaes taes e quaes se achão constituidas não podem bem preencher os misteres que lhes incumbem a Lei de sua creação. Ninguem poderá negar que estas corporações, quazi sempre compostos por meio de cabalas, raras vezes apresentão os cidadão mais aptos a sua frente; por que estes não se apresentão acompetir com aquelles que desses lugares querem fazer degraós para seus fins. Um reforma que exigir certas e determinadas habitações para os lugares de vereadores municipaes, e obrigar a todas as camaras a ter pelo menos um Engenheiro, e um Medico pagos a sua custa, porem de nomeação do Governo, muito melhorarias a Municipalidades. (OBSERVAÇÃO 113, p. 42)

A presença de profissionais que estejam à frente da política, em especial nas câmaras municipais, é que estes estejam aptos em âmbito de formação e inovação. Esta última vinculada à ideia de gestão de incertezas que proporcionem melhorias aos cidadãos (PINHO, 2004). Nesse sentido, infere-se que a tomada de decisão por parte dos gestores municipais encontra-se intimamente ligada a questões de receitas e despesas públicas (KORFF, 1977).

Assim, ao tangenciar a respeito das rendas públicas Dr. Soares comenta no tópico intitulado por ele: “– Despezas Publicas do Brazil – Despeza Municipal –” que:

Assim como as Rendas Publicas do Imperio Brasileiro comprehende tres espécies distinctas, assim tambem as suas Despezas se dividem em tres distinctos ramos, que são a Despeza Municipal, a Despeza Provincial, e a Despeza Geral; tratarei de cada uma destas especies em separado, mas somente me alongarei sobre as Despezas Geraes. (OBSERVAÇÃO 309, p. 118)

Ademais, pondera a respeito do que envolve tanto as despesas municipais quanto as provinciais. Nota-se isso quando Dr. Soares busca por conceitua-las.

A – Despeza Municipal – está a cargo das respectivas Camaras, que as effectuão com o producto da arrecadação das suas rendas, e com os supprimentos que lhes são feitos pelo poder competente, quando as receitas não chegão para fazer face as despesas municipaes. (OBSERVAÇÃO 310, p. 118)

A – Despeza Provincial – é fixada todos os annos na Lei do Orçamento votada pela respectiva Assembleia Legislativa da Provincia, e saccionada pelo Governo Provincial, o qual tem o direito de negar a sua sancção a esta, e outras Leis Provinciaes, quando reconhecer que na decretação dessas Leis as Assembleas exorbitarão, e farão alem dos limites que lhes prescreveo o acto adicional de 12 de Agosto de 1834: muito raras veses tem-se dado este conflito entre os Governos e as Assembleas Provinciaes. (OBSERVAÇÃO 314, p. 119)

Os conflitos governamentais, e mais especificamente municipais, na época imperial, existiam em virtude da falta de autonomia das câmaras municipais as quais eram subordinadas as assembleias provinciais (KORFF, 1977). Esta subordinação fez com que as câmaras fossem ignoradas até o final do período imperial conforme salienta Dr. Soares:

Cumpre de uma vez para sempre banir do Systema governativo do Imperio, essas erroneas ideias de reações e centralizações administrativas; por que, o que faz a força e consolida a união dos Estados, é a centralização politica, que dirige as ideias e firma os principios de unidade; aquella porem cuidando dos melhoramentos materiaes deve ser distribuida de forma tal, que se ache a acção productora da autoridade o mais proximo possivel dos lugares em que se devem effectuar esses melhoramentos, a fim de poder sem peias e delongas applicar os meios convenientes. (OBSERVAÇÃO 327, p. 125)

Silva (2010, p. 149) corrobora que “[...] é certo que muitos atos governamentais que exigem prévia autorização do Poder Legislativo, entre os quais os de maior significação, por serem fundamentais, são os atos referentes à despesa pública [...]”. Sendo esta um dos pontos centrais na elaboração de orçamentos (PIRES; MOTTA, 2006). Sob este viés Dr. Soares expressa que:

O Corpo Legislativo, na forma da Constituição, fixa annualmente na Lei do Orçamento a sommas que se devem despender no correr do exercicio com os diversos ramos da Administração; e distribue a cada Ministerio a quota relativa a sua

Repartição: segue-se por tanto que o Corpo Legislativo fixa em sua generalidade a despesa publica do Imperio. (OBSERVAÇÃO 330, p. 126)

“Os Ministros de Estado depois de fixada a despesa geral na Lei annual, fazem a distribuição dos diversos encargos que lhes são votados pelas differentes Provincias do Imperio, na conformidade do Decreto nº. 178 de 30 de Maio de 1842.” (OBSERVAÇÃO 331, p. 126). Além disso, consta no Decreto nº 2.409 de 23 de dezembro de 1896 que um dos motivos que caberia a realização de crédito extraordinário, seria em virtude da magnitude da urgência, ou seja, caso não fosse possível aguardar pela votação do mesmo pelo Congresso. Com referência ao crédito suplementar um dos casos para sua efetivação seria se a verba orçada destinada para as despesas fosse insuficiente para supri-las (BRASIL, 1896). Dr. Soares comenta que:

Alem das quantias votadas pelo Corpo Legislativo na Lei annual do Orçamento, e de conformidade com a Lei nº. 589 de 09 de Setembro de 1850, os Ministros de Estado podem determinar outras despesas por Creditos Supplementares, e Creditos extraordinarios; os primeiros para a continuação de despesas previstas e decretadas, porem cujas verbas não chegaram para realizar esses encargos; e os segundos, quando por circunstancias imprevistas e extraordinarias, o Estado seja forçado a accodir a alguma necessidade do Serviço Publico, que não possa ser retardada. (OBSERVAÇÃO 332, p. 126)

Adiciona ainda que:

Sem me fazer cargo de analysar esta illimitada amplidão conferida aos Ministros, somente direi que n'um Paiz Constitucional Representativo, como é o Brazil, a concessão de tanto arbitrio denota falseamento do systema; por quanto, e inda mesmo conforme a Legislação vigente, os Creditos votados só devem vigorar dentro do exercicio a que se referem, e não tornarem-se pertencentes a todos os exercicios; visto que um tal arbitrio alem de destruir a Contabilidade por exercicios, nullifica os Orçamentos votados pelo Corpo Legislativo. (OBSERVAÇÃO 345, p. 135)

No Brasil, o governo representativo se inicia no final do século XVIII. Este sendo uma variação do que se conhece a partir do século XX como governo democrático. Mesmo o país na época do Brasil Império estando imerso no considerado governo representativo, infere-se que este tinha suas falácias, como por exemplo, as restrições quanto o direito ao voto e principalmente a escravatura como sendo algo aceitável (DOLHNIKOFF, 2008).

Além disso, segundo Dolhnikoff (2008, p. 29), o cerne de um governo representativo, por meio da Câmara de orçamentos compreende a formulação a nível contábil de um sistema que possibilite um “[...] balanço geral das receitas e despesas realizadas”. Em consonância no tocante a elite brasileira do século XIX, composta de seus magistrados, os quais privilegiados

por sua posição (WOLKMER, 1997) tinham como incumbência a busca por legitimação diante da atuação dos legisladores os quais tinham prestígio político (SILVA; SARAIVA, 2011). Dr. Soares menciona que:

É incontroverso que não pode haver uma acção livre e voluntaria, quando as necessidades cerção o individuo que tem de diliberar: eis por que o anexim portugues dis: “Quando a fome bate a porta, a honra salta pela janella” Não quero com isto diser que não hajão Magistrados honrados no Brasil; fôra isso extrema audacia de minha parte; por que muitos conheço que são a honra personificada, porem qual é a sua fortuna? a honra e nada mais. Um Magistrado deve ser bem pago por que elle fas na terra as veses da Devindade. (OBSERVAÇÃO 405, p. 157)

E ressalta que:

É de reconhecida conveniencia politica e social a existencia do Corpo Deplomatico, visto que hoje a rasão esclarecida dirige as Sociedades: pelos manejos de habeis Deplomatas se tem conseguido a soluçção de intrincadas questões, que nas remotas épocas, terião encendido o facho da discordia, e feito em desapiedada guerra correr a juros o sangue da humanidade: ora reconhecendo eu as grandes vantagens que podem resaltar ao paiz do Corpo Diplomatico, não passo convencer-me que todos os Estados devão mandar as nações do globo homens revestidos de pomposos titulos, só por que os poderosos Estados da velha Europa assim praticão; penso antes que um Estado como o Brazil, onde falta fazer tudo, por carencia de Rendas da Fasenda Publica, deve ser muito refletido na investidura de Seus Diplomatas; por que, uma alta posição requer um certo fastigio de grandesa, sem o qual o funcçionario que a exerce não só se avilta, como avilta a nação. (OBSERVAÇÃO 418, pp. 161-162)

Segal (2015) aponta que os ordenados dos funcionários provinciais que possuíam altos cargos como, por exemplo, de inspetores, contadores e tesoureiros, bem como prefeitos e outros cargos políticos, eram os que detinham a mais significativa parcela das despesas do império. Contudo, Dr. Soares infere que a problemática não está simplesmente nos altos salários designados a tais profissionais e sim no número expressivo de agentes políticos que compõem o Brasil, pois este ainda não possuía rendimentos suficientes para tais despesas. Insere-se tal proposição por meio das seguintes arguições feitas por Dr. Soares:

O Brasil inda não tem os precisos rendimentos para sustentar dignamente tantos Ministros Residentes, e Plenipotenciarios; penso que o mesmo se conseguiria de simples agentes politicos, por quanto com muito menos se podião sustentar, e nossas relações por isso não havião desmorecer. (OBSERVAÇÃO 419, p. 162)

Que tivessesmos tres Ministros residentes, um em Londres, outro em Paris, e outro finalmente nos Estados Unidos da America, concordo; porem em todos os mais Estados só deviamos ter Consulos, e Agentes Politicos, sem esse mundo de Chancelleres e addidos: talvez eu esteja em erro, porem assim penso. (OBSERVAÇÃO 420, p 162)

Em um contínuo, a Lei de 04 de outubro de 1831 buscava por reformar e organizar a gestão, bem como o processo contábil não somente no Tesouro Nacional como nas

Tesourarias de Fazenda. Tal lei expressava também a extinção do Real Erário, bem como o que compete ao Contador Geral do Tesouro Nacional (BRASIL, 1831). Dr. Soares argue que:

Pela Lei de 4 de Outubro de 1832, foi reformado o Real Erario e organizado o Thesouro Publico Nacional, extinguindo-se as Juntas de Fazenda das Provincias e creando em seu lugar as delegações do Thesouro sob o titulo de Thesourarias de Fazenda(OBSERVAÇÃO 559, p. 211)

Não obstante menciona que:

Feita a Reforma do Real Erario e das Juntas de Fazenda, e organizado o Thesouro Publico Nacional, e Thesourarias da Fazenda, se começarão a reformar e a melhorar as Repartições de arrecadação; e em virtude da Carta de Lei de 27 de Agosto de 1830, se expedio o Regulamento para ás Collectorias de 7 de Outubro de 1831: crearão-se as Mezas de Diversas Rendas pelos Regulamentos de 14 de Janeiro de 1832, e de 25 de Março de 1833; e as Collectorias Geraes, pelo Regulamento de 8 de Fevereiro de 1832; e, finalmente, pelo Regulamento de 6 de Dezembro de 1834, as Recebedorias de Rendas internas; pelo de 30 de Maio de 1836 as Mezas de Consulado; e pelo de 22 de Junho seguinte, se reformarão as Alfandegas do Imperio. (OBSERVAÇÃO 587, p. 223)

Uma das críticas pautadas por Dr. Soares referia-se ao Regulamento de 30 de maio de 1836, pois este, segundo ele deveria ser revisto, em virtude da demasia de avisos e ordens. Infere-se isso, pois de acordo com ele:

São as Mezas de Consulado regidas pelo Regulamento de 30 de Maio de 1836, o qual tem tido tantas alterações de Decretos, Avisos, e Ordens, que só este Regulamento, podia formar grossos volumes, pelo que bem precisava ser revisto e reduzido a maior simplicidade, por quanto diversos Avizos e Ordens existem expedidas sobre a forma do despacho das Mezas do Consulado, que estão em diametral opposição. (OBSERVAÇÃO 597, p. 225)

“Penso que uma das principaes bases em que se deve fundar uma administração esclarecida para extirpar os abusos, e diminuir os contrabandos, e infracções dos Regulamentos Fiscaes, é, principalmente, fazer Leis simples e claras [...]”. Além disso, “[...] montar o mechanismo das Repartições de Arrecadação em ordem a que os contribuintes possam sem difficuldades cumprirem os deveres que lhes são impostos [...].” (OBSERVAÇÃO 611, p. 229). Com o intento de expor suas proposições a respeito de uma reorganização tanto do Tesouro Nacional quanto das Tesourarias de Fazenda, Dr Soares disserta que:

Em virtude da Lei nº 563 de 4 de Julho de 1850 foi reorganizado o Thesouro Nacional, e as Thesourarias de Fazenda, pelos Decretos nº 736 de 20 de Novembro de 1850, e nº 870 de 22 de Novembro de 1851; o primeiro reorganizando o Thesouro Nacional e determinando as suas incumbencias e attribuições; e pelo segundo se marcarão a alçada e competencia das Thesourarais de Fazenda, por quanto no

primeiro Decreto só dellas se tratava muito resumidamente. (OBSERVAÇÃO 616, p. 231)

Ressalta, sobretudo que:

Serei o mais breve que poder nestas demonstrações analyticas, por que longo vai este Bosquejo, e mesmo por que a qualidade de Empregado do Thesouro, me priva de desenvolver com mais amplitude muitos objectos da publica administração fiscal: mas inda assim expenderei com verdade minhas opiniões, por quanto prompto estou a carregar com todas as consequencias da minha dedicação pelos melhoramentos que reclamo. (OBSERVAÇÃO 647, p. 246)

Senra (2013) ressalta que Sebastião Ferreira Soares foi um dos mais ferrenhos profissionais que trabalhou no período imperial na busca por melhoramentos de seu país, como por exemplo, a gestão administrativa-contábil. Infere-se isso quando um de suas abordagens era “– Analyse sobre a reorganisação – do Thesouro Nacional –”. Assim, Dr. Soares comenta que “A Lei de 4 de Outubro de 1831 dava um só Chefe ao Thesouro Publico com a denominação de Inspector Geral, o qual tinha por substituto o Contador Geral, sendo ambos coadjuvados nas questões de direito pelo Procurador Fiscal.” (OBSERVAÇÃO 649, p. 247).

Dr. Soares acrescenta que “As attribuições destes altos funcionarios erão quazi que as mesmas que hoje tem os quatro Directores Geraes, mas com a grande differença, que o Inspector Geral do Thesouro Publico, era o Chefe unico de todo o Thesouro [...]”. Nesse sentido, “[...] o centro de unidade e acção, que hoje está deslocado, por que cada Director Geral, é Chefe Superior na sua Directoria.” (OBSERVAÇÃO 650, p. 247).

A partir do Decreto nº. 736, de 20 de novembro de 1850, este que reformulou a divisão do Tesouro Nacional em quatro diretorias cabendo ao Ministro da Fazenda ser o diretor supremo (BRASIL, 1850). Dr. Soares argue que “[...] um Ministro de Estado, não se pode incumbir de questões de administração mechanica e pratica, por quanto sua missão é mais elevada; e logo segue-se que estas vistas da Lei são inexequíveis” (OBSERVAÇÃO 651, p. 247).

Reflete ainda que “[...] sem um verdadeiro centro de unidade, do que podem resultar conflictos, e perturbações na ordem que deve presidir a marcha de tão importante e principal Repartição Fiscal do Brazil: é este o premeiro defeito da Reforma.” (OBSERVAÇÃO 651, p. 247). Ademais, adiciona que:

No extinto Thesouro Publico a inspecção e fiscalisação da Receita e Despesa Publica estavam conjunctamente ao cargo do Inspector Geral, e do Contador, os quaes a exercião em commum e sob a direcção do Chefe Superior; no Thesouro Nacional a Receita está a cargo de uma Directoria, e a Despesa a cargo de outra; e por que cada Director Geral tem o direito de expedir ordens sobre fiscalisação e economia das Repartições subalternas, segue-se que muitas vezes ordens em opposição serão expedidas do Thesouro Nacional para as Thesourarias; mas quando isto não aconteça, serão tantas as ordens recebidas nas Repartições subalternas que em muito sobrecarregarão o seu expediente, sem nenhuma favoravel vantagem do Serviço Publico, eis o segundo defeito da reforma. (OBSERVAÇÃO 652, p. 248)

Ao final de suas explicações pontua “Faço estas observações somente para demonstrar que não se podem estabelecer as divizões que se fizerão em quanto regular o nosso Systema Fiscal.” Explica ainda que em virtude da “[...] receita e a despesa são partes integrantes de um todo que se chama =Fisco=: eis o quarto defeito da reforma, que é a confusão.” (OBSERVAÇÃO 659, p. 249).

Dr. Soares observa que “No artº 73 do Decreto de 20 de Novembro de 1850, se determina que serão centralizados no Thesouro e Thesourarias todos os pagamentos que se fazião pelos outros Ministerios, sem prejuizo dessas Repartições.” (OBSERVAÇÃO 660, p. 250). Ressalta que:

É sem duvida este um dos maiores defeitos da reorganisação do Thesouro Nacional, porque dest’arte o Ministerio da Fazenda se converte em fiscalizador das despesas ordenadas pelos outros Ministerios na forma de seus deveres e attribuições legaes; por quanto, em todas as Leis de Orçamento se diz para cada Ministerio o seguinte: O Ministro de ..... é autorizado para despender com os objectos designados nos seguintes §§ a quantia de ..... por tanto o Thesouro, sem destruir a divizão constitucional dos diversos Ministerios, não se pode erigir em censor das despesas competentemente ordenadas pelos Ministros do Imperio, Justiça, Estrangeiros, Marinha, e Guerra. (OBSERVAÇÃO 661, p. 250)

Expõe ainda que:

Inda mais, neste mesmo artigo, se determina que se reformem os Regulamentos dos Thesoueiros, Pagadores e Almoxarifes para as por em harmonia com o que for estabelecido pelo Ministro da Fazenda; de sorte que o Ministerio da Fazenda se torna por excellencia o Ministerio fiscalizador dos outros Ministerios. Mas qual a economia que disto resulta? menor despesa, não: porque como tenho demonstrado, as despesas augmentão de anno para anno. Mais rapidez de execução? menos: porque a accumulção de serviços em uma só Repartição complica o seu expediente, e por consequencia o retarda. Serão somente capases de fiscalisar os Empregados do Thesouro?! tal pensar seria alem de absurdo, injurioso para os mais empregados: logo devo concluir que esta medida em vez de ser um bem para o fisco é um real mal, como hei de provar; alem de que ella é contraria as Leis, e harmonia que deve presidir a todos os negócios do Serviço Nacional. (OBSERVAÇÃO 662, p. 250)

Além da estrutura de nomeação dada aos profissionais que poderiam atuar no tribunal da administração fiscal, Dr. Soares também expunha acerca das divisões para a administração central do Tesouro Nacional. Além disso, deixara explicitadas as incumbências da secretaria de estado, bem como do inspetor geral do tesouro. Observa-se isso diante das observações seguintes expostas.

= Da Administração Central =

O Tesouro Nacional, ou Administração Central, será dividido nas seguintes Estações:

Secretaria de Estado dos Negocios da Fazenda.

Directoria Geral das Rendas e Despezas Publicas.

Directoria de Estatica.

Directoria Geral da Contabilidade.

Directoria Geral do Contencioso.

Thesouraria Geral.

Pagadoria dos Ordenados.

Cartorio. (OBSERVAÇÃO 689, p. 260)

= Da Secretaria de Estado =

A Secretaria de Estado dos Negocios da Fazenda, é a Repartição encarregada de fazer todo o expediente e correspondencia do Ministro, do Tribunal de Administração Fiscal, e do Inspector Geral do Tesouro; de passar os Titulos ou Diplomas; e de expedir os Decretos, e Instrucções, e Regulamentos, que houverem de ser communicados de Thesourarias das Provincias, e ás outras Repartições de Fazenda. (OBSERVAÇÃO 690, p. 261)

O Inspector Geral do Tesouro é o Chefe Superior de todas das Estações da Administração Central, e fará a expedição de suas ordens pela Secretaria de Estado dos Negocios da Fazenda, a qual será immediatamente dirigida por um Official Maior [...] (OBSERVAÇÃO 691, p. 261)

Tais estações (divisões) eram consideradas por Dr. Soares uma de suas ideias para a estruturação da administração fiscal do Tesouro Nacional. Ramos (2019) exprime também acerca de algumas formulações que ocorreram no período império e que segundo ele foram necessárias para organizarem as rendas de arrecadação e conseqüentemente os dinheiros públicos.

Posterior ao exposto, a seguinte U.S. refere-se a “Lugares Importantes do Globo”. Dr. Soares corrobora dizendo que “O Brazil deve no futuro ser uma Potencia maritima de primeira ordem [...]”. Reflete ainda que “[...] é preciso que desde já nós vamos preparando o paiz para que nossos filhos possam gozar e completar a grande obra que na America e no Mundo inteiro, deve representar o Gigante dos Tropicos.” (OBSERVAÇÃO 513, p. 194).

A posição estratégica a qual o Brasil está localizado viabiliza as transações comerciais marítimas. Assim, comenta-se que “[...] o Brasil é sem dúvida uma das potências emergentes com maior potencial de crescimento.” No entanto, o autor expõe que um dos entraves para o crescimento do país vincula-se aos conflitos continentais que possam colocar em risco as ligações marítimas (FRANCO, 2013, p. 2).

Concatenando-se ao exposto, inclui-se à categoria/conteúdo “Estatística Comercial”. A partir desta foram identificadas as seguintes U.S.: “Meio Circulante”; “Dívidas”; “Movimento Comercial Interno”; “Movimento Comercial Externo”; “Progressos Industriais”; “Meios de Comunicação”; e “Importância Comercial de Cada Província”. Iniciou-se a análise pela U.S. “Meio Circulante”.

A busca pela expansão monetária em meados de 1840 a 1853, no Brasil, fez com que este meio circulante ficasse no centro das discussões. Estas que seriam o cerne para a criação de leis, dentre elas a Lei nº 53, de 6 de outubro de 1835 a qual foi elaborada com o intento de substituir o dinheiro circulante (notas do tesouro por bilhetes fiduciários) (SÁEZ, 2008). Dr. Soares introduz que:

[...] desenvolverei as ideias contidas neste Bosquejo, e por forma clara e compatível com os seus estreitos limites: tratarei em 1º lugar da – Receita Publica, em geral, e especialmente sobre a do Imperio Brasileiro; em 2º da Despeza Nacional; em 3º finalmente, tratarei da Contabilidade Financial, terminando este opusculo com um Systema para a organização da Contabilidade Publica do Brazil, por ser este o principal fim a que me propuz escrevendo estas poucas linhas. (OBSERVAÇÃO 13, p. 5)

Dr. Soares comenta que “O Exmo. Srº Conselheiro Candido Baptista de Oliveira no Relatorio que apresentou ao Corpo Legislativo em 1839, na qualidade de Ministro da Fazenda [...]” aferindo “[...] que o valor do Papel Moeda desde 1835 até aquella época se tinha depreciado na razão de 25p%, e dava como causal a baixa do cambio sobre Londres.” (OBSERVAÇÃO 43, p. 16). Cândido Baptista de Oliveira, matemático e filósofo nasceu em 1801 e faleceu em 1865, exerceu diversos cargos políticos, foi conselheiro do Estado e um dos defensores na introdução do sistema métrico decimal no país (PEREIRA; FRANCO NETO, 2012).

Gambi (2008) acrescenta que Cândido Baptista de Oliveira, visando por melhorias no meio circulante monetário, em 1839, sustenta em criar um novo Banco do Brasil, bem como suscita pela regularização da circulação monetária alegando ser o momento adequado para

tais mudanças. Sob este aspecto Dr. Soares pondera que “Índa que eu tenha em súbita consideração, e mesmo muito respeite as opiniões do Sabio Rio-grandense, devo com tudo observar que a cauza do depreciamento do Papel Moeda, era a consequencia necessaria da sua superabundancia na circulação [...]” (OBSERVAÇÃO 44, p. 16). Nesse sentido, discorre que:

Como, aparentemente, a Lei de 8 de Outubro de 1833 tinha conseguido pela elevação do typo das moedas sustentar por algum tempo o equilibrio entre as Notas Circulantes e os metaes amoedados, se entendeo que tendo reaparecido novo depreciamento no Papel Moeda, se devia outra vez elevar o valor metalico; para esse fim foi promulgada a Lei de 11 de Setembro de 1846, pela qual se tornou a elevar o valor da oitava de ouro de 22 quilates de 2\$500 á 4\$000 reis. (OBSERVAÇÃO 47, pp. 17-18)

E continua:

As medidas tomadas tanto pela primeira, como pela segunda Lei em minha exigua opinião, não podião preencher os fins que presidirão a sua decretação, por que forão tomados os effeitos pelas cauzas, e como estas continuarão a existir, os effeitos necessariamente devião reaparecer, o que de facto aconteceo tres annos depois da execução daquella 1ª lei, e já terião tambem aparecido agora se não fora o crescimento da Renda Publica. (OBSERVAÇÃO 48, p. 18)

A Lei nº 401 de 11 de setembro de 1846 assim como mencionara Dr. Soares, Veiga Filho (1905, p. 149) também reforça que “Ao contrario do que succedeu em 1833, a reforma monetaria de 1846 foi de sucesso, por ter-se seguido um periodo de devolvimentos das forças productoras do paiz, de uma real prosperidade econômica.” O autor ainda corrobora com o argumento de que tanto a Lei de 08 de outubro de 1833 quanto a Lei de 11 de setembro de 1846 se fundamenta com o intento de “[...] attrahir para a circulação os metaes preciosos para estabelecer-se o regimen da convertibilidade – o que, no correr do tempo, não se conseguiu pelo facto das successivas emissões do papel-moeda e insufficiencia da producção nacional.” (VEIGA FILHO, 1905, p. 150). Por conseguinte, Dr. Soares elabora uma sessão acerca do meio circulante referindo-se ao Sistema Monetário. Nota-se isso, a partir do tópico intitulado por ele de “– Systema Monetario, e meio circulante –” o qual ele menciona que:

O valor da renda de um Estado se calcula pelo typo de suas moedas metalicas, do que se segue que tanto menor será a renda quanto maior for o valor que a Lei do paiz der aos metaes preciosos ouro e prata; por quanto são estes os agentes que servem de typo do valor nas permutações; isto posto, deve-se concluir que a nação que maior valor der a ouro e a prata amoedada, ficará em inferior condição á aquella que lhes assignar um valor mais geral. (OBSERVAÇÃO 238, p. 92)

Desde a chegada da Família Real, em 1808, o ouro e a prata eram o meio circulante das negociações. A inserção posterior do papel moeda tinha como incumbência suprir o

sistema monetário o qual se encontrava deficitário de metais. Ademais, assumia-se a proposição do baixo custo do papel moeda em comparação com os metais, havendo assim um melhoramento na economia, e, por conseguinte, um avanço no sistema monetário (SÁEZ, 2008).

Dr. Soares argue que “Foi sem duvida esta a ideia que presidio a confecção da Lei Portugueza de 4 de Agosto de 1688, que mandou adoptar e cunhar o ouro e a prata como moedas [...]” (OBSERVAÇÃO 241, p. 93). Para Coelho (2017) o pensamento que principiava melhorias nas transações comerciais era justamente esse movimento monetário. Salienta ainda que “[...] na relação o ouro para a prata de 1:16; sendo ouro do toque de 22 quilates, e a prata da afinação de 11 dinheiros: esta media revela a sabedoria que presidio a confecção desta Lei, que nos regulou por tempo de quazi 145 annos.” (OBSERVAÇÃO 241, p. 93). Além disso, Dr. Soares cita que:

O grande prejuízo resultante destas inconsideradas medidas não recahio só sobre o Fisco, pois que muito principalmente foi afectar os contractos particulares, visto que aquelles que tinham feito vendas a credito, tiverão de realizar os seus capitaes por menos da metade de seus reaes valores. N’um pais como a França, ou a Inglaterra, uma tal medida não passaria desapercibida; por quanto, estas duas Leis, de 8 de Outubro de 1833, e 11 de Setembro de 1846, importarão uma verdadeira extorção da propriedade individual; ou por outros termos, obrigarão os credores a receber dos seus devedores menos da metade do que lhes devião, e a dar plena quitação das dividas! A tanto não chegão os poderes constitucionaes dos Representantes da Nação, nem os mandatarios lhes delegarão tão amplo arbitrio. (OBSERVAÇÃO 252, pp. 96-97)

A primeira emissão de papel moeda que ocorreu no Brasil foi em 1808, com o Banco do Brasil, cuja denominação foi o mil-réis. Este que fora herdado de Portugal teve duração no Brasil, desde sua implantação até a inserção do cruzeiro no ano de 1942 (REIS; MAIA, 2018). Dr. Soares enfatiza que “Uma administração sabia e esclarecida applicará sempre todos os seus exforços para conseguir trazer em constante equilibrio as Receitas com as Despezas Publicas.” (OBSERVAÇÃO 304, p. 116). Concomitante a tais inserções, a próxima U.S. corresponde à “Dívida”. Infere-se isso quando Dr. Soares comenta que:

É quazi que geral a opinião dos Brasileiros – que se deve conveter a divida nacional externa, em uma divida interna – mas eu sou inteiramente de contrario parecer, por que entendo que muito maior beneficio resultaria para o paiz se se fizesse a conversão da divida nacional interna em uma igual divida externa; mas isto no caso de se poder contratar um emprestimo que chegasse para pagar a actual divida externa e interna do Brasil, e que na realização desse empréstimo se estipulasse a condição, sine qua non, de serem os juros e as amortisações pagos pelo Thesouro Nacional na Cidade do Rio de Janeiro [...] (OBSERVAÇÃO 75, p. 28)

Neste ínterim, a “Divida Publica do Brazil comprehende tres partes distinctas que são: Divida externa; Divida interna fundada; e a Divida fluctuante liquidada, e ilíquida.”. Com referência a “Divida externa é originaria de diversos empréstimos contrahidos pelo Governo Brasileiro na Praça de Londres, e do que foi contrahido por Portugal e ficou ao cargo do Brazil pela convenção celebrada com aquelle Estado em 29 de Agosto de 1825.” (OBSERVAÇÃO 84, p. 32).

No tocante a “Divida interna provem de diversos empréstimos e dividas contrahidos, em pagamento dos quaes se emittirão na circulação Apolices da Divida Publica fundada.” Finalmente a “Divida fluctuante é representada pelo Papel Moeda, e pelas Lettras do Thesouro Nacional, e por outras especies já liquidadas [...]” No entanto “[...] para as quaes inda não se decretarão fundos para o seu pagamento; e tambem sob esta classe de fluctuante, incluo aquellas dividas que constão de documentos publicos, que inda não forão liquidados pela respectiva Contadoria do Thesouro Nacional.” (OBSERVAÇÃO 84, p. 32)”.

A compreensão sob o que consiste a dívida pública é que esta representa o reflexo das operações de crédito que são realizadas pelos órgãos públicos. Ademais, o objetivo desses órgãos, e consequentemente de tais operações é a antecipação tanto da receita como das possíveis instabilidades orçamentárias (SILVA; MARQUES, 2002). Dr. Soares sintetiza suas indagações e diz:

Recapitulando agora todas as especies de que se compoem a Divida Nacional do Imperio do Brasil, se chega a uma lisongeira conclusão para o Paiz, e esta é, que a Divida Nacional, é assaz diminuta, quando comparada a de outros Estados do Globo; por quanto ella é proximamente igual a 5 vezes as rendas ordinarias do exercicio de 1853-1854; e por que as Rendas Publicas vão tendo um regular e constante progresso, é pelo menos de presumir, que não esteja muito distante de nós a época em que se possa extinguir este sorvedoro de juros, amortizações e descontos; e então se poderá dar mais conveniente applicação ao producto das Rendas Nacionaes. (OBSERVAÇÃO 91, p. 35)

“Não temo que extincta a Divida Publica fundada, o Brazil perca a sua unidade, e retarde o seu progresso, como já infelizmente houve quem altamente colocado assim pensasse; [...]”. No entanto, “[...] me convenço que no dia em que cessarem os nossos debitos publicos, o Brazil [...] poderá dizer, raiou para mim a época do progresso, e dos melhoramentos materiaes [...]” (OBSERVAÇÃO 92, p. 35).

Dr. Soares externa que “A Agencia de Londres é incumbida, principalmente, do pagamento dos juros e amortizações da Divida Publica externa.”. Nesse sentido, “[...] logo

sendo a 3ª Contadoria incumbida da Divida passiva, a ella e não a 2ª Contadoria devia compitir o exame e escripturação destas contas.” (OBSERVAÇÃO 657, p. 249). “Finalmente sendo a 3ª Contadoria quem liquida a divida passiva para ser paga, ella devia pertencer a Directoria de Despeza, e não a de Contabilidade [...]” Contudo “[...] como ella tambem liquida a Divida activa, parece que devia ser parte da Directoria de Rendas.” (OBSERVAÇÃO 658, p. 249).

Neste ínterim, a seguinte U.S. corresponde a “Movimento Comercial Interno”. Dr. Soares apresenta um tópico intitulado “– Considerações Geraes sobre a Despeza Publica – “As despezas d’um Estado devem ser limitadas ás suas necessidades combinadas com as suas faculdades.” (Ferreira Borges, Syntetologia)” (OBSERVAÇÃO 292, p. 113).

Dr. Soares explica que “Denomina-se Despeza Publica aos gastos que se fazem nos Estados constituidos com os diversos ramos da sua administração, a qual pode comprehender variadas especies.” No entanto, “[...] todas tendentes ao bem publico, e a consolidação da ordem, e dos melhoramentos moraes e materiaes do paiz: a divizão das despezas publicas depende da forma organica da administração do Estado a que respeitão.” (OBSERVAÇÃO 293, p. 113).

Em um sentido geral, os motivos que nortearam a criação de organismos fiscalizadores das receitas e despesas públicas encontravam-se no fato de propiciar a execução previamente dos balanços correspondentes aos exercícios financeiros (SILVA, 1999). Nessa perspectiva de um controle administrativo do Brasil, a partir da criação de ministérios e órgãos fiscalizadores que pudessem inspecionar as atividades econômicas do país, cita-se a primeira frota naval, a qual fora constituída como consequência dos navios portugueses ancorados nos portos nacionais (GOULARTI FILHO, 2011). Infere-se isso quando Dr. Soares menciona:

O Imperio do Brasil possuindo mais de mil lagoas de Costa no Ociano, é, ou antes deve ser, uma potencia maritima, porem para o vir a ser precisa de ter uma Marinhagem Nacional, e esta até o presente não a possui, por que nem tem uma Marinha Commercial de longo curso, nem a de cabotagem pode fornecer aos navios de guerra os marinheiros de que se carecem; visto que quazi todos os navios da pequena e grande cabotagem são tripulados por escravos: regulamento severos devião ser expedidos prohibindo que qualquer embarcação de barra em fora, podesse ter mais de um quarto de tripulação escrava; sendo este um meio indirecto de crear-se uma marinhagem nacional; bem como o estabelecimento de companhias de pesca em diversas Provincias ao sul e ao norte do Imperio. (OBSERVAÇÃO 432, p. 166)

Ao tangenciar os argumentos para a seguinte U.S., sendo ela: “Movimento Comercial Externo” menciona-se que de acordo com Dr. Soares “[...] os cambios sobre Londres baixão na rasão directa da subida dos metaes, e logo o Estado perde, e muito, na remessa de seus fundos para Londres.” (OBSERVAÇÃO 536, p. 202). Conforme Guimarães (2013, p. 242) em meados de 1857 percebia-se que “[...] as principais operações com o câmbio eram sobre Londres.” Dr. Soares acrescenta que “Muitas outras considerações podia fazer, se preciso fosse, para demonstrar a verdade de minhas propozições, mas julgo ter dito quanto basta para provar até a evidencia [...].” (OBSERVAÇÃO 537, p. 202).

Tendo-se como subsequente U.S.: “Progressos Industriais”, Dr. Soares expõe que “Assim como o menor tributo, e abrangendo o maior numero de contribuintes, é o mais aceitavel por menos oneroso, assim tambem será o melhor systema de tributar aquelle que fôr mais simples na sua composição e espécies.” No entanto, “[...] para se chegar a este fim, é indispensavel que o Legislador bem conheça o paiz e suas industrias, sem o que não poderá apreciar devidamente o seu desenvolvimento, e a massa da propriedade e rendas individuaes.” (OBSERVAÇÃO 6, p. 3).

Infere-se o empenho de Dr. Soares em proporcionar melhoramentos quanto ao progresso do país quando este expressa que “Chamar os capitaes estrangeiros para um paiz nascente como o Brazil, é um dos maiores, e mais meritorios serviços que pode uma administração illustrada e esclarecida fazer ao paiz”. Justifica sua proposição e diz: “[...] por que todos os capitaes importados irão applicar-se a novas industrias; das quaes brotarão fontes de prosperidade para o paiz, e elementos de reditos para o fisco.” (OBSERVAÇÃO 73, p. 27).

Aduz ainda que “N’um paiz em que o desenvolvimento industrial esteja desafrontado de impostos, devem-se preferir as imposições temporárias [...]”. No entanto, “[...] n’aquelle estado em que o pezo dos tributos seja assáz crescido, e que de seus effeitos se recintão as fontes da riqueza nacional recorrer-se aos empréstimos [...].” (OBSERVAÇÃO 300, p. 115). Para Fernandes (1974), o imposto se encarado com critério e articulado com bom senso pelos governantes de um país deveria ter como primazia formas de atender as necessidades primeiras da população. Não obstante, Dr. Soares menciona que:

O Acto adicional foi o primeiro passo dado para o progresso e engrandecimento das Provincias: desde que se pôz em execução a Lei de 12 de Agosto de 1834, se começou a sentir os seus beneficos effeitos em todas as Provincias do Imperio; a civilisação e a industria; as estradas e as pontes; a instrucção primaria e secundaria

tiverão um impulso que até então não tinham experimentado: as Assembleas Legislativas das Provincias, tem geralmente sustentado o equilibrio de suas receitas e despezas locais, e afora alguns pequenos desvios, tem sempre se conservado dentro da orbita de suas attribuições legais. (OBSERVAÇÃO 326, p. 125)

A criação da Lei nº 16 de 12 de agosto de 1834 tinha como incumbência executar mudanças com relação à Constituição do Império pela Câmara dos Deputados (RAMOS, 2019). Nesse aspecto, criando-se Assembleas Provinciais com o intuito de “[...] promover, cumulativamente com a Assembléa e o Governo Geral, a organização da estatística da Província, a catequese e civilização dos indígenas e o estabelecimento de colônias.” (BRASIL, 1834). Dr. Soares exemplifica expondo que:

[...] no Municipio da Corte e Cidade do Rio de Janeiro, com a Instrucção Publica, Jardins Botânicos, Hospital de Lazaros, com algumas obras publicas, e com a Iluminação da Cidade: todos estes ramos do Serviço Publico tem tido vesiveis melhoramentos nos ultimos annos, e principalmente no abastecimento de agua potavel, e da Iluminação que é actualmente feita a gas hydrogeneo: por consequencia taes melhoramentos justificão plenamente os argumentos de despesa que representão estas verbas. (OBSERVAÇÃO 398, p. 155)

Além disso, “Em 1848 o Engenheiro D. Brolle apresentou ao Ministro da Marinha um projecto de Doks, ou Bacias para servirem no Arsenal de Marinha, para a reconstrucção dos Navios da Armada Imperial.” Estas obras “[...] são muito menos despendiosas que a conclusão do Dique da Ilha das Cobras, alem de que são de rapida execução (OBSERVAÇÃO 449, p. 171).

Dr. Soares menciona sobre este projeto e diz: “[...] consta-me que foi submettido ao exame de tres habéis officiaes de nossa Marinha, os quês acharão a obra digna de ser executada, mas inda até hoje nada se fes neste sentido.” Sendo que “[...] a primeira obra de que carece a Armada Brasileira inda está por principar, quando por falta della os nossos melhores navios são condemnados a apodrecer, sem poderem-se reconstruir, como está accotecendo com a bella Fragata Constituição.” Esta que era a “[...] unica que inda nos restava da grande Esquadra que nos deixou o Srº D. Pedro 1º.” (OBSERVAÇÃO 449, p. 171).

Dessa maneira, “Sem os recursos de que pode dispor o Cofre Geral do Brasil, o emprehendor Rio-grandense Barão de Mauá, emprehendeo e levou a effeito o Estabelecimento da Ponta da Areia.” Este que “[...] nelle já tem um Dique fluctuante, e um sofrivel – Patent sleep – em que fabrica os Navios, que áquelle estabelecimento se dirigem para se repararem.” (OBSERVAÇÃO 450, p. 171).

Neste viés, Dr. Soares esclarece que “O Patent Sleep, que traduzirei por – Estaleiro movel de reconstrucção – é uma machina que se presta tão bem, ou melhor, que um Dique; a qual sendo bem construida pode até servir para sobre ella se fabricarem Naós ou Fragatas.” (OBSERVAÇÃO 451, p. 171). Reflete ainda que:

Se inda só tivessesmos á lamentar os effeitos passados, seria simplesmente uma recordação dolorosa, porem corroborada por uma consoladora lembrança de que esses tempos de dissipações tinhão findado; mas os exemplos e perconceitos dos governos não se extinguem com promptidão, e muitos annos são precisos para fassel-os de todo desaparecer: neste caso está a herança do patronato que nos legou aquelle systema, e que tem feito tão espantosos progressos no Brazil. (OBSERVAÇÃO 555, p. 209)

Partindo-se para a U.S. “Meios de Comunicação” Dr. Soares disserta que “[...] não tem por fim censurar a ninguem, por que estou escrevendo despido de preconceitos, e so tendo em vistas melhorar a nossa organização financeira.” Nesse sentido, “[...] sem que com tudo tente apresentar reformas inexiquiveis, e tão somente aquellas que as necessidades palpitantes reclamão a todos os momentos.” (OBSERVAÇÃO 14, p. 5).

“Conheço muito bem minhas poucas, ou nenhuma habilitações para escrever, mas este meu trabalho despertará o desejo nos proffessionaes de corrigil-o.” Dessa maneira, “[...] elle se melhorará: isto posto entra no desenvolvimento das theses estabelecidas.” (OBSERVAÇÃO 15, p. 5). Assim, discorre que:

Em regra geral nos Governos Constitucionaes Representativos todos os actos da Administração devem ser pautados pela Lei escripta, e a melhor forma de se conduzir a administração financeira, é determinar que todos os seus actos tenham a maior publicidade possivel; por que assim poem em transparencia a moralidade dos funcionarios fiscaes, e os recursos do Estado; do que resulta o credito e segurança da administração na gerencia dos negocios publicos: a aberração porem destes principios, falsea o systema, e gera suspeitas, muitas veses infundadas, contra a suprema administração do Fisco, disto originando-se desaparecer a confiança que deve reinar entre o governo e os governados. (OBSERVAÇÃO 335, p. 127)

Assim, como já preconizava, Dr. Soares por informações claras e transparentes na administração pública nacional, também argue Graciliano e Fialho (2013) ao apresentarem que um dos pontos importantes que precisam revestir os governos tange a transparência dos dados públicos. A Lei nº 12.527 de 18 de novembro de 2011 regulamenta dentre outros elementos a “[...] observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção [...]”. Além disso, a “[...] utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação.” (BRASIL, 2011).

Sobre este último ponto ressalta-se que no século XIX o que preconizava como vias informacionais além dos jornais eram os serviços de correio. Infere-se isso com base na passagem da observação 383 atinente a página 149 a qual Dr. Soares expõe que “É incontestável que actualmente os serviços dos nossos Correios é muito mais bem feito, e quanto a celeridade das communicações não tem comparação com os antigos e intermináveis delongas [...]” Estas que se “[...] observavão em épocas anteriores ao estabelecimento dos Paquetes a Vapor.”

As proposições de Dr. Soares expondo que “Inda não houve um só que escrevesse sobre reformas que não fosse censurado por aquelles cujas opiniões rebata, por tanto não nutro as pretenções de infalível [...]” No entanto, “[...] apresento verdades incontestáveis, se bem que algumas vezes severas, mas isso é proprio de meu character, ou antes do character Rio grande, do qual me ufano partilhar como filho das margens do Jaguarão.” (OBSERVAÇÃO 648, p. 246).

Ao declinar os argumentos para a subsequente U.S., isto é, “Importância Comercial de Cada Província”, menciona-se uma arguição feita por Dr. Soares a qual diz “Sei que não existe um arrolamento, nem mesmo incompleto, da população Brasileira, mas me persuado que não seria difficil faze-lo, se quizessemos precindir, por em quanto, de muitas minuciosidades estatísticas.” No entanto, “[...] um dos grandes intraves que encontra a administração do paiz, é a falta de um cadastro da população, não só para o lançamento dos tributos, como para o recrutamento, e muitos outros misteres que seria longo enumerar.” (OBSERVAÇÃO 462, p. 175).

A necessidade de um sistema de informações acerca da população tornava-se pertinente para o controle do número dos denominados “cidadãos ativos”, ou seja, pessoas que tinham o poder do voto. Nesse sentido, infere-se que no artigo 7º da Lei nº 387, de 19 de agosto de 1846 a conjectura da relevância de um censo populacional que ocorreria a cada oito anos. Contudo, “A carência de dados seguros sobre a população brasileira e as novas esferas da vida pública que estavam demandando tais informações levaram a se pensar na execução de um censo nacional.” Proposição esta já pautada em 1850 no parlamento, o qual o Senador Cândido Batista de Oliveira expressou que “[...] sua simples enunciação já justificava a conveniência do artigo proposto.” (BOTELHO, 2005, p. 328). Dr. Soares argue que:

Se conseguiria um regular arrolamento da população Brasileira determinando-se por uma medida geral a todos os Presidenciaes de Provincias, que estabelecessem em cada comarca da Provincia um individuo encarregado de tomar a rol a população da comarca, tendo este um agente em cada Municipio, e este um encarregado em cada freguezia: cumprindo remetter uma formula geral para a organização dos Mappas em todo o Imperio; devendo isentar-se a todos estes empregados de todo e qualquer serviço publico, e marcando-se-lhe uma gratificação, que só seria paga quando apresentassem os seus Mappas. Tambem deverão os Bispos determinar aos vigarios e Parochos que creassem livros em forma de Mappas nas suas Igrejas onde fisessem os assentamentos dos nascimentos e obitos; e, mensalmente remetterssem mappas extraidos desses livros ao Governo Provincial, e só á aquelles Parochos que bem cumprissem este dever se mandaria pagar os vencimentos. (OBSERVAÇÃO 463, pp. 175-176)

“Penso que por esta forma dentro de tres annos se poderia obter um recenciamiento de toda a população do Imperio; e só lá para diante se devera ir exigindo mais alguns esclarecimentos estatísticos.” (OBSERVAÇÃO 464, p. 176). Assim, “Feita a fuzão de todos os Mappas da Comarca nas Capitaes das Provincias, serião remettidos ao Governo Geral para ser organizado o Mappa geral da população do Imperio.” (OBSERVAÇÃO 465, p. 176).

Tangenciando-se as arguições para a categoria/conteúdo “Direito Commercial”, cuja U.S. identificada refere-se à “História Geral” menciona-se que segundo Dr. Soares:

O Systema Fiscal do Brazil eivado de milhares de defeitos legados pela antiga Metropole, precisava instantemente ser reformado em quazi sua totalidade, mas por uma fatalidade que nos opprimia constantemente desde a gloriosa guerra de nossa Independencia até o anno de 1848, sempre luctou o Brazil com dissensões internas, as quês em muito retardarão o desenvolvimento e progresso que no futuro deve ter este Collocal Gigante dos Tropicis. (OBSERVAÇÃO 362, p. 143)

Dr. Soares externa suas inquietações expondo que “Sem intensão de historiar as nossas comoções politicas, e estado de ebolição em que por espaço de 26 annos se concervou o paiz, vou fazer um resumido quadro das maiores crises por que atravessou o Brasil desde 1822 até 1848.” Com o intuito de “[...] por esta forma justificar o retardamento do progresso industrial e commercial, e reorganisação financeira: eis essa resenha.” (OBSERVAÇÃO 363, pp. 143-144).

– Principaes revoltas e guerras no Brazil –

Emancipação Política do Brazil, em 7 de Setembro de 1822.

Revolução de Pernambuco em 1824.

Guerra da Independencia da Cisplatina, começada em 1825, e terminada, com a sua separação, que bem dolorosa lhe tem sido, em 1828.

Revolução de 7 de Abril de 1831, abdicación do Srº D. Pedro 1º, que nos tinha dado a Independencia politica, sustentando-a como o Primeiro Cidadão do Brasil, contra as Pretensões de Portugal.

Revolução dos Cabanos em Pernambuco, e dos Caramurus em Minas geraes, em 1833.

Revolução do Pará em 1833, finda em 1837.  
 Revolução do Rio Grande do Sul em 1835, finda em 1845.  
 Revolução da Bahia em 1837, finda em 1838.  
 Revolução do Maranhão em 1838, finda em 1840.  
 Revoluções de S. Paulo e Minas começadas e findas em 1842.  
 Revolução de Pernambuco em 1848, finda em 1849.  
 E, finalmente, a intervenção do Brazil nas questões devastadoras das Republicas do Rio da Prata em 1851, a qual findou com a queda do Dictador de Buenos-aires em 1852. (OBSERVAÇÃO 363, pp. 143-144)

“Desta resenha que acabe de fazer se vê, que desde a época memoravel da Independencia até o anno de 1848 não chegou a fruir tres annos de paz interna o Imperio do Brazil”. Dr. Soares ainda aduz que:

Só a guerra tenaz e fratercida que por quazi des annos assolou as vastas e ricas campinas da Provincia do Rio Grande do Sul, custou aos Cofres Nacionaes mais de 40.000 contos de reis: as rendas desta Provincia, que antes da revolução de 20 de Setembro de 1835, montavão a mais de 1.600 contos de reis, baxarão n’aquelles tempos calamitosos a 200 contos de reis: os seus principaes productos forão extinctos, e mesmo agora que já tem deccorrido honze annos, inda os seus productos de industria pastoril não chegão a igualar a produção anterior a revolução. O que acabo de expor com referencia ao Rio Grande do Sul, aconteceu em todas as outras Provincias [...]. (OBSERVAÇÃO 366, p. 144)

E continua:

Outro quazi que igual flagella tem retardado o engrandecimento e progresso do Imperio do Brazil, e este é, essas incarnicadas luctas politicas que por muito tempo tem conservado os Brasileiros divididos em dois campos oppostos; fallo dos partidos Luzia e Saquarema: ambos os sectarios de um e d’outro lados são Monarchistas constitucionaes, e ambos desejão o bem do paiz, mas por que tão accintosamente se repelem? tenho estudado com verdadeiro interesse as opiniões de um e de outro partido, e o que posso concluir é, que bem rasão tinha um nosso abalisado Estadista quando disse: “Que nada era mais parecido com um Luzia que um Saquarema.” Si pois são os mesmos fins a que se dirigem os dois grandes partidos do Brazil, para se repelirem as ideias e meios de engrandecimento apresentado por qualquer dos lados; por quanto, isto denota falta de patriotismo, e nada mais. (OBSERVAÇÃO 367, pp. 144-145)

“Em quanto nós os Brasileiros nos enfraquecemos por cauza de ideias, que tendendo ao mesmo fim, só discordão nos meios, o estrangeiro vai lucrando a custa da nossa fraqueza:” (OBSERVAÇÃO 368, p. 145). Posteriormente, Dr. Soares comenta:

A respeito da Catechese dos Indigenas, transcreverei testualmente as palavras do meio sabio amigo o fallecido Conselheiro Antonio Manoel Côrrea da Camara, rendendo assim um verdadeiro e sincero tributo de gratidão a memoria do Sabio Rio grandense, tão pouco conhecido no Brazil: dis elle nos seus Ensaios Statisticos da Provincia do Rio Grande do Sul: “A Catechese é um grande poema épico: só o seu autor pode acabal-o; outro qualquer só conseguiria fazer d'elle um monstro..... Ahi estão os povos de nossas missões orientaes; nenhum dos Directores que succederão aos jezuitas, foi capaz nem mesmo de conserval-os tão populosos, e tão prosperos como os deixarão aquelles padres.”.....“Todos os nossos Ensaios a este

respeito tem sido a final e continuarão a ser infelizes. Em quanto a catechese, a formação das missões não for conduzida por uma corporação religiosa; que debaixo de um só e unico plano se ocupe da reducção dos indigenas; que faça das conquista dessas almas, da converção, civilisação, e augmento da população o constante primario objecto de todas as suas vistas; que depositaria das tradições adqueridas, e profundamente experiente dos habitos, uzos costumes, propensões, vicios e virtudes dos selvagens só altere o seu plano para melhoral-o, marchando invariavelmente ao fim proposto; e dessas mesmas alterações, ou innovações tirando sempre o mais vantajoso partido; em quanto finalmente a direcção das novas reducções não for comettida a uma corporação, rica em homens sabios, e instruidos, que sem auxilio extranho, sem multiplicar empregados alem de dispendiosos, viciosos, e corruptores; ensinem elles mesmos a agricultura, dirijão as fabricas, liccionem as escolas, creem as artes, e supprão o medico e o cirugião entre os indigenas; em quanto tal ordem de couzas não for deffinitivamente adoptada, inutilmente trabalhamos, pretendendo fundar sobre arêa movedica. Os jezuitas formão a unica corporação religiosa capaz de preencher tão altos fins. Se tivermos leis sabiamente elaboradas ad hoc; se tivermos capacidade, e destreza para prevenir abusos a que todas as sociedades estão sujeitas, e para as quaes tem ellas todas uma tendencia indifinida; nada haverá a temer nem da ambição, nem dos desvios que outr'ara pezarão sobre a reputação e renome d'aquella companhia.” (OBSERVAÇÃO 387, pp. 150-151)

A respeito de Antônio Manoel Corrêa da Câmara, nascido em Rio Pardo, no Rio Grande do Sul, no ano de 1783 e falecido na cidade de Porto Alegre em 1848, serviu ao império e realizou diversas missões diplomáticas. Tido como um dos influenciadores de Sebastião Ferreira Soares (SENRA, 2012).

Na sequência, expõem-se a categoria/conteúdo “Legislação de Alfândegas e Consulados” e sua U.S. “Tarifas”. Dr. Soares expressa: “Existe um novo projecto de Tarifa organizado por uma Commissão para esse fim creada, da qual foi Presidente o Exmo. Srº Conselheiro Angelo Muniz da Silva Ferraz.” (OBSERVAÇÃO 156, p. 63).

Assim, “[...] o trabalho elaborado por esta Commissão, e o bem escripto Relatorio que o acompanhou revelão um accurado estudo destas materias [...]”, bem como uma “[...] profunda capacidade de seus autores, cumpre-me porem observar que este trabalho se recente, e muito, do systema proteccionista.” (OBSERVAÇÃO 156, p. 63). Dr. Soares expõe que:

A Tarifa da Alfandegas, que regula a arrecadação da mais importante renda do Imperio, foi organisada em 12 de Agosto de 1844, e porque a maior parte de suas taxas inda vigorão, segue-se que sendo ellas organisadas antes da Lei que elevou o preço do ouro, estão avaliadas as mercadorias por um preço menor, termo medio, de 60 por cento; do que se deve concluir, que as Alfândegas arrecadão menos do que deverão, e isto por que era uma consequencia necessaria que da elavação do padrão monetario se devera seguir a elevação das taxas da tarifa. (OBSERVAÇÃO 534, p. 201)

Conhecida como Tarifa Alves Branco, a tarifa da alfândega constante no Decreto nº 376 de 12 de agosto de 1844, de cunho fundamentalmente fiscal, visava em segundo plano o

exercício “[...] de uma política protecionista voltada para o desenvolvimento econômico.” (REIS, 2014, p. 138).

A seguinte categoria/conteúdo refere-se à “Escrituração Mercantil”. Esta que tem como, respectivas U.S.: “Contabilidade”; “Escrituração por Partidas Dobradas”; e “Operações de Comércio”. Com relação, a U.S. “Contabilidade”, Dr. Soares menciona que:

Analyzando-se as disposições contidas no Alvara de 28 de Junho de 1808, se reconhece a disparatada organização desse Real Erario, a qual nem era uma repartição de arrecadação, nem uma repartição de despeza, e muito menos uma repartição de contabilidade e tomada de contas; por que participando das tres especies, por tal forma as confundia e embaralhava, que a nenhuma dellas se prestava convenientemente; e tanto isto é certo que, em todo o tempo de sua gestão, nunca se deo um regular balanço, nem tão pouco se fez um orçamento que tal nome podesse merecer. (OBSERVAÇÃO 550, p. 207)

Na busca pelo controle das contas provinciais cria-se o Real Erário e o Conselho de Fazenda em 28 de junho de 1808. O primeiro com o fito de guardião dos tesouros reais e o segundo com a responsabilidade de controlar os gastos públicos. Infere-se que este último, devido à decadência financeira que assolava o Brasil, tinha como incumbência proporcionar um caráter legal a desorganização e saques realizados no Real Erário (SILVA, 1999). Dr. Soares reflete que:

Para fundar este meu raciocinio em uma Autoridade insuspeita, e muito competente na materia, citarei o que sobre este mesmo assumpto disse no seu Systema Financial do Brasil o Exmo. Srº Conselheiro C. B. de Oliveira; eis as suas palavras: “Seria por extrêmo longo, e por outra parte sem proveito algum, fazer aqui a analyse circunstanciada dos defeitos inherentes á semelhante systema administrativo, o qual pode ser perfeitamente symbolisado pela concepção de um corpo composto de disparatados membros, e governado por duas cabeças eivadas, e discordes: cujos effectos julgo assaz caracterisar nas seguintes observações. 1ª Que os mais importantes empregos das alfandegas se davão como officios de propriedade vitalicia á quem tinha em seu favor valimento proprio, ou a indispensavel protecção de altos patronos; e em muitos casos com sobrevivencia de paes á filhos. 2ª Que os contratos de rendas, especialmente os celebrados nas provincias, se fazião em regra sob os auspicios dos maus escandaloso patronato das proprias autoridades fiscaes, com inorme prejuizo da fazienda publica. 3ª Que finalmente o real erario, durante o tempo de sua gestão, nunca soibe a que arrecadou, nem a que despendeo em todo o Brazil; e, o que inda mais maravilha, nenhuma das Juntas da Fazenda se achava habilitada para dar um balanço regular de suas limitadas transacções de receber e pagar! (OBSERVAÇÃO 551, pp. 207-208)

E continua:

Como talvez alguma couza terei de diser com referencia a estas extinctas Repartições peço desculpa para inda citar testualmente sobre este mesmo assumpto as palavras do abalisado publicista portuguez, Ferreira Borges; dis elle: “Ha no Erario quatro contadorias geraes fiscaes dos rendimentos publicos, e promotoras da sua arrecadação no territorio ou provincias, que a lei lhes marcou; porem nenhuma

pode exercer as suas funções com independência: todas são subordinadas ao thesoureiro mór, cuja responsabilidade se escriptura nas Contadorias. – Apesar de três escripturações distintas não pode o Erario alcançar o verdadeiro fim de sua escripturação; isto é, o estado e balanço de suas contas annual, e o redito e despeza desse periodo, e o estado real da sua arrecadação, atrasos, perdas, e alterações sobrevindas. O Erario em ultima analyse não pode formar um Diario regular, e consequentemente é impossivel alcançar um Livro Razão ou Mestre que contenha a conta do reino verdadeira. Esta contabilidade convinha a quem a instituiu, assim como convem a qualquer governo, a que só importe saber quanto se acha em cofre, sem lhe importar o como, e por que, não é mais nem menos; e que não responde a nação por delapidações, por extravios, por despesas caprixosas, ou que em fim quer occultar á nação os seus procedimentos de desperdícios, e d'alheação indecifrável do producto dos tributos.” (OBSERVAÇÃO 552, p. 208)

“Ora quem assim falla sobre o Real Erario, é um escriptor portuguez de grande nota, deve ser creditado.” (OBSERVAÇÃO 553, p. 208). Além disso, “Feita a Independencia do Brasil do dominio da Metropole, e jurada a Constituição Política do Imperio, passou o Real Erario a ter a denominação de Thesouro Publico Nacional” (OBSERVAÇÃO 557, p. 209-210). No entanto, mesmo “[...] mudando de nome em couza nenhuma reformou o se systema de fiscalisação e contabilidade; e assim se conservou até que foi reformado pela Lei de 4 de Outubro de 1831.” Dr. Soares acrescenta que:

A Centralisação das despesas publicas no Thesouro Nacional, e nas Thesourarias de Fazenda, é inexequivel por contraria as Leis, em quanto estas determinarem a divisão dos Ministerios, com incumbencia de serviços proprios: só é possivel a centralisação das contas, porem não a centralisação dos pagamentos; e inda a centralisação da contas somente para se escripturarem as despesas debaixo de uma unica classificação, e não para conhecer se essas despesas forão legalmente determinadas pelo Ministro respectivo, visto que os Ministros tem de responder por seus actos perante as Camaras, e não perante o Thesouro Nacional. (OBSERVAÇÃO 663, p. 251)

Dr. Soares salienta que “O grande numero de Empregados que tem o Thesouro Nacional é a mais convincente prova da sua complicada reorganisação; muito mais quando treplicado o numero dos Empregados do Thesouro.” (OBSERVAÇÃO 670, p. 253).

Assim sendo, “[...] até augmentado ultimamente o numero dos Empregados da Contadoria de Marinha.” Dessa forma, “[...] logo se estas Repartições devem continuar, sem duvida que a ellas, e não ao Thesouro Nacional cumpre pagar e fiscalisar as despesas proprias dos seus respectivos Ministerios.” Ademais, “[...] ao Thesouro só compete classificar-as methodicamente e escriptural-as na sua Contabilidade Central.” (OBSERVAÇÃO 670, p. 253). Além disso, Dr. Soares inclui um tópico acerca do que incumbiria a diretoria geral da contabilidade.

A Directoria Geral da Contabilidade terá a seu cargo:

1º Tomar annualmente as contas de todos os Empregados da Fazenda da Corte e Provincia do Rio de Janeiro encarregados da arrecadação ou dispendio de dinheiros nacionaes, e outros valores, as da Agencia Brazileira em Londres, e de qualquer outra que se haja de estabelecer em paiz estrangeiro, e bem assim rever as contas tomadas pelas Thesourarias, quando for preciso.

2º Fazer a escripturação parcial da Corte e Provincia do Rio de Janeiro, e a Central de todo o Imperio.

3º Organisar os Orçamentos annuaes, e os Balanços mensaes e definitivos, bem como todo o expediente relativo a escripturação e contabilidade. (OBSERVAÇÃO 696, p. 263)

Pondera, ainda, que:

O Director Geral da Contabilidade é o Chefe Superior desta Estação, e compete-lhe desempenhar os deveres marcados no artigo antecedente, dirigindo e fiscalizando esses serviços; e levando ao conhecimento do Inspector Geral todos os negocios de expediente que tenham de ser expedidos. (OBSERVAÇÃO 697, p. 263)

Esta Directoria Geral será dividida em duas contadorias cada uma das quaes dirigida immediatamente por um Contador; sendo a 1ª Contadoria dividida em tres secções, e a 2ª em duas; estando cada secção sob a direcção de um empregado com o titulo de Chefe de Secção; havendo para os serviços das mesmas secções 1ºs, 2ºs e 3ºs Escripturarios. (OBSERVAÇÃO 698, p. 263)

Salienta-se que a reformulação referente ao número de funcionários, bem como de seus vencimentos, ocorreu a partir do Decreto nº 5.245, de 05 de abril de 1873. Reformulação esta que abarcaria tanto as Tesourarias de Fazenda como o Tesouro Nacional (BRASIL, 1873).

Em consonância, a próxima U.S. envolve “Escrituração por Partidas Dobradas”. Neste interim, Dr. Soares argue no tópico “=Da Nomeação dos Empregados=” e discorre que “Ninguem será nomeado empregado do Thesouro e Thesourarias sem mostrar por meio de concurso que sabe a grammatica da lingua nacional e escrevel-a correctamente”. Além disso, conhecer acerca da “[...] escripturação das Partidas Dobradas applicadas as finanças, e arithmetica e todas as suas applicações praticas, e que alem disso tem boa letra, bom comportamento, e a idade de 18 annos completos.” (OBSERVAÇÃO 711, p. 267).

Em sequência, a U.S. refere-se a “Operações de Crédito”. Dr. Soares menciona que:

Muito bons serviços tem prestado a Guarda Nacional a cauza da ordem, porem muito maiores males tem resultado para o paiz de sua existencia; entre muitos outros citarei as seguintes: fazer com que os Caixeiros nacionaes sejam repelidos do Commercio, porque o Commerciante quer pagar quem o sirva, e não quem vá servir ao Estado: militarisar o paiz, e por assim me exprimir, crear um dominio de espada que decide das eleições: e, finalmente, fazer com que a classe dos artistas seja sobrecarregada com este honeroso serviço. (OBSERVAÇÃO 409, p. 158)

Posteriormente, com relação à última categoria/conteúdo, da referida obra, a qual diz respeito à “Economia Política”. Esta que tem como U.S.: “Ciência”; “Teoria da Produção”; “Salário”; “Renda”; “Moeda”; “Banco”; “Empréstimo”; “Imposto”; “Importação e Exportação”; e “Riqueza Pública”. Reitera-se que estas foram analisadas na sequência em que se encontram dispostas. Com referência a U.S. “Ciência”, Dr. Soares cita acerca dos:

Principios geraes da Sciencia de Fazenda.

As finanças de um estado comprehendem tres partes distinctas, cada uma das quaes pode de per si só formar um corpo de doutrinas especiaes, mas por tal arte ellas se achão ligadas nas suas relações, proposições, e demonstrações, que não se poderá bem estudar e comprehender um dos ramos da sciencia fiscal administrativa, ignorando-se algum dos outros em que ella se divide. (OBSERVAÇÃO 2, p. 1)

Dr. Soares infere que “Recommendão os Mestres da Sciencia que os poderes competentes do estado devem ser muito parcous na decretação de fundos para despesas improductivas.” Aliás, “[...] com quanto eu aceite o principio, devo com tudo observar que as remonerações concedidas aos Servidores do estado, são uma necessidade indclinavel do Serviço Publico; visto que essas remonerações são o único aliciente para bem se servir ao paiz.” Ademais, “[...] o funcionario que vizar no futuro uma compensação dos seus serviços, melhormente cumprirá com os deveres de seu cargo.” (OBSERVAÇÃO 306, p. 117). Discorre ainda que:

Inda sobre o patronato citarei o Illustre Ferreira Borges; dis elle, fallando sobre o provimento dos empregos públicos: “A lei é uma these: o seu melhor regimento é a sciencia e a virtude do cumpridor de seu preceito. =Devem dar-se homens aos officios, e não officios aos homens= dis uma lei nossa, que se por ventura fosse cumprida a sua maxima, excuzadas erão tantas.” (OBSERVAÇÃO 556, p. 209)

A subseqüente U.S. refere-se à “Teoria da Produção”. Dr. Soares salienta que: “O que faz a alta ou baixa dos preços do mercado são a demanda ou a procura; a maior produção e menor consumo, e viceversa [...]”. Outro ponto diz respeito “[...] a fraqueza da moeda do paiz [...]”.

Dr. Soares infere que “Si pois a produção tem augmentado não é por tanto da falta della que provem o augmento dos preços no mercado, mas sim de outra cauza: a procura tambem não pode ter influido de uma maneira tão espantosa na alta dos preços.” Observa-se isto, pois “[...] as quantidades exportadas tem siguido a lei do augmento da produção, e os preços tem em muito excedido essa proporção; por exemplo, o café produzio mais 55,8 por cento, e augmentou de valor na rasão de 82, 9 por cento; [...].” (OBSERVAÇÃO 527, p. 199).

Por conseguinte, a posterior U.S. consiste no termo “Salário”. Dr. Soares argue que:

Nem mesmo a centralisação de todas as despesas do Ministerio da Fazenda no Thesouro e Thesourarias, é uma ideia economica aceitavel, por que perguntarei que bens resultão para o fisco de se pagarem os vencimentos dos Empregados da Alfandegas e Consulados, por exemplo as da Corte, pelo Thesouro Nacional? Erão peor fiscalizados quando pagas por aquellas Repartições? Pagava-se-lhes mais do que o devido, e determinado por Lei? Havia finalmente demora nesses pagamentos? Não erão peor fiscalizados por que as bases para se contar os vencimentos são as mesmas, a Certidão das Rendas passada pelo Escrivam; e o Attestado do Ponto mandado pelo Inspector: Tambem não se lhes pagava mais do que o determinado por Lei. E quanto a demora nos recebimentos, pelo novo systema é ella muito maior que era quando pagos pelas suas Repartições estes Empregados. Concluo por tanto que nem mesmo esta centralisação de pagamentos é aceitavel, visto que della não rezulta melhor fiscalisação das despesas relativas. (OBSERVAÇÃO 664, p. 251)

Acrescenta que “Nos Arsenaes os Apontadores conhecem os operarios, e a elles podem pagar sem medo de enganar-se.” No entanto, “[...] no Thesouro não se os conhecendo, pode um qualquer receber com nome suposto; ou então se ha de exigir que justifique a identidade de pessoa; o que seria assaz difficultar o recebimento.” (OBSERVAÇÃO 666, p. 252). Além disso, “Muitas outras observações podia produzir porem deixo de o fazer, por que as que tenho feito provão sufficientemente a desvantagem da centralisação das despesas no Thesouro Nacional, e nas Thesourarias de Fazenda.” (OBSERVAÇÃO 667, p. 252). Dr. Soares adiciona que:

Com a centralisação dos pagamentos em muito augmentou o trabalho manual do Thesouro e das Thesourarias, e para que este se fizesse, se creou em cada uma destas Repartições um Batalhão de Empregados, sendo só os do Thesouro Nacional em numo de 215, e os das Thesourarias de Fazenda nesta mesma proporção. (OBSERVAÇÃO 668, p. 252)

A partir da U.S. “Renda”, Dr. Soares expressa que:

Um Systema de Finanças para se poder considerar completo, deve comprehender e demonstrar como se effectua a – Receita Publica –, como se distribue a – Despesa Nacional –, e, finalmente, como é organizada a – Contabilidade Fiscal –; cumpre porem, que nesta ultima parte, se explique o systema adoptado, não em relação a sua acção fiscal economica, como tambem com referencia ao mecanismo empregado; por quanto, a contabilidade financeira, deve ser montada em ordem a demonstrar a simples vista a origem e fins das Rendas Publicas. (OBSERVAÇÃO 3, p. 2)

Dr. Soares segue suas ponderações explanando a respeito do que compreende a Receita Pública, bem como menciona acerca da renda direta, indireta e ordinária.

Considerações geraes sobre a – Receita Publica –  
A Receita Publica de um Estado se compoem dos diversos recursos e meios que são realizados no seu Cofre nacional, e estes podem provir de varias fontes e origens, as quês em ultimo resultado constituem o que se chama =Renda Nacional=; e esta pode

ser directa ou indirecta; ordinaria; ou extraordinária; segundo a forma por que for lançada e cobrada. (OBSERVAÇÃO 16, p. 6)

Renda Directa se chama aquella que provem de uma taxa fixa e determinada, lançadas em tempo certo sobre uma espécie de objecto ou couza pertencente a fortuna individual, pelo poder competente; e que deve ser cobrada em uma época determinada pelas Leis que a crearão, e Regulamentos fiscaes que a mandão executar na sua arrecadação. (OBSERVAÇÃO 17, p. 6)

Renda Indirecta é aquella que se arrecada independente de lançamentos anteriores a cobrança, o que não tem épocas fixadas para a sua arrecadação; sendo somente realisada no acto de se effectuar o contracto, negocio, transacção ou despacho sujeito a imposição. (OBSERVAÇÃO 18, p. 6)

Chama-se a Renda ordinaria a aquella que segue um marcha uniforme na sua cobrança; e Renda extraordinaria, a que não tem permanencia e continuidade em sua arrecadação, sendo, quazi que sempre, cobrada eventualmente, por causas não constantes, porem previstas nas Leis e Regulamentos fiscaes. (OBSERVAÇÃO 19, pp. 6-7)

“As divizões que acabei de demonstrar existirem na Receita Publica, não a alterão em sua origem, por que a renda directa, e indirecta; ordinaria e extraordinaria são sempre provenientes da arrecadação dos diversos Direitos, Impostos, e Taxas.” Estes que “[...] se arrecadão para o Cofre geral do Estado, os quaes eu comprehenderei sobre a unica denominação de – Tributo – a fim de evitar distincções que nada inportão, por quanto são meras questões de nome.” (OBSERVAÇÃO 20, p. 7). Dr. Soares reflete ainda que:

Sem que haja uma renda nacional, não se pode manter e existir um Estado organizado, por quanto, um Estado, não é mais que a congregação, ou associação de diversos individuos reunidos sob as mesmas leis, e debaixo do mesmo governo; o qual, para poder desempenhar as funcções de que se acha investido, incumbe a uma parte dos associados de velar pela guardas das Leis, e pela segurança geral e individual da outra parte; disto se segue que os membros que tem a seu cargo o bem estar da nação, tem o incontestavel direito de receberem um estipendio, que os compense dos serviços que prestão; ora desta paga se deriva a origem do tributo, que forma a renda nacional, para com ella se occorrer dos gastos publicos. (OBSERVAÇÃO 23, p. 8)

“Devo declarar que estou escrevendo sem quazi livros que tratem destas matérias [...]” Assim, “[...] só tenho a mão, sobre economia politica, os Sophimas de Bastrat, a Syntetologia de Ferreira Borges, e o Systema Financial do Brazil, do Exmo. Sr<sup>o</sup> Conselheiro Candido Baptista de Oliveira”. Dessa maneira, “[...] em vista de tal penuria, e faltando-me o tempo para ir colher notas nas Bibliotecas, deve-se-me desculpar algumas omissões.”

Dr. Soares enfatiza: “Deos perdoe, a quem me obrigou a deixar meus bons livros em Porto-alegre, quando forçadamente me removerão para esta Côrte.” (OBSERVAÇÃO 101, p.

38). Infere-se assim, que sua transferência de Porto Alegre para o Rio de Janeiro, em 1852 (PINHEIRO, 1998), não foi por vontade própria.

Em um próximo tópico, Dr. Soares expõe sobre as rendas públicas do Brasil. Além disso, pondera de forma sucinta a respeito das rendas municipal, provincial e geral.

Considerações geraes sobre as – Rendas Publicas do Brazil –

As Rendas Publicas do Imperio do Brazil se dividem em tres ramos disctos, cada um dos quaes se rege e regula pela sua Legislação especial: estes tres ramos são a – Renda Municipal – a Renda Provincial – e a – Renda Geral do Imperio –. (OBSERVAÇÃO 102, p. 39)

A Renda Municipal, conforme a Lei de 1º de Outubro de 1828, que reorganizou as diversas Municipalidades do Imperio, é arrecadada pelas respectivas Camaras Municipaes em virtude do Codigo de suas Posturas, o qual nas Provincias é submettido ao exame e inspecção das Assembleas Legislativas Provinciaes, que approvão os impostos que devem ser cobrados para fazerem face as despezas dos Municipios. (OBSERVAÇÃO 103, p. 39)

A Renda Provincial, conforme a Lei de 24 de Outubro de 1832, e o acto adicional de 12 de Agosto de 1834, é arrecadada pelas Repartições fiscaes das Provincias, em virtude da sua legislação própria, e applicada convenientemente na forma das Lei do respectivo Orçamento das despezas Provinciaes. (OBSERVAÇÃO 104, p. 39)

A Renda Geral, finalmente, é a que se arrecada em todo o Imperio em virtude de Leis geraes votadas pelo Corpo Legislativo e sancionadas pelo Imperador, na forma da Constituição Brasileira. A Lei do Orçamento declara as imposições que se devem arrecadar dentro do exercicio em que tem de vigorar, e esta arrecadação é effectuada pelas diversas Repartições fiscaes na conformidade de seus Regulamentos. (OBSERVAÇÃO 105, pp. 39-40)

Conforme explicita Villela (2007), foi a partir da Lei de 24 de outubro de 1832 que as rendas públicas foram discriminadas em dois grupos, sendo eles: Receita Geral e Receita Provincial. Dr. Soares Express que “É sem duvida para admirar o progresso que se tem constantemente observado nas Rendas Geraes do Brazil, inda mesmo a despeito da reconhecida imperfeição do nosso systema fiscal, e muito principalmente do falseamento do typo monetario.” (OBSERVAÇÃO 136, p. 53).

Dr Soares comenta que “Quando tratar do Systema monetario do Brazil, hei de demonstrar quanto prejudicial forão as Leis de 8 de Outubro de 1833, e 11 de Setembro de 1846 [...]” (OBSERVAÇÃO 139, p. 53). Com relação à referida Lei de nº 59 de 1833, esta que teve como intuito reorganizar o sistema monetário do Brasil. No entanto, de acordo com Veiga Filho (1905) o empenho na implantação do novo sistema de nada melhorou o meio circulante nacional.

Dr. Soares explana também no tópico denominado por ele de “Progresso das Rendas Públicas” que “As Rendas Publicas do Brazil tem tido um constante progresso, inda menos a despeito das irregularidades do nosso Systema de tributar, devido esse augmento principalmente as forças productivas do sollo, e ao crescimento do commercio do paiz.” (OBSERVAÇÃO 226, p. 87).

“A distribuição das rendas nacionaes; isto é, a sua conveniente applicação deve ser medida pelas necessidades do Estado, tendo-se sempre em muita attenção os recursos do Cofre geral.”. Em consequência disso, “[...] não se devem ordenar as despesas, sem que primeiramente se calculem as receitas que se hão de realizar: eis a origem do – Budget –.”. Este refer-se a “[...] um tipo de documento onde se definem claramente os ganhos e as perdas de uma empresa ou pessoa física.” (OBSERVAÇÃO 294, p. 113). Dr. Soares expõe que:

Em um Estado bem administrado as despesas publicas devem ser medidas pelos recursos do seu Cofre geral em circumstancias ordinarias; e em circumstancias anormaes, os meios de prover os gastos da nação, devem ser escolhidos pelo poder competente, entre os variados recursos que aconselha a sciencia; mas cumpre que sejam todos, e cada um delles pezados em seus effeitos, a fim de se poder conhecer qual será o menos gravozo para os contribuintes, e que preencha as necessidades financiaes, por que este deve ser o escolhido e pôsto em acção. (OBSERVAÇÃO 301, p. 115)

“Quando as Rendas Publicas apresentarem grandes saldos, é de rigoroso dever do Legislador diminuir os impostos.” Dá-se este fim, pois “[...] assim como os déficits devem ser cobertos por novos tributos, assim tambem os saldos devem ser equilibrados pela diminuição das imposições existentes.” (OBSERVAÇÃO 303, p. 116). Infere-se de acordo com a proposição de Dr. Soares que “O augmento de despesas de um Estado nem sempre provão má administração; e muito principalmente quando esse paiz é uma nação nova como o Brazil, onde tudo está por fazer ou em seu começo”. (OBSERVAÇÃO 506, p. 192). Dr. Soares argue que:

A applicação das rendas publicas deve ser feita em ordem a que dellas resultem a maior somma de bens possiveis para o maior numero de cidadãos, e isto não se poderá conseguir sem que a administração do paiz encare todas as localidades sob o mesmo ponto de vista, quero dizer, não cuidando só de uma Provincia e esquecendo-se das outras; por que concorrendo todas para o Cofre geral, tem os mesmos e iguaes direitos aos melhoramentos moraes e materiaes que se fãção no paiz. (OBSERVAÇÃO 507, p. 192)

“Logo que o Brazil começou a ser povoado, e a edificar Cidades, o Governo da Metropole fez para elle transplantar o seu emmaranhado systema de fiscalisação e arrecadação.” Infere-se a partir das ponderações de Dr. Soares que:

A arrecadação das Rendas Publicas, antes da nossa emancipação politica e das reformas que se operarão neste ramo da administração, era realisada pelo Juizes Territoriaes e Provedores, pelas Camaras Municipaes, e pelos Rendeiros e contratadores, sendo as rendas de importação e exportação cobradas pelas Alfandegas: uma difficil rodagem conduzia essa complicada machina administrativa fiscal, e as rendas publicas, vexando os contribuintes, pouco avultavão nos Cofres do Estado. (OBSERVAÇÃO 586, p. 223)

Dr. Soares sintetiza expondo que “Estas poucas considerações que tenho feito sobre o systema de arrecadação das Rendas Publicas demonstrão que elle precisa ser reconsiderado, principiando-se por fazer a codificação das Leis relativas a precepção dos Impostos.” Além disso, “[...] com a reforma das Repartições arrecadadoras, tornado o seu mechanismo menos complicado, e a seu despacho mais simples e mais rápido.” (OBSERVAÇÃO 612, pp. 229-230).

Vislumbra-se então que “[...] é evidente que assim não só menor será a despeza, como muito menos conflitos aparecerão nas reclamações que continuamente fazem os contribuintes contra os exactores.” (OBSERVAÇÃO 612, pp. 229-230). Na sequência, a próxima U.S. refere-se à “Moeda”. Dr. Soares aponta a respeito de alguns interesses que envolvem este meio circulante.

– Emissão do Papel Moeda –

A Emissão do Papel Moeda, sendo o meio mais rápido, e aparentemente menos gravoso para o Estado, é com todo aquelle de que uma administração sabia e esclarecida só lançará não em ultimo e extremo recurso, por quanto esta especie nos seus effeitos, é a mais prejudicial e gravoza operação de credito de que se pode usar, visto que ella vai ferir em seus resultados finaes não só os interesses publicos individuaes, como tambem as do Estado. (OBSERVAÇÃO 33, pp. 12-13)

E continua:

Os contratos fiscaes feitos com os particulares, quer por serviços pessoaes, quer por compra de objectos, tornão-se lezivos; por que, tendo o Estado estipulado a pagar em reis, e dando em pagamento pelo seu valor nominal o Papel moeda, com o valor recebido não compra igual valor metalico em reis; por quanto, o metal amoedado, trocado pelo Papel Moeda, representa nesta transacção, o metal, um maior valor que o do seu cunho; eis por que uma administração sabia e esclarecida só em ultimo e extremo recurso, lançará mão de um meio que tantos prejuizos acarreta, para com elle crear uma receita extraordinaria, visto que outros meios podem ser applicados sem que delles resultem os danos que acabo de demonstrar. (OBSERVAÇÃO 35, p. 13)

“A verdade desta minha proposição se demonstra com a historia das emissões do nosso Papel Moeda. O Papel Moeda teve começo no Imperio Brasileiro no anno de 1829, época em que foi extinto o antigo e primeiro Banco Commercial que tivemos.” (OBSERVAÇÃO 38, pp. 14-15). Nesse sentido, “Reconhecida pelo Governo Imperial a insolvencia do antigo Banco do Brazil, resolveo extinguil-o, pra cujo fim o Exmo. Srº Calmon (hoje Marques de Abrantes). Este que era “Ministro da Fazenda fez passar nas Camaras a Lei que foi sancionada com data de 23 de Setembro de 1829, extinguindo o Banco do Brazil” (OBSERVAÇÃO 39, p. 15).

“Do que fica exposto sobre a emissão do Papel Moeda, se deve concluir que este meio de crea uma dada receita extraordinaria tem um limite muito expresso, o qual não pode ser impunemente ultrapassado, sob pena de cauzar a ruina das fortunas individuaes.” (OBSERVAÇÃO 50, p. 18). A partir disso, “[...] o descredito das finanças do paiz, pondo em risco a ordem publica, sem a qual não ha prosperidade possível.” (OBSERVAÇÃO 50, p. 18).

A posterior U.S. refere-se a “Banco”. Neste aspecto, Dr. Soares disserta que “O Exmo. Sr. Conselheiro B. de Souza Franco, no seu bem elaborado e apreciavel Escripto sobre Bancos, impresso em 1848, historiando a marcha do antigo Banco do Brazil.”. Este demonstrou “[...] toda a evidencia, com a profunda intelligencia e capacidade que lhe é reconhecida, os enumeros erros e abuzos que cavarão a ruina d’aquelle Estabelecimento, que inda assim mesmo foi de grande utilidade publica.” Assim sendo, “[...] Recommendo por tanto a leitura deste curioso e importante escripto, a quem quizer saber a historia do extinto Banco do Brazil.” (OBSERVAÇÃO 41, p. 15). Destaca ainda que:

Os grandes empenhos contrahidos pelo extinto Banco do Brazil, como já ponderei, derão principio as difficuldades com que hoje laboramos com relação ao Systema Monetario; por quanto, dessas occurrencias e empenhos do Banco do Brazil, resultou a Lei de 8 de Outubro de 1833, que deo novo valor a oitava de ouro de 22 quilates, fixando-a em 2\$500 reis, sem que nessa mesma Lei couza alguma se providenciasse com referencia a prata, que por esta Lei parecia ter sido excluida do nosso systema monetário: o Governo Imperial supprio essa lacuna da Lei, expedindo o Regulamento de 18 de Outubro do mesmo anno, no qual estabeleceo a relação do ouro para a prata de 1:15.625. (OBSERVAÇÃO 245, p. 94)

Acrescenta que:

Não ignoro que pela Lei de 5 de Julho de 1853, que creou o actual Banco do Brazil, refundindo n’este os dois Bancos Commerciaes que existião na Praça do Rio de Janeiro, se incumbio ao actual Banco do Brazil de retirar da circulação o Papel Moeda, dando em substituição as suas Notas Bancarias que tem curso forçado, visto

esta attribuição que lhe foi dada, e o serem recebidas como moeda legal nas Estações Publicas do Imperio; mas permita-se-me dizer, que intendo que esta medida é assaz prejudicial ao Estado, por quanto dest'arte o Banco do Brazil adquirio o direito expresso de cunhar moeda, o que é só attributo da Soberania dos Estados constituidos. (OBSERVAÇÃO 267, p. 103)

“Si porem é a Administração Financeira do paiz, quem precisa do credito do Banco para poder bem girir as transacções do Estado, muito peor é a consequência.” Isto pois, “[...] nesse caso, o Banco restringindo as fontes do Credito Publico, e derramando na circulação uma muito maior somma, que o seo Capital fundado, em Bilhetes bancarios com curso forçado, faz com que estes se depreciem.” Assim, “[...] serão muito prejudicadas nas remessas que todos os annos se tem de faser para Londres para pagamento dos juros e amortização da Divida externa, e outras despesas.” (OBSERVAÇÃO 275, p. 105). Concatenando-se ao exposto, a U.S. a ser mencionada refere-se a “Empréstimo”. Dr. Soares discorre que:

Diversos são os Systemas empregados pelos negociadores de emprestimos públicos, mas todos se reduzem a fornecer ao Estado a somma exigida mediante um maior ou menor juro, e uma determinada amortisação proporcional, sobre certas e convencionaes garantias, quazi que sempre fundadas em hypothese de um ou mais ramos da renda nacional. (OBSERVAÇÃO 64, p. 24)

“Em minha opinião porem, ninguém melhor systema tem apresentado até agora para contratar emprestimos, que o Drº Price, o qual se funda no pagamento de uma annuidade constante subordinada ao systema de juros compostos de 2ª ordem”. Segundo ele, “[...] a theoria deste systema repouza sobre um principio exacto e luminoso.” Sendo este “Que uma quantidade constante por mais diminuta que seja, sendo accumulada annualmente, produzirá em um tempo dado, uma entensidade tal que será capaz de solver o emprestimo contrahido.” (OBSERVAÇÃO 65, pp. 24-25). Constrói suas proposições ponderando a respeito do Srº. Cândido Batista de Oliveira e diz:

O Exmo. Sr. Conselheiro Candido Baptista de Oliveira, no seu Systema Financial do Brazil, tratando do Credito Publico, desenvolve tão lucidamente a sua theoria que nada deixa a desejar, pelo que me não posso forrar ao desejo de aqui estar textualmente as palavras com que ensetou esta questão; eil-as: “Qualquer que seja a operação de credito intentada pela administração publica para o fim de realizar uma dada receita extraordinaria, pode sempre ser trazida aos termos de um emprestimo dos fundos equivalentes a somma exigida, contrahindo-se com um ou mais capitalistas que voluntariamente se prestem a isso, mediante condições estipuladas, de commum accordo entre aquella e estes, a cerca do arbitramento dos juros correntes, e do pagamento dos capitães emprestados.” (OBSERVAÇÃO 66, p. 25)

O Systema Financial do Brazil do Exmo. Sr. Conselheiro Candido Baptista, é um escripto apreciavel considerado sob o ponto de vista scientifico, e mesmo em relação a ordem das suas materias, pelo que recommendo a sua leitura a quem quizer estudar

as finanças do Brazil, por que ali S. Ex<sup>a</sup>. disse sobre este ramo da nossa administração verdades eternas. (OBSERVAÇÃO 68, p. 25)

“Com todo o rigor de profundo logico e abalisado geometra demonstram S.Ex<sup>a</sup>. esta sua proposição, desde folhas 115 até folhas 155 do seu Systema Financial do Brazil.” Além disso, “[...] provou que o Systema do Dr<sup>o</sup> Price pode sem perigo solver qualquer empréstimo contrahido dentro de certos e determinados limittes, e a um dado juro, e regular amortização; applicando-se os principios nesse mesmo Systema aconselhados.” (OBSERVAÇÃO 67, p. 25). Dr. Soares ainda ressalta que:

Não raros são os economistas que opinão que os emprestimos menos gravozos para o Estado são que se realisão dentro do paiz, porem permitta-se-me que eu não aceite esta theoria em absoluto, por que muitas vezes os emprestimos contrahidos internamente prejudicão o desenvolvimento das industrias nacionaes, com a retirada dos Capitaes, que nellas erão applicados, para os Cofres do Estado. (OBSERVAÇÃO 69, p. 26)

Dr. Soares insere ainda que:

O Exmo. Sr. Conselheiro F. de S. Torres Homem, em um bem elaborado e extenso artigo que escreveo sobre o Credito Publico na Revista Brasileira de Paris, em 1836, demonstrou com mascula frase e sublime logica, que por todos lhe é reconhecida a verdade desta minha proposição. Este raro e luminoso artigo importa um completo tratado sobre a theoria do Credito Publico, nelle demonstrar S. Ex<sup>a</sup>. os erros palpaveis em que tenham cahido muitos economistas, quando imbuidos em theorias abstratas querião fazer dellas applicação em absoluto: tambem mostrou os palpaveis erros da administração financeira do Brazil no jogo de emissões de Apolices para ter meios de amortizar a Divida Publica! Recommendo a leitura deste importantissimo escripto. (OBSERVAÇÃO 71, p. 26)

“É pois minha convicção que toda a vez que tivermos necessidade de contratar um emprestimo o devemos faser no estrangeiro, e n’aquelle paiz que melhores condicções nos offereça: cumpre porem que o negociador brasileiro empregue todos os seus exforços.” Com o intuito de “[...] conseguir realizar o emprestimo sob a condição de serem os juros e a amortização convencionada pagos no Brazil, embora para isso conseguir tenha de sujeitar-se a um juro mais alto.” (OBSERVAÇÃO 74, p. 27-28).

Neste íterim, “[...] os juros e amortisações que se pagarem são capitaes que tem de concorrer para as industrias e commercio nacional.” Com o advento de que “[...] antes que voltem ao paiz d’onde vierão terão diversas applicações no Brazil, e mesmo penso que reverterão para a nação emprestadora em productos de nossa industria.” (OBSERVAÇÃO 74, p. 27-28). Em concatenação a U.S. “Imposto”, este principiado por Dr. Soares em suas arguições o qual reconhece que:

É principio muito sabido e corrente, que as imposições lançadas sobre os povos tem um certo limite, alem do qual são prejudiciaes e ruinosas; do que segue-se, que o tributo ou derrama directa das contribuições, deve ser feita na mais aproximada razão proporcional dos teres de cada cidadão; cumprindo tambem que assim se proceda quando se houver de decretar contribuições indirectas, calculando-se em todos os seus tramites, a maneira por que ellas irão actuar sobre os contribuintes, para que se não dê o caso de cobrar-se do cidadão que possui como 1, o mesmo que pagar aquelle que possuir como 3; por quanto um systema de fintas que apresentasse um tal resultado, seria alem de injusto, absurdo e clamoroso. (OBSERVAÇÃO 4, p. 2)

Dr. Soares atenta que “[...] não se poderá negar que todo tributo é perda para o contribuinte que o desembolsa, e esta é sem duvida a razão por que todos evitão declarar ao Fisco seus teres e redditos.” (OBSERVAÇÃO 7, p. 3). Acrescenta ainda que:

Os impostos sobre o consumo tiverão em sua origem, por fim a igualdade do tributo, fazendo com que cada um membro do estado contribuisse para o Cofre geral na razão directa do seu consumo; mas este fim imminantemente filosofico, e a primeira vista justo, não se poderá já mais conseguir na rigorosa accepção dos Economistas, por que nem todos consomem na razão de seus teres e redditos; e disto resulta a injustiça, até certo ponto, quando se tributão indistinctamente todos os objectos de consumo pela mesma escala. (OBSERVAÇÃO 10, p. 4)

Enfatiza ainda que:

Não raras vezes acontece que um cidadão pobre e laborioso é sobrecarregado de numerosa familia, a qual o força a consumir muito mais que um outro cidadão rico e opulento mas sem familia, e se ambos pagarem os impostos na razão do seu consumo, seguir-se-ha que o pobre pagará muito maior somma de tributos que o rico opulento: eis por tanto a injustiça do tributo por consumo, quando elle é lançado sem criterio sobre todos os objectos de primeira e indispensavel necessidade a vida social. (OBSERVAÇÃO 11, p. 4)

Ao arguir sobre o sistema de impostos no Brasil, Dr. Soares acrescenta que:

O Systema de Impostos do Brazil, com quanto tenha produzido uma progressão constante nas Rendas geraes do Imperio [...] não é com tudo fundada sobre principios de iquidade, e antes pelo contrario elle muito se recente da falta de equilibrio com que peza sobre as diversas classes da sociedade brasileira; por quanto, funda-se quazi que somente nos tributos indirectos, sendo estes em maior parte lançados sobre a Importação para consumo; de sorte que sendo a nossa principal fonte de renda as Alfandegas, uma guerra externa com uma Potencia Maritima pode estancar esta fonte, e reduzir a extrema penuria a administração fiscal do paiz. (OBSERVAÇÃO 140, p. 54)

“Uma das theses que estabeleci no principio deste Bosquejo foi esta: - O melhor Systema de tributar será aquelle que tiver por baze as imposições directas e indirectas.” Isto posto, infere-se que “[...] só assim se poderá estabelecer alguma igualdade relativa na derrama e cobrança das imposições, taxando-se a fortuna individual conhecida pelos meios directos, e a desconhecida pelos indirectos.” (OBSERVAÇÃO 141, p. 54).

Dr. Soares explica que “Si se comparar o systema de impostos de algumas das principaes nações de Europa se chegará a conclusão de que os impostos directos entrão na composição da Receita geral desses Estados em muito maior proporção que no Imperio do Brazil.” Além disso, “Sei que é bem difficil estabelecer com igualdade o lançamento e cobrança de um tributo, mas tambem não ignoro que quanto maior for o exame que se fizer sobre os effeitos do tributo, tanto melhor se poderá fazer a sua correcção.” (OBSERVAÇÃO 178, p. 72).

Assim sendo, “Resta-me finalmente justificar as alterações que proponho na cobrança da Decima Urbana do Municipio da Côrte, visto que nas Provincias esta renda é provincial.” (OBSERVAÇÃO 221, p. 85). Dr. Soares expõe: “Este Imposto foi creado no Brazil pelo Alvará de 27 de Junho de 1808, e tem sido ampliado, e restringido por leis posteriores, mas actualmente segue-se no seu lançamento e cobrança as disposições do Regulamento nº 409 de 4 de Junho de 1845.” (OBSERVAÇÃO 222, p. 85).

“Todos estes graves defeitos administrativos forão de Portugal transplantados para o Brazil, e sob a sua esmagadora pressão por muitos annos gemeo o povo Brasileiro.” Por esta razão, “[...] involta com este systema administrativo, veio tambem a pessima forma de tributar portugueza”. Além disso, “[...] as fontes da riqueza do uberrimo solo de Santa Cruz, quazi que se estancarão no seu manancial: entre esses tributos figuravão como os principaes o Siza, e os Dizimos [...]” (OBSERVAÇÃO 554, p. 209).

Por conseguinte, a próxima U.S. refere-se à “Importação e Exportação”. Dr. Soares menciona que “O Exmo. Sr. Conselheiro Baptista de Oliveira no seu Systema Financial do Brazil, é de opinião que os direitos de – Importação – devião ser cobrados ad valorem sob a taxa geral de 20 por cento.” Com excepção “[...] as bebidas espirituosas que devião continuar-se a cobrar na rasão de 50p%; e os objectos de facil contrabando na rasão entre 10 e 1p%.” (OBSERVAÇÃO 157, p. 64). Dr. Soares insere que:

É por tanto evidente, que sendo baixadas as taxas dos generos mais necessários a alimentação e uzos da sociedade, o seu consumo será muito maior, e consequentemente muito maior a importação. Por esta parte pois, me parece que não poderá ser atacada esta minha proposição, e projecto de diminuição nas taxas de Importação por consumo; e de mais no lugar competente hei de concludentemente demonstrar, que as rendas devem crescer, se se adoptar este meu systema financial; por tanto passarei a tratar da Exportação. (OBSERVAÇÃO 165, p. 68)

Além disso, atenta sobre alguns aspectos referentes à exportação e afere:

Eu me aparto da quazi totalidade dos economistas no modo de encarar os direitos de – Exportação –, e por tanto bem sei que apresentando uma nova theoria terei de ser combatido, mas nem por isso deixarei de apresentar e expor minhas ideias tal e qual as consebi; e farei o mais possivel para demonstrar a verdade de meus princípios; sem mesmo temer o que figura Bastiat nos seus Sophismos Economicos, tratando deste mesmo objecto: Figura elle dois introductores um propondo reformas e outro objectando-as, aquelle, diz que lançarei um imposto de 5p% sobre todas as mercadorias exportadas; ao que o outro lhe respondeu: Miséricorde! Monsier l’Utopiste. Vous alle vous faire lapider, et au besoin je jetterai la première pierre. O Utopista porem lhe respondeu: Nous avons admis que la majorité est éclairée. E como eu tambem admitto que a maioria do Brasileiros é esclarecida não temo se apedrejado, senão pela sedição rotina que já está nas vascas da morte. (OBSERVAÇÃO 166, p. 68)

Claude Frédéric Bastiat foi um economista que, no ano de 1845, publicou um compilado de diversos artigos, intitulado *Sophismes Économiques*. Obra esta que demonstra, segundo os autores, o caráter liberal de Bastiat, o qual opõe-se as correntes protecionistas da França (CINELLI; ARTHMAR, 2010).

Dr. Soares discorre que “[...] escreveo, em Setembro deste anno de 1856, o Exmo. Sr. Conselheiro F. de S. Torres Homem, um bem elaborado opusculo com o titulo = Questões sobre Impostos =”. (OBSERVAÇÃO 169, p. 69). Dr. Soares comenta que:

Ora se eu tivesse de sustentar a conveniencia de augmentar os impostos, sem duvida que encontraria um forte escudo no Opusculo do Sr. Conselheiro Torres Homem; porem esse não é meu proposito, pois somente tenho por fim conservar os actualmente existentes, mas fazendo-os convergir a um só centro; por isso que admiro, porem não sigo, a argumentação de S. Ex<sup>a</sup>. (OBSERVAÇÃO 170, p. 69)

Francisco de Sales Torres Homem ou Visconde de Inhomerin foi um médico, jornalista e político brasileiro que viveu no século XIX (1812-1876). Como político e escritor, coube o destaque de participante ferrenho na construção do Império do Brasil. Torres Homem “defendia que um monarca deve se lançar à vida pública nos limites das leis e, sempre que necessário, contribuir para a implantação de reformas [...]”. (SOUZA, 2017, p. 110).

A posteriori Dr. Soares considera que “Seria tambem de reconhecida conveniencia fiscal que se estabelecesse o imposto de 2p% de exportação sobre todos os objectos despachados por consumo, quando tivessem de ser exportados de novamente para paizes estrangeiros.”. Assim sendo, “[...] este imposto seria como uma especie de direito de transitio. [...]”. (OBSERVAÇÃO 173, p. 70). Ademais, sintetiza que:

Na introdução deste Bosquejo [...], eu disse que para que os direitos por consumo podessem produzir a igualdade relativa do tributo, preciso era que as taxas fossem muito diminutas sobre os objectos de principal uso e sustento das classes menos abastadas da sociedade; e por que no nosso systema de impostos em vigor são

tributados os generos alimenticios em muito subida escala na sua importação, eu proponho a redução da sua taxa a 5p%, que é igual a quinta parte do que actualmente pagão. (OBSERVAÇÃO 199, p. 79)

“Por esta mesma rasão proponho a redução á 2/3 dos direitos de importação que segundo a Tarifa em vigor se cobrão das Fasendas de primeira necessidade, das quaes se arrecada um direito por consumo na rasão de 30p%, que eu reduzo a 20p%.” (OBSERVAÇÃO 200, p. 79). Além disso, “Para compensar estas diminuições proponho a elevação das taxas das Fasendas e objectos de mero luxo e conforto das classes ricas e opulentas da sociedade Brasileira.” (OBSERVAÇÃO 201, p. 79). Dr. Soares expressa que:

Os objectos de mero luxo e conforto das classes ricas são neste meu systema elevados na rasão media de 10p% sobre as taxas que actualmente pagão por consumo, de sorte que tendo a classe menos favorecida dos bens da fortuna uma diminuição de 30p% no seu consumo, nos objectos referidos, que tambem são consumidos pela classe rica; tem esta o pequeno augmento de 10p%, n’aquelles objectos que menos consome, e por consequencia este mesmo accrescimo se nullifica por aquella diminuição. (OBSERVAÇÃO 203, p. 80)

Dr. Soares atenta que “Carrega o Estado com os prejuisos, resultado dos mais altos preços por que effectua suas compras”. Assim, “[...] os servidores do Estado sofrem o prejuizo em receberem dos cofres publicos um valor, que commercialmente vale muito menos do que a que representa.” (OBSERVAÇÃO 532, p. 201). Acrescenta que “Nem se diga que o Estado não sofre prejuizo algum por que paga e recebe pelo mesmo valor, por ahi é que está o erro em que muitos laborão, visto que o Estado recebe menos e despense mais [...]” (OBSERVAÇÃO 533, p. 201). Inclui em suas ponderações que:

Nenhuma nação pode importar mais do que produz, por que em regra o consumo é sempre igual a produção: logo se uma nação importar como 3, é por que produz nessa rasão, seja por industria ou por mineração. Segue-se pois que se o Brazil consumir 50 mil contos de reis, por exemplo, é por que produz o necessario para pagal-os; por tanto em quanto esta lei reger o mundo, o dinheiro ha de entrar e sahir em todos os Estados do globo dei-lhe o governo o valor que lhe der. (OBSERVAÇÃO 541, p. 203)

Com referência a última U.S. “Riqueza Pública”. Dr. Soares expõe que “[...] da paz interna e externa da nação resulta a prosperidade do Estado, pelo desenvolvimento que se opera na riqueza publica individual [...]” Além disso, “[...] nenhum membro da associação se deve eximir de concorrer com a sua quota para o Cofre geral, na proporção dos seus teres e renditos [...]” (OBSERVAÇÃO 24, p. 8).

Isto posto, pois “[...] todo aquelle cidadão que se quizesse isentar de contribuir para o pagamento da despeza publica, não teria direito de reclamar o auxilio das Leis em seu favor [...].” Assim, “[...] a derrama do tributo deve ser geral, mas feita de forma que não vá gravar os contribuintes alem de um justo limite; por que, neste caso, os meios destruirão os fins, que são a prosperidade nacional, e o desenvolvimento das fontes da riqueza publica individual.” (OBSERVAÇÃO 24, p. 8).

#### 4.2.2 Segunda Parte do Bosquejo (Tomo 2 / 1852-1853)

Sob um contínuo, o Quadro 7 corresponde a segunda parte (tomo 2) do Bosquejo escrito por Dr. Soares, possibilita a visualização não somente das categorias encontradas como também das U.S. e suas respectivas frequências de aparições (observações).

**Quadro 7 - U.S. e suas frequências de observações (obra “Bosquejo – Tomo 2”)**

Conteúdo/ Categoria	Objetivo/Unidade Temática	U.S.	Frequência das observações
Geografia	Ensinar a Geografia em geral, a Geografia do Brasil e a comercial, explicando aos alunos quais os diversos Estados e lugares mais importantes do Globo, a sua organização política.	Organização política	2
Estatística Comercial	Ensinar meio circulante, as suas dívidas, o seu movimento comercial interno, e externo, os seus principais produtos, progressos industriais, meios de comunicação, e as distâncias de praça a praça. Fazer conhecer também os principais produtos das Províncias do Brasil, as Nações que os possuem semelhantes, aquelas em que eles tem ou possuem ter maior extração, e igualmente a importância comercial de cada Província.	Dívida	17
		Movimento comercial interno	13
		Meios de comunicação	1
Escritura ção Mercantil	Principiar o curso fazendo recordar a seus alunos todos os cálculos aritméticos aplicáveis ao comércio: dar-lhe-há noções elementares do cálculo de probabilidades e depois de explicar-lhes desenvolvidamente a Metrologia nacional, comparando-a com os sistemas de pesos e medidas dos Países comerciais, com aplicação as questões mais usuais da estereometria, passará a ensinar-lhes a contabilidade e escrituração mercantil, o sistema de câmbios, as leis que determinam suas variações, a escrituração por partidas dobradas, os saques de praça a praça, a arrumação de livros, e as principais operações do comércio.	Cálculo de probabilidades	2
		Contabilidade	124
		Escrituração por Partidas Dobradas	136
		Operações de Comércio	12
Economia Política	Ensinar noções mais gerais da ciência, a teoria do valor, da produção, do salário, da renda, e da moeda, a dos bancos, caixas econômicas, e empréstimos, a dos impostos, e da importação e exportação, explicando igualmente as relações existentes entre o comércio, e as outras fontes da riqueza pública, e fazendo de tudo a devida aplicação.	Renda	67
		Moeda	5
		Empréstimo	32
		Imposto	5
		Importação e exportação	6
		Riqueza pública	2
Total de observações contidas na obra			424

Fonte: Dados da Pesquisa.

Conforme explicitado por meio do Quadro 7, expõe-se que as categorias/conteúdos analisadas referem-se a: “Geografia”; “Estatística Comercial”; “Escrituração Mercantil”; e “Economia Política”. Com referência à categoria “Geografia” fora identificada a U.S.: “Organização Política”. Sob esta unidade Dr. Soares menciona que:

A grande falta de que se recentem todas as administrações fiscaes é, em todos os paizes, e muito principalmente no Brazil, a ignorancia em que esta o legislador, e administração fiscal da fortuna publica individual, pois que ninguem ha que se denuncie ao fisco para ser-lhe lançado um imposto; porque se fosse possível organizar uma exacta statistica dos teres e reditos de cada cidadão, facil e suave seria a missão do administrador fiscal, e mais facil ainda do legislador, porque poderia fazer applicação das regras da sciencia econômica, lançando contribuições directas – per capita, e pro rata – sobre todos os cidadãos, mas não sendo isso possível no estudo actual da sociedade, e nem mesmo podendo ser exequível uma lei que obrigasse ao cidadão a recensear seus bens, segue-se que as imposições mais aceitaveis e menos gravozas são as indirectas, porque menos percebidas são nos seus effectos pelos contribuintes, embora delas maiores trabalhos resultem para a fiscalisação. (OBSERVAÇÃO 35, p. 16)

No campo da administração pública, na via da ciência econômica, menciona-se como um de seus entrelaçamentos a eficiência. Esta que necessariamente precisa estar atrelada a organização dos Estados com o intento de proporcionar um mais apropriado uso dos recursos, bem como a satisfação das necessidades dos cidadãos em âmbito coletivo (MUNIZ, 2007).

Condizente a categoria/conteúdo “Estatística Comercial”. Expõe-se que foram identificadas as U.S.: “Dívida”; “Movimento Comercial Interno”; e “Meios de Comunicação”. Com relação à U.S. “Dívida”, salienta-se que Dr. Soares elaborou um tópico denominado de “Apolices da divida publica” o qual menciona que:

Identicamente ao que fica designado com referencia ao recolhimento das Notas geraes, se deve proceder para com a Amortização das apolices da Divida Publica; declarando-se no balanço não só o valor das Apolices recolhidas, e o seu juro, como tambem o valor porque forão retiradas da circulação; isto é, o seu valor real e nominal; porque a diferença abaixo do valor nominal produz um verdadeiro lucro para o Estado, e como tal uma renda eventual, a qual serve para compensar o prejuizo havido na vendas Apolices, quando esta é feita abaixo do seu valor representativo legal. (OBSERVAÇÃO 224, p. 148)

“Seria de grande conveniencia fiscal que existisse em Londres uma Secção de empregados do Thesouro Nacional, a qual fosse incumbida da contabilidade financeira do Brazil na Europa”. Além disso, “[...] de receber os fundos remetidos do Thesouro para o pagamento dos juros e amortização da nossa Divida externa” (OBSERVAÇÃO 258, p. 159).

Inserer também que “[...] esta secção melhor satisfaria as vistas fiscaes, e mesmo muitas economias traria para a Fazenda Nacional: é tempo que nós por nós mesmos dirijamos nossos negocios.” (OBSERVAÇÃO 258, p. 159). Dr. Soares aduz ainda que:

Quando porem o Corpo Legislativo, ou o Governo Imperial autorisar um credito extraordinario, em circunstancias anormaes para se acudir a urgente e indisciplinaveis despezas do Estado, e que para a realização dos fundos não chegue o producto da arrecadação das Rendas Geraes do Exercicio, nem os saldos dos anteriores, e que por essa cauza se autorise alguma operação de credito, como por exemplo a venda de Apolices da Divida Publica interna; neste caso, o artigo do Diario que descrever o credito concedido, deve ser redigido de outra forma, abrindo-se uma conta especial a Creditos Extraordinarios, e supplementares [...]. (OBSERVAÇÃO 327, p. 183)

Uma das formas de “[...] endividamento interno era derivada da emissão de bilhetes, apólices e títulos do Tesouro, remuneradas a juros, que compunham as chamadas dívida flutuante (de curto prazo) e dívida fundada (de prazo mais extenso).” (ZILLOTTO, 2011, p. 30). Sáez (2008, pp. 151-152) também menciona que “O registro da dívida se fez acompanhada de juros altos para a média da época, mas o que mais chamou a atenção foi que mesmo endividado o comerciante não deixou de emprestar dinheiro na praça.”

Relacionando-se a isso a posterior U.S. refere-se a “Movimento Comercial Interno”. Dr. Soares explana acerca do movimento de fundos e diz que “Nesta classe de Movimento de Fundos se devem lançar em despeza todas aquellas transacções que nesta mesma classe tenham sido descriptas na receita.” Nesse aspecto, “[...] visto que sem que assim se proceda não se poderão saldar estas contas no encerramento do Exercicio, pelo Balanço Geral da Escripuração Central do Imperio, e nas Provincias pelo Balanço definitivo das Thesourarias de Fazenda.” (OBSERVAÇÃO 239, p. 153).

Ademais, Dr. Soares comenta que é necessário “[...] dar a sahida de Lettra que se cobra, não só para se conhecer a cauza do seu desaparecimento do saldo onde figurava, como para que no Thesouro Nacional se possa calcular o estensão deste meio de credito empregado nas transacções financiaes.” Dessa maneira, “[...] sendo estas as rasões por que se devem descrever as Lettras á receber nos balanços, cumprindo tambem declarar as Lettras á pagar, quando as houver, porem na ordem inversa da aqui determinada.” (OBSERVAÇÃO 242, p. 154).

Seguindo-se para a próxima U.S. que se refere a “Meios de Comunicação” Dr. Soares menciona: “Comecei a passar a limpo este trabalho em 14 de Agosto de 1856, e conclui em

21de [ilegível]. A 1ª Parte deste 2º Tomo está escripta desde 1852, e já foi impressa n'aquelle anno.” Em quanto que “[...] a 2ª Parte =Escrituração Central= conclui em Abril de 1853; e estou na mão do Conselheiro Joaquim Francisco Vianna 8 meses, e na do Marques de Parana 18 meses.” (OBSERVAÇÃO 1, p. s/n).

Com relação à categoria/conteúdo “Escrituração Mercantil” tem-se suas respectivas U.S., sendo elas: “Cálculo de Probabilidades”; “Contabilidade”; “Escrituração por Partidas Dobradas”; e “Operações de Comércio”. A U.S. seguinte refere-se a “Cálculo de Probabilidades”. Dr. Soares comenta que:

No Commercio não se faz uso de Orçamentos propriamente taes, porque o giro mercantil, inda que é fundado sobre a lei das probabilidades, estas mesmas são calculadas de momento pelo negociante, sem que para isso empregue algum systema de escripturação; e quando succede escrever o seu orçamento, o faz arbitrariamente; e nem mesmo no commercio há bazes fixas para sobre ellas fundar um orçamento, e calcular as eventualidades das transacções, por que estas dependem de muitas circumstancias e contingencias das praças em que, e com que se negocia. (OBSERVAÇÃO 33, p. 15)

Segundo Aguiar (2008) não há uma concordância na literatura quanto à origem do orçamento, bem como o início dos registros orçamentários. No entanto, tem-se que o orçamento vincula-se intrinsecamente ao governo representativo. Assim, consta como primeira lei orçamentária sua elaboração no ano de 1827, mesmo que na constituição de 1824 alguns traços já fossem percebidos acerca desta (AGUIAR, 2008). Neste íterim, Dr. Soares complementa que:

Em Finanças porem são os Balanços e Orçamentos peças essencialmente indispensaveis, e sem as quaes não se pode dar um passo seguro na administração fiscal do Estado. O Orçamento financial tem bazes certas, quanto as despesas ordinarias, e elementos provaveis, quanto as receitas; e bem assim com referencia as despesas extraordinárias presuniveis; mas nem por isso se pode dizer que um Orçamento seja um calculo exacto e infalivel das rendas e despesas publicas, porem sim, e tão somente a estimação muito provavel, dadas certas e determinadas condições que tenham entrado em linha de conta na formação do orçamento. É portanto o orçamento financial uma peça da contabilidade publica que não tem igual, nem mesmo semelhante a contabilidade mercantil; e inda por consequencia mais esta grande differença existe entre as duas contabilidades. (OBSERVAÇÃO 34, p. 15)

Na seguinte U.S., ou seja, “Contabilidade”, Dr. Soares ressalta que “Existe em tudo um verdadeiro ponto em que a contabilidade mercantil toca, e mesmo se confunde, com a contabilidade fiscal”. Tal ponto “[...] se descobre quando se encarão ambas as contabilidades sob o ponto de vista das permutações, que se effectuão, quer nas transacções mercantis, quer

nas operações financeiras [...]” (OBSERVAÇÃO 13, pp. 5-6). Infere-se que fora a partir da Lei 6404/76 a qual contribuiu para que houvesse distinção entre a contabilidade comercial e a contabilidade fiscal (BRASIL, 1976; REIS; SILVA, 2008).

Por conseguinte, Dr. Soares elabora um tópico intitulado “Systema Financial – e observações relativas as suas contas –”. Neste introduz que “A contabilidade financeira, tal e qual eu a concebo, tem por fim escripturar com a possível simplicidade e clareza as receitas e despesas do Estado”. Dessa forma, “[...] com o menor trabalho, e sem perda de tempo se possa conhecer a qualquer hora o estado do activo e passivo da Fazenda Publica”. (OBSERVAÇÃO 23, p. 10). Adiciona ainda que:

No Imperio do Brazil o anno financeiro não é o mesmo anno civil, por que o anno financeiro, alem de começar no primeiro de julho e findar no ultimo de junho do anno seguinte, tem mais seis mezes addicionaes para as Repartições arrecadadoras; e nove para as Thesourarias de Fazenda; e a este espaço de dezoito mezes par as duas, se denomina exercício: accresce que os exercicios começando no 1º de Julho de um anno; findão no fim de Dezembro do anno seguinte a sua gestão, por que os outros tres mezes addicionaes concedidos as Thesourarias de Fazenda, são somente para receberem as contas das Repartições de arrecadação, e subalternas, e para podel-as escripturar; e não para receber e pagar os encargos relativos ao exercicio que findou em Dezembro: os exercicios tomão a denominação dos dois annos em que se comprehendem; por exemplo, o exercicio que começou no 1º de Julho de 1850, e findou em Dezembro de 1851; tomou a denominação de exercicio de 1850 a 1851. O espaço comprehendido de Julho a Junho, se chama exercicio corrente; e os seis mezes seguintes, de Julho a Dezembro, se denomina espaço adicional. (OBSERVAÇÃO 28, pp. 12-13)

E continua:

Desta composição dos Exercicios resulta, que sempre laborão dois exercicios ao mesmo tempo, um no espaço corrente, e outro no espaço adicional, só deixando de laborarem dois exercicios ao mesmo tempo nos tres mezes de Abril, Maio e Junho; e por que cada exercicio tem um jogo especial de livros para a sua contabilidade, e nos quaes deve ser escripturado a sua gestão, segue-se que para bem e devidamente se escripturarem as Partidas financeiras, se precisa saber a legislação de Fazenda, sem o que não se poderão fazer as distincções das arrecadações, e classificar-as pelos respectivos exercicios, e bem assim relativamente as despesas. E não será esta uma muita palpavel differença existente entre as transacções fiscaes e as mercantis? Sem duvida que é. Ora não dando, destas divizões de tempo, e classificações, nenhuma ideia o systema mercantil, como sendo-se versado só nelle, se poderá com regularidade operar nas Partidas financeiras? Não me é possível tal conceber, e muito menos admittir essa possibilidade. (OBSERVAÇÃO 29, p. 13)

Dr. Soares menciona que “São por consequencia muito diversos em sua organização e fins os balanços financeiras dos balanços mercantis [...]” Acrescenta que “[...] os balanços devem ser a exposição succinta e fiel do escripturado [...]” (OBSERVAÇÃO 32, p. 14). Com o intento de sistematizar a contabilidade pública nacional, Dr. Soares prestasse a expor

algumas conceituações, dentre elas: o que circunda os termos Diário; Mestre ou Razão; e Auxiliares.

- Do Diario –

O Diario é um livro em que se lança dia por dia todas as transacções havidas, isto tanto no Commercio, como em Finanças; e a estes lançamentos ou notas, é que se chamão artigos; e quando os artigos são de um só devedor e um só credor, pertencem a classe dos artigos simples; quando porem constão de um só devedor e diversos credores, ou diversos devedores e um só credor, pertencem a classe dos artigos compostos; e, finalmente, quando os artigos envolvem diversos devedores e diversos credores, pertencem a classe dos artigos bi-compostos, ou como geralmente se diz de – diversos a diversos –. É preciso advertir que o Diario é o livro para a escripturação do qual se precizão saber as regras da sciencia, por que é aquelle cujos lançamentos são feitos methodica e systematicamente. (OBSERVAÇÃO 46, p. 21)

- Do Mestre ou Rasão –

O Livro Mestre é o em que, no Commercio, tem cada um individuo com quem se negocia, uma conta aberta por debito e credito; e nelle se abrem tambem todas as contas geraes e especiaes, e para o debito e credito destas contas são transportadas em resumo as transacções descritas no Diario. Em Finanças o Livro Mestre se escriptura identicamente, só differindo quanto os titulos das contas, que são diversos dos titulos das contas mercantis; porque em finanças, não havendo transacções de compras e vendas para negocio, existem somente contas de Receita, contas de Despeza, contas de Operações de credito, e de Movimento de Fundos; e, finalmente, as contas dos Exactores, e Responsaveis da Fazenda Publica. (OBSERVAÇÃO 47, pp. 21-22)

- Dos Auxiliares –

Os Livros Auxiliares são secundarios, e só servem para especificarem as transacções, que inglobadamente se lanção nos dois primeiros livros; e porque essas especificações são arbitrarías no commercio, elles não tem um systema uniforme nos seus artigos, e lançamentos, pelo que diversifica a escripturação destes livros de umas para outras casa commerciaes; em Finanças porem existem Regulamentos que determinão o numero dos auxiliares e a forma de os escripturar; mas quanto a mim, essa forma não é a mais conveniente, por que não encerra em si a necessaria classificação para a organização dos Balanços mensaes e definitivos; em vista do que apresentarei neste systema uma nova formula para a sua escripturação, a qual sendo bem simples, com tudo se presta a confecção dos balanços, e fornece os necessarios elementos para os calculos dos orçamentos, por que é uniforme e systematicamente concebida e executada. (OBSERVAÇÃO 48, p. 22)

Além disso, Dr. Soares comenta que “Os Livros Caixas servem para nelles se fazerem as respectivas cargas e descargas dos Thesoureiros com os quaes servirem, por que estes livros são os verdadeiros demonstradores das receitas e despesas dos Responsaveis que representão.” Reitera ainda que:

Tanto nas transacções mercantis, como nas operações financiaes existem diversos titulos ou contas que servem de meio mechanico para as – Partidas – aos quaes se denominão – Contas Geraes – e, no Commercio, servem para representarem o Negociante dono dos livros; e, em Finanças, para symbolisarem a Fazenda Publica; e é sobre estas contas geraes, e sob as suas subdivizões, que se effectuão os débitos, e os creditos quer do commerciante, quer da Fazenda Nacional; [...]. (OBSERVAÇÃO 57, p. 25)

Em consonância, sintetiza a respeito das contas que ponderou serem as mais necessárias para uma uniforme e sistemática estrutura contábil. “Resumindo o que tenho dito sobre as Contas necessarias para a bôa ordem e clareza da Contabilidade financeira resta-me classificar-as por ordem.” Além disso, “[...] demonstrar o seu desenvolvimento, e o jogo que operão entre si; feito o que, e no lugar competente, applicarei a sua theoria, a acção pratica e mechanica de escripturar os livros fiscaes.” (OBSERVAÇÃO 82, p. 36).

“O Regulamento de 26 de Abril de 1832, trata de uma conta com o titulo de – Capital ou rendimentos applicados –”. No entanto, “[...] os fins que o mesmo Regulamento lhe determina são muito diversos dos que assigno a Conta de Rendimentos applicados, que são substituir as contas commerciaes de Capital, e de Balanços.” (OBSERVAÇÃO 88, p. 39). Dr. Soares comenta que:

Quando a Thesouraria de Fazenda saccar sobre qualquer Repartição Geral da Provincia, deve abrir uma conta especial para escripturar esses saques, [...] e que tem por titulo – Saques sobre as Repartições da Provincia –: a esta conta se creditará qualquer quantia que se saque internamente na Provincia, debitando-se a Caixa pelo dinheiro que se receber; mas no Livro auxiliar dde contas correntes especiaes, se abrirá uma conta individual a cada Repartição sobre a qual se saccar, a fim de se ter desenvolvida esta especie de transacção [...]. (OBSERVAÇÃO 110, p. 50)

“Nunca se poderá bem julgar de uma obra só pela leitura de um dos seus capitulos, por que, é quazi que impossivel, e mesmo humanamente inconsebivel, que um autor possa desenvolver todas as suas ideias em uma só parte de um tratado scientifico [...]” Caso esta proposição fosse possível: “[...] todas as obras contarião de um só capitulo: conscienciozamente declaro que não tenho a vaidade de julgar escoimado de defeitos este meu Systema de Partidas Financiaes [...]”, mas “[...] nutro a convicção de que neste genero, se alguma cauza há escripto, não é de certo sobre a contabilidade fiscal do Brasil [...]” (OBSERVAÇÃO 133, p. 59).

Infere-se assim, de acordo com o que ratifica Dr. Soares que “[...] resta-me o prazer de ser o primeiro que no nosso Paiz escrevi sobre esta sciencia; assignando-lhe um corpo de doutrinas, sem as quaes já mais se poderia estudar este ramo da sciencia fiscal administrativa.” (OBSERVAÇÃO 133, p. 59). Outro ponto abordado por Dr. Soares e intitulado por ele de “Systema para organização da Escripturação Central do – Imperio do Brazil – Secção Primeira” a qual ele insere como “=Considerações geraes=” (OBSERVAÇÃO 166, p. 129), o mesmo insere que:

O Decreto nº 736 de 20 de Novembro de 1850, que reorganizou o Thesouro Nacional, e as Thesourarias de Fazenda, no § 2º do Art.º 20, determinou que no Thesouro Nacional, como centro da Contabilidade Fiscal, se fizesse uma Escripuração Geral de toda a arrecadação e despeza que se effectuasse no Imperio; e a esta escripuração muito judiciosamente denominou = Escripuração Central =: o artigo citado não determinou qual o systema que se deve adoptar nesta escripuração, porque isso não pertence a Lei determinar, porem sim ao Regulamento especial que se deve organizar. (OBSERVAÇÃO 166, p. 129)

Nesse sentido, consta no Decreto nº 736, de 20 de novembro de 1850, no art. 20 § 2º que cabe a diretoria geral da contabilidade “Fazer a escripuração parcial da Côrte e Provincia do Rio de Janeiro, e a central de todo império.” (BRASIL, 1850). Dr. Soares argumenta que:

É por que até o presente não tenha sido confeccionado esse Regulamento, e eu me acho incumbido de montar a = Escripuração Central = (1) tenho encontrado bastantes obstaculos no desenvolvimento deste importante trabalho, os quaes procedem principalmente da falta de methodo, e uniformidade na organização dos Balanços mensaes que ao Thesouro Nacional remetem as Thesourarias de Fazenda, as quaes são as bases para o lançamento das Partidas desta escripuração. (OBSERVAÇÃO 167, pp. 129-130)

“Em Abril de 1850, quando eu escrevia estas linhas, me achava encarregado de montar a Escripuração Central, e da qual consegui escripturar o primeiro mez, e extrahi por ella um balanço mensal de toda a Receita e Despeza do Imperio.”. Em maio do mesmo ano “[...] tive de deixar este importante trabalho por ter de ir para o Rio Grande do Sul a buscar minha familia; quando regressei não pude mais continuar n’esto serviço, por ter sido mandado para a 1ª Contadoria.” (OBSERVAÇÃO 168, p. 129).

No entanto, antes “[...] de partir para o Rio Grande do Sul deixei este meu systema em poder do Exmo. Inrº. Conselheiro Director Geral de Contabilidade, o qual o teve em suas mãos 8 meses, no fim dos quaes, e só depois de reiterados pedidos, o pude obter.”. Porém, “[...] sem S. Exª se dignar dar-me uma palavra a respeito: algumas de minhas ideias vejo adoptadas no Thesouro, porem dellas nenhuma gloria me tem resultado! paciencia.” (OBSERVAÇÃO 168, p. 129). Abatimento este também referenciado por Visconde de Taunay em 1887, o qual também mencionou que esperava que com o tempo Dr. Soares tivesse o merecido reconhecimento (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, 1945).

“Quando eu escrevia este Systema inda não tinha sido expedido o novo Modello de Balanços mensaes, que se mandou executar pela Ordem de 20 de Fevereiro de 1854, o qual muito melhorou este ramo da Contabilidade Publica”. No entanto, “[...] inda mesmo agora a

classificação não é feita convenientemente; necessita de alguma alterações. Isto digo sem intensão de censurar seo autor, sou sincero, e não farei o que elle me fez.” (OBSERVAÇÃO 171, p. 130).

Dr. Soares ressalta que “Vê-se pois do exposto que o primeiro passo a dar-se para se conseguir a uniformidade das transacções das Provincias, é crear um Systema para a organização dos Balanços mensaes das Thesourarias de Fazenda.” Estes “[...] devem ser confeccionados em todas as Provincias do Imperio methodica e systematicamente, remettidos ao Thesouro Nacional em epocas fixas e improrogaveis.” (OBSERVAÇÃO 173, p. 131). Salienta ainda que:

Na opinião de abalisados Economistas financeiros, a melhor contabilidade fiscal será aquella que fôr mais simples, e mais clara; por que em contabilidade o bello está na sua racionalidade e simplicidade: expondo eu estes principios, farei o mais possivel para que este meu systema encerre em si a simplicidade no seu mechanismo, e a racionalidade nas suas demonstrações e fins; e para os conseguir, começarei por tratar dos Balanços mensaes, sobre os quaes fundamentarei o Systema para a organização da Escripturação Central, e no fim apresentarei um Modello pratico desses Balanços, seguido das indispensaveis explicações sobre as classificações da Receita, e da Despeza; das Operações de Credito; e dos Movimentos de Fundos. (OBSERVAÇÃO 174, p. 131)

“Se eu poder conseguir com este meu trabalho melhorar a contabilidade fiscal de minha patria, por bem pago me considerarei de minhas longas vigalias, e dos dissabores que me tem cauzado este escripto, mesmo antes de ser impresso.”. Além disso, “[...] meu fim não foi, nem é apresentar-me autor, e muito menos censurar ninguem, porem sim, e tão somente prestar-me ao meu paiz; a isto se limitão minhas aspirações.” (OBSERVAÇÃO 175, p. 131).

Dr. Soares explana sobre determinadas conceituações como: Receita; Receita Efetiva e Flutuante. Neste íterim traz que “A – Receita – se pode compôr de duas partes distinctas, as quaes eu denominarei de – Receita effectiva – e de – Receita fluctuante –.” (OBSERVAÇÃO 179, p. 133). Assim, “Receita effectiva, é a que provem de uma arrecadação certa e determinada, e mesmo eventual, contanto que proceda da cobrança de qualquer tributo estabelecido pelas Leis Fiscaes.” (OBSERVAÇÃO 180, p. 133). Enquanto que “Receita fluctuante, é aquella que se realisa por meio de qualquer Operação de Credito, e por transacções effectuadas por Movimento de Fundos [...]” (OBSERVAÇÃO 181, p. 133). Dr. Soares salienta que:

Assim como na Receita dos Balanços ha duas especies distinctas, assim tambem na Despeza se distinguem duas qualidades, que vem a ser – Despeza effectiva – e –

Despeza fluctuante – havendo dest’arte coherencia de principios, e uniformidade de systema, bazes essenciaes para se conseguirem os fins que tenho em vistas, a racionalidade e simplicidade da contabilidade financeira do Imperio do Brazil [...] (OBSERVAÇÃO 208, p. 142)

Acrescenta ainda acerca do que intitula “Livros necessarios para a Escripuração Central do – Brazil –”. Assim diz que “Os Livros que julgo necessarios para se montar em boa ordem, e com clareza a – Escripuração Central do Brazil são dose”. Estes se compõem de “[...] dois Livros Capitaes; e dez Auxiliares; não digo com tudo que se possam adoptar, ou deixar de adoptar mais outros livros especiaes.” Contudo, “[...] sou de opinião que estes livros são os indispensavelmente necessarios para se escripturar segundo o plano deste meu systema [...]” (OBSERVAÇÃO 277, p. 166). Estes se referem a Livro Diário e Meste como sendo os dois livros capitais, bem como diz respeito aos dez auxiliares, sendo estes:

Contas correntes especiaes. Receita Geral. Despeza do Ministerio do Imperio. Despeza do Ministério da Justiça. Despeza do Ministério de Estrangeiros. Despeza do Ministerio da Marinha. Despeza do Ministerio da Guerra. Despeza do Ministerio da Fazenda. Receita de Operações de Credito, e Movimento de Fundos. Despeza de Operações de Credito, e Movimento de Fundos. (OBSERVAÇÃO 277, p. 166).

Dr. Soares adiciona ainda que “A conta que julgo conveniente adoptar-se para servir na abertura e encerramento dos Livros da Escripuração Central, é a de =Rendimentos applicados=”. Esta “[...] terá diversas applicações das que lhe forão determinadas pelo Regulamento de 26 de Abril de 1832.” Assim, “[...] por que neste systema ella servirá para se debitem as rendas pela importancia em que forem orçadas, e tambem para com ella se creditarem as despezas fixadas a cada Ministerio.” Portanto, “[...] conseguindo-se dest’arte evitar que hajão como no presente contas somente devedoras, e outras simplesmente credoras, o que é absurdo em uma contabilidade methodica, bem ordenada.” (OBSERVAÇÃO 281, p. 167).

Concatenando-se ao exposto a seguinte U.S. refere-se a “Escripuração por Partidas Dobradas”. Sob este foco Dr. Soares expõe no tópico intitulado: “Systema de Contabilidade por Partidas Dobradas applicadas as – Repartições Fiscaes do Brazil – Considerações geraes sobre o Systema – Mercantil e o Fiscal” que:

Os Economistas e os Financeiros tratando das rendas e despezas publicas são todos concordes entre si, em que a chave da fiscalisação, é sem duvida a ordem e clareza estabelecida na contabilidade fiscal, a qual deve ser montada em ordem a demonstrar todas as rendas arrecadadas, e despezas effectuadas, nenhum financista porem até ao presente, me consta, que tivesse confeccionado um systema de contabilidade e transacções financeiras, que formando um corpo de doutrinas fizesse desaparecer a

obscuridade que inda até agora existe sobre este ramo da sciencia fiscal administrativa. (OBSERVAÇÃO 2, p. 1)

Infere que “Em França, e na Inglaterra, como no Brazil, segue-se na contabilidade fiscal o systema mercantil de =Partidas Dobradas= com mais ou menos alterações, como o que é mais adoptavel a uma bem ordenada escripturação.” No entanto, “[...] serão as =Partidas Dobradas mercantis= só por si sufficientes para bem dirigirem, e por ellas se escripturarem as transacções fiscaes? Serão por ventura identicas, ou mesmo semelhantes todas as transacções mercantis as financiaes?”. Assim, “[...] Sem medo de ser judiciosamente accusado de errar, eu nego essa igualdade, até mesmo semelhança absoluta de uma com outras transacções, como hei de demonstrar.” (OBSERVAÇÃO 3, pp. 1-2). Ademais, corrobora que:

Se as transacções mercantis em muito differem das financiaes, não podem ser applicadas a estas as =Partidas Dobradas mercantis= sem que primeiramente se deduzão regras geraes das transacções fiscaes, e sobre ellas se formule um corpo de doutrinas de commum accôrdo com as bases sobre que repouza o systema mercantil, compondo-se dest’arte um novo systema de =Partidas Dobradas financiaes=: passarei por tanto a analysar as differenças existentes entre as transacções mercantis, e a operações fiscaes a fim de provar a dessemelhança que entre ellas descubro. (OBSERVAÇÃO 4, p. 2)

Diversas obras tem sido escriptas e publicadas sobre as =Partidas Dobradas mercantis=, nas quaes se tem tratado com maior ou menor desenvolvimento a sciencia da contabilidade e transacções commerciaes, mas dos diversos autores que tenho lido, nenhum ainda attingio ao verdadeiro fim scientifico de suas prelecções; pois que quazi que todos, não tem feito mais que se copiarem uns dos outros, apresentando uns mais, e outros menos exemplos práticos, porem já mais diffinindo em si, e seus principios esta sciencia. (OBSERVAÇÃO 5, p. 2)

“D’entre os diversos autores de que tenho conhecimento, o que mais tem esclarecido, e que com mais methodo descrevêo a contabilidade mercantil. Conforme minha opinião foi E. Degrange.” No entanto, “[...] inda assim forçoso me é confessar, que mesmo este autor não adornou as =Partidas Dobradas= d’aquella luz de que são succetiveis.” Isto, pois, “[...] como todos os que o antecederão, e apos escreverão, tudo explicou por meio da rotineira pratica: da forma por que tem sido tratada as = Partidas Dobradas=” (OBSERVAÇÃO 6, pp. 2-3).

Resultando-se que “[...] esta sciencia, que tem por baze um corpo de doutrinas exactas, não tem sido explicada senão pratica e rotineiramente, perdendo por isso muito de sua importancia real e scientifica.” (OBSERVAÇÃO 6, pp. 2-3). Dr. Soares expressa que:

Se pois a sciencia dos commerciantes, denominada =Partidas Dobradas= sobre a qual diversas obras existem impressas, ainda não é ensinada e executada, em geral, senão praticamente, o que não deve succeder com relação as Finanças sobre que muito pouco, ou quazi nada, se tem escripto! Não se poderá negar, de bôa fé, que as

Repartições Fiscaes, que seguem este systema de contabilidade, muito o tem adulterado, introduzindo-lhe diversas formulas incompativeis com a sua claresa e principios, do que tem resultado, alem da confuzão na sua contabilidade, absurdos para a sciencia. (OBSERVAÇÃO 7, p. 3)

Adverte que:

Sem um methodico estudo, e este acompanhado de um logico exame sobre os principios da sciencia; não se pode vantajosamente fazer applicação della, sob pena de tudo confundir e baralhar, em vez de simplificar e esclarecer; isto infelizmente, forçoso me é confessar, tem acontecido em quazi todas as Repartições Fiscaes do Brazil com a adopção das = Partidas Dobradas= sem que primeiramente fossem estudados os seus principios e fins, para sobre elles se formularem as doutrinas que devião ser estabelecidas para regularem as operações e transacções fiscaes, e servirem de baze da contabilidade publica. (OBSERVAÇÃO 8, p. 3)

Por conseguinte, expressa que “Na Escripuração financial somente devem haver como geraes, contas e receita, e contas de despeza.” Assim sendo, “[...] a gestão fiscal é principalmente arrecadar e despender; sendo esta a rasão por que neste meu Systema somente adopto como geraes, as contas que se referem as arrecadações e distribuições.” Por outro lado, “[...] as outras que indico, as subdivido em especiaes, e individuaes.” (OBSERVAÇÃO 19, p. 8).

Dr. Soares ratifica que “Partida Dobrada é a sciencia que ensina a coordenar os debitos, e os creditos de uma Casa Commercial, ou Repartição Fiscal, por meio de artigos claros e breves fundados sobre exactos calculos.” (OBSERVAÇÃO 40, p. 19). Ademais, complementa expondo o conceito de Contabilidade a partir do Dicionário de Administração geral e diz:

Le Dictionnaire General d’administration, no verbo – Comptabilité – diz: Um grand nombre de livres em ont fixé les éléments et les principes, et l’ont amenée à l’etat de Science.” La Science de la comptabilité n’est done pas l’apanage du seul caissier; elle embrasse um horison plus etendu.” (OBSERVAÇÃO 42, p. 19)

“Funda-se a – Partida Dobrada – no invariavel principio de que não se pode debitar um individuo, ou uma conta, sem que nesse mesmo acto se credite outro individuo, ou outra conta.” Dessa forma “[...] e por esta rasão também se diffine esta sciencia como um complexo de quantidades positivas e negativas.” (OBSERVAÇÃO 43, p. 20). Em consonância, Dr. Soares atenta para o que envolve as contas gerais mercantis:

No Commercio com o fim de systematizar as suas transacções, que a esmo erão feitas, e sem nenhuma ordem antes da adopção das Partidas Dobradas, se fizerão diversas combinações, das quaes resultão a convenção de adoptarem-se as cinco Contas Geraes seguintes: Mercadorias Geraes. Caixa. Letras á pagar Letras á receber. Lucros e Perdas. (OBSERVAÇÃO 58, p. 26)

“Alem destas cinco Contas Geraes Mercantis, existem no giro das transacções commerciaes, muitas outras contas que são ou especiaes, ou individuaes.” Sendo as primeiras “[...] subdivizões das geraes, e as segundas são as que se abrem aos individuos com quem o negociante esta em relação de activo e passivo commercio.” (OBSERVAÇÃO 65, p. 29).

Assim sendo, “Deixo de demonstrar o jogo e desenvolvimento destas contas, como por exemplo das de – Capital – Balanço de entradas, e de Sahidas.” Dessa forma, “[...] meu fim não é demonstrar a theoria das Partidas Dobradas mercantis, e tão somente dar uma abreviada ideia deste systema, para fazer a applicação dos seus principios geraes, de debito e credito, as Partidas Financiaes [...]” (OBSERVAÇÃO 65, p. 29).

Dr. Soares salienta que “Quando qualquer responsavel da Fazenda Publica despender, deve ser creditado em vista de suas contas legalizadas, as quaes devem ser examinadas primeiramente.” Além disso, “[...] a conta do Ministerio a que respeitar a despeza deve ser debitada, por que quem fornece ou despense é credor, e o fornecido ou supprido é devedor: demonstrarei por meio de um exemplo.” (OBSERVAÇÃO 102, p. 45).

Em um tópico posterior Dr. Soares aborda sobre o “Modello do Livro Caixa Geral.” Na concepção dele “O Systema de escripturar os outros Livros Caixas é o mesmo, menos o de Caixa de Lettras á receber, e o Registro de Lettras á pagar, por que estes devem ser escripturados em ordem a designar os passadores da Lettras, a sua data, e o dia do seo vencimento.” Além disso, “[...] o livro de Diversos Valores deve ser escripturado de maneira que cada espécie tenha uma conta corrente aberta por debito e credito neste Livro.” No entanto, “[...] são porem taes fáceis estas escripturações que despensa modellar-se a sua formula.” (OBSERVAÇÃO 151, pp. 121 a 123).

Dr. Soares insere no tópico denominado de “Considerações geraes, sobre os – Balanços e Orçamentos–”. Discorre que “Balanço, em these, não é mais que a descripção da Receita e da Despeza comparadas.” A partir “[...] desta comparação resulta necessariamente ou igualdade, ou differença: a differença quando é a favor da receita, se chama – Saldo –; e quando a differença é contra a receita, se denomina – Deficit –.” (OBSERVAÇÃO 152, p. 125).

Para Dr. Soares “Orçamento, é o calculo provavel das rendas á arrecadar, e das despesas que se tem de fazer.” Assim, “[...] este calculo é fundado sobre os elementos que apresentam os balanços dos exercicios anteriores; por que elles demonstrão as rendas arrecadadas, e as despesas realizadas nos tempos a que respeitão.” (OBSERVAÇÃO 154, p. 125). Além disso, destaca que “Os Orçamentos devem ser organizados em vista dos balanços dos tres exercicios anteriores, e tao bem sob o mesmo systema dos balanços; isto é, demonstrando a receita orçada pelas respectivas Repartições que a tem de arrecadar.” Além do que “[...] a despesa pelos objectos, e repartições que a tem de realizar.” (OBSERVAÇÃO 159, p. 126).

“Os balanços devem ser organizados em ordem a se prestarem a todo e qualquer esclarecimento que preciso se fação para os calculos fiscaes administrativos.” Deve-se “[...] isso tanto com referencia a receita, como em relação a despesa, visto que deve ser bem demonstrada a conveniente applicação das Rendas Publicas.” (OBSERVAÇÃO 156, p. 126). Dr. Soares reitera: “Não tenho a vaidosa pretensão de ter inventado uma sciencia”. No entanto, “[...] nutro a convicção de ter coordenado principios que erão rotineiramente ensinados, sem nenhum exame lógico” (OBSERVAÇÃO 163, p. 127).

Além disso, “[...] dei-lhes uma forma methodica: assim assignei a cada principio a sua theoria exacta, e invariavel, conseguindo dest’arte meu fim, que é estabelecer um só systema de Contabilidade para todas as Thesourarias de Fasenda.” Assim, sem que haja esta organização “[...] já mais se poderia obter sem um corpo de doutrinas para se regularisarem as transacções, operações, e lançamentos da contabilidade financeira.” (OBSERVAÇÃO 163, p. 127). “Penso por tanto declarado a origem e fins dos Titulos, ou Contas indicadas neste meu systema; resta-me agora desenvolver o mecanismo das Partidas que devem ser escripturadas nos Livros da Contabilidade Central.” (OBSERVAÇÃO 276, p. 165). Dr. Soares expressa na acerca da elaboração dos mapas geral e parciais e diz que estes:

devem ter alem das colunas para os titulos da Receita, mais dois espaços a esquerda das colunas, sendo um para o mez e anno a que pertencer a arrecadação, e o outro em seguida do primeiro para a importancia total das sommas, notando-se na extrema esquerda do Mappa o Artigo de referencia da Partida do Diario. Na linha superior do Mappa se deve escrever a importancia orçada não só para a arrecadação de todo o Imperio no Mappa geral, como do orçado por Provincias nos seus respectivos Mappas parciais; deixando-se tres linhas em branco entre o orçado e arrecadado para neste espaço se faser a comparação no encerramento do exercicio, e em vista do Balanço geral e definitivo do Imperio. (OBSERVAÇÃO 290, pp. 170-171)

“O Mappa geral recapitulando as despesas por verbas, deve conter tantas colunas e mais duas, quantas forem as verbas de despeza.” Estas “[...] duas colunas mais, servirão para, na primeira se lançar a epoca a que respeita a despeza; isto é, o anno e o mez; e a segunda se lançar a importancia total.” (OBSERVAÇÃO 296, p. 172). Além disso, menciona que:

Os Mappas parciaes que tem de demonstrar as despesas por Provincias, devem ser tambem organisados segundo os mesmo principios do Mappa geral, porem contendo em si maior desenvolvimento, visto que nelles se devem decompor as diversas despesas que se fazem debaixo de uma só verba; isto é, devem descrever as verbas de despeza com o mesmo desenvolvimento que ellas tem nos balanços definitivos do Imperio: alem de que em vista da distribuição do credito consignado, se lançará em cada coluna do Mappa a importancia que lhe foi fixada para a sua despeza no exercicio, deixando-se tambem as tres linhas em branco antes de começar a escripturar-se a despeza effectiva, para qualquer augmento que lhe for distribuido. (OBSERVAÇÃO 299, p. 173)

“Todos os Artigos do Diario que forem desenvolvidos nos Auxiliares, o deverão ser com a mesma data, e sempre com referencia ao numero da Partida que desenvolverem”. Dessa maneira, “[...] é de reconhecida conveniencia que todos os Livros de uma bem ordenada contabilidade joguem entre si as referencias.” Isto posto, “[...] não só por que assim muito se facilitão as conferencias, como por que sendo os diversos livros partes de um todo devem-se ligar entre as suas relações.” (OBSERVAÇÃO 300, p. 173). Ademais, exprime que:

O lançamento pratico será feito da seguinte forma: primeiramente se refundirão todos os balanços das Provincias relativos ao mesmo mez, em um balanço geral, porem somente classificado por verbas, e ao depois de conferido, servirá este resumo para o lançamento do Mappa geral; e quanto aos Mappas parciaes serão escripturados pelos balanços provinciaes: do exposto se conclui que os Auxiliares são a copia fiel dos balanços mensaes. (OBSERVAÇÃO 301, p. 173)

“Para se não confundirem as Operações de Credito com os Movimentos de Fundos, deve-se dividir não só o livro de receita, como o de despeza em duas partes.” Na primeira “[...] se escripturarão as Operações de Credito, e na 2ª as contas de Movimento de Fundos.” (OBSERVAÇÃO 304, p. 174). Dr. Soares pondera acerca de algumas vantagens que o sistema de escripturação desenvolvido por ele compreende. Assim, argue que:

Do exposto se deve concluir que este systema de escripturar os Livros Auxiliares se reduzir a copiar fielmente os balanços mensaes das Provincias, e do Thesouro Nacional, de sorte que no fim do exercicio sem grande trabalho se poderá organizar por elles o Balanço geral e definitivo do Imperio, por que assim muito se simplifica e adianta essa importante peça da contabilidade fiscal; e os balanços definitivos das Thesourarias de Fazenda, serão dispensaveis, se não fora a conveniencia da sua conferencia das transacções realisadas dentro do exercicio. (OBSERVAÇÃO 306, p. 175)

Uma outra grande vantagem tem este meu systema de Escripção sobre o que actualmente se segue no Thesouro e nas Thesourarias de Fazenda, e é, que sendo uniformes em todas as Provincias as contas, os lançamentos, e as classificações, ficão todos os Empregados de Fazenda habilitados, a trabalharem em todos os serviços, e deixarão de haver essas mesquinhas especialidades, que nada em si indicão; visto que uma especialidade é toda a contabilidade fiscal. (OBSERVAÇÃO 307, p. 175)

“Os estreitos limites deste meo trabalho, e muito mais a falta de tempo, me privão de juntar os Modellos dos Livros Auxiliares da Escripção Central do Brazil”. Dr. Soares adverte que “[...] se requer muita attenção, para que não succeda levar a uma coluna, o que devia ser lançado em outra, e sobre isto nenhuma regra se pode dar, e só depende da pratica.” (OBSERVAÇÃO 308, p. 175). Posteriormente, Dr. Soares inclui em suas argumentações um tópico denominado de Teoria das Partidas Dobras com ênfase para a aplicação na escrituração pública brasileira e diz:

Partida Dobrada, é a sciencia que nos ensina a coordenar os debitos e os creditos de uma Casa Commercial, ou Repartição Fiscal, por meio de Artigos, ou notas systematicas fundadas sobre calculos exactos a que se chamão – Partidas –. Estas – Partidas se dividem em tres classes, de simples, compostas, e bi-compostas, ou como geralmente as denominão de – diversos a diversos –. Partida, ou Artigo simples, é o que consta de um só devedor e um só credor: Artigo composto, é o que se comprehende um só devedor e diversos credores, e viceversa; e Artigo bicomposto, é o que envolve em si diversos devedores e diversos credores, por cuja razão é geralmente denominado de – diversos a diversos –. (OBSERVAÇÃO 312, p. 177)

E continua:

Devo porem observar que antes de se lançar a Partida no Diario se deve verificar bem o resumo dos balanços que servir de base a fim de se corrigirem todos os enganos, e assim se evitarem os extornos, que se terião de fazer para evitar qualquer engano que em si contivessem as transacções depois de lançadas; por que vale mais levar mais tempo, e ser exacto o trabalho, que fassel-o em muita rapidez e cheio de erros. (OBSERVAÇÃO 339, p. 190)

Com relação a U.S. “Operações de Comércio”, Dr. Soares apresenta o tópico intitulado “Systema Mercantil – comparado com as operações financiaes”. Expõe que: “Por pouco que se reflita se deve conhecer a primeira vista que o fim principal do commerciante é applicar todos os meios licitos ao seu alcance para augmentar o seu capital no menor espaço de tempo possivel, e com o menos despendio e trabalho [...]” (OBSERVAÇÃO 10, p. 5). Acrescenta que:

No Commercio, assim como em Finanças, existem demonstrações periodicas das transacções effectuadas, as quaes se denominão – Balanços –, e se referem a um espaço de tempo; por exemplo, a um mez, ou um anno; porem no Commercio a sua

forma de organização é arbitrária, por que só tem por fim demonstrar o activo e passivo da Casa Commercial a que respeita, e também o seu capital, e os lucros e perdas que se derão no tempo que comprehende o Balanço; costumão também fazer a descripção dos moveis e immoveis do negociante, por fazerem estes objectos parte do seu capital: a ordem da descripção de um Balanço Commercial é porem arbitrária. (OBSERVAÇÃO 30, pp. 13-14)

Na sequência a categoria/conteúdo diz respeito a “Economia Política”. Esta que compreende as seguintes U.S.: “Renda”; “Moeda”; “Empréstimo”; “Imposto”; “Importação e Exportação”; e “Riqueza Pública”. A respeito da U.S. “Renda”, Dr. Soares exprime que “Em Finanças todos os esforços do administrador sabio e zeloso se cifrão, em equilibrar as receitas com as despesas publicas.” Assim sendo, “[...] os meios á seguir, estudar as causas que actuão sobre as rendas e gastos nacionaes, e applicar todos os recursos do Estado conforme as regras e principios da sciencia Economica-administrativa, a fim de que ellas se não excedão.” (OBSERVAÇÃO 11, p. 5). Dr. Soares insere sobre as contas que envolvem operações de crédito, bem como o que chama do jogo das contas fiscais.

Das Contas de – Operações de Credito –

Em Finanças existem certas e determinadas operações que produzem receita sem que esta provenha da cobrança das diversas Imposições que se arrecadão no Imperio, e por que esta especie de transacções procedem de alguma operação de credito feita em virtude acto Legislativo ou Administrativo para se fazer face a deficiencia das rendas provenientes dos Impostos, julgo conveniente separar as contas relativas a estas transacções das de – Perdas Geraes –, classifical-as sob o titulo de – Operações de Credito –. (OBSERVAÇÃO 77, p. 34)

– Do Jogo das Contas Fiscaes –

A Conta de – Rendas Geraes – deve ser debitada em vista da Lei do Orçamento pela importancia em que for calculada a sua arrecadação, por que esta conta é a de Receita dos Impostos; e será creditada por todas as quantias que se fazem arrecadando das diversas Imposições que se cobrão no Imperio do Brazil. (OBSERVAÇÃO 84, p. 38)

Neste íterim apresenta que “Quando na Thesouraria de Fazenda se proceder a arrendamento, ou arrematação de algum Proprio Nacional, e o arrendatario, ou arrematante assignar Lettras á pagar a Fasenda Nacional da importância do contrato.”. Para tanto, “[...] a conta de Rendas Geraes deve ser creditada, e a de Lettras á receber debitada” (OBSERVAÇÃO 113, p. 51). Posteriormente, “[...] quando a final se receber o valor, a conta de Caixa será debitada pelo dinheiro que imbolsa; e a de Lettras á receber creditada pela cobrança da Lettra [...]”. (OBSERVAÇÃO 113, p. 51).

Dr. Soares argue que “Quando dois exercicios estão funcionando, as rendas e despesas de cada um, devem ser distinctamente escripturadas nos livros de seus respectivos

exercícios, visto que cada um tem a sua distincta gestão.” No entanto, “[...] não lhes tira a qualidade de serem um espaço de tempo designado na Lei para girivem-se os seus encargos.” Sendo assim, “[...] tanto as rendas de um como as de outro pertencem ao Estado, assim como as despesas de cada qual são despezas nacionaes.” (OBSERVAÇÃO 232, pp. 150-151).

Parte-se para a seguinte U.S., a qual se refere a “Moeda”. Sob esta unidade Dr. Soares menciona acerca do “Recolhimento de Notas Geraes” e diz que:

Este titulo tem por fim demonstrar a diminuição das Notas geraes emittidas na circulação (Papel Moeda) e tão bem os seus valores; e para se conseguir este fim deve a Caixa de Amortização, e as Thesourarias de Fazenda remetterem ao Thesouro Nacional uma conta especial demonstrando os recolhimentos que fizeram, e lançar nos balanços mensaes sob este titulo a sua importância; na conta especial se deve conter não só o valor das Notas, como tambem as suas estampas e series, para os fins convenientes da Escripuração Central. (OBSERVAÇÃO 222, p. 148)

Concatenando-se ao anteriormente exposto, a próxima U.S. compreende “Empréstimo”. Insere-se que para a realização de empréstimos, principalmente em âmbito governamental. Estes, além de cautela para sua solicitação, também se precisa tomar algumas precauções com relação a efetivação de tais operações (MONTEIRO; ROCHA, 2018). Prudência esta também preconizada por Dr. Soares:

Quando por falta de meios em um Exercício se mandar passar por emprestimo de outro Exercício alguma quantia, o exercício supprido deve ser debitado, e o exercício suppridor deve ser creditado. É esta uma operação de credito feita administrativamente, pelo que assim que o exercício supprido tiver em seus Cofres os fundos necessários, deve indemnisar o emprestimo que lhe foi feito; visto que nenhum exercício pode ser desfalcado de suas rendas, por que se se podessem passar quantias de uns para outros exercícios, ficavão de nenhum effeito estas divisões fiscaes; cumpre por tanto que todos emprestimos dos exercícios entre si sejam saldados até o encerramento dos mesmos exercícios. (OBSERVAÇÃO 115, p. 52)

Reitera que “Quando o Exercício supprido indemnisar o emprestimo recebido, deve-se nos livros do Exercício suppridor debitar a conta de Caixa, e creditar-se a conta do Exercício que paga o supprimento.” Sob este viés, “[...] quando se fez o emprestimo se creditou a conta de caixa pelo dinheiro despendido, debitando-se ao exercício supprido.” Assim sendo, “Nestes artigos sempre se deve fazer referencia aos em que se descreverão os emprestimos, e declarar se o pagamento é feito por conta, ou por saldo da somma emprestada.” (OBSERVAÇÃO 117, p. 53).

Dr. Soares inclui ainda em suas explanações sobre o “Pagamento de Emprestimos d’um a outro Exercício.” Discorre que “Serve este titulo para nelle se descrever a

indenização que um Exercício faça a outro, quando ambos estão em andamento, das quantias que tenha recebido por empréstimo.” (OBSERVAÇÃO 230, p. 150). Explicita ainda que:

Esta operação não deve ser considerada como – Movimento de Fundos, porem sim como Operação de Credito feita administrativamente; por que, sendo o Exercício um espaço de tempo limitado as operações de receita e despeza a elle relativas, é claro que cada exercicio deve ser considerado com um ente distincto; e por consequencia no que se recebe o emprestimo fica havendo uma real receita, e no que faz o supprimento uma real despeza: devo porem observar que este caso é especial, e somente assim considerado no ponto de vista da divizão e separação dos exercicios entre si, por que logo que um exercicio termina o tempo de sua gestão, os seus saldos, e bem assim os seus encargos por pagar, passam no encerramento das contas para o exercicio que se lhe segue, e a esta passagem do saldo não se pode chamar operação de credito, porem sim de Movimento de Fundos. (OBSERVAÇÃO 231, p. 150)

Dr. Soares permanece suas arguições na busca de elucidar outras denominações dadas ao pagamento de empréstimos. Assim, expressa:

Pagamento de Empréstimos de Cofres Provinciaes. Quando a Caixa geral paga uma somma que por emprestimo tinha recebido da Caixa Provincial, deve lançar este pagamento com esta denominação, e na classe de – Operações de Credito – por que uma semelhante transacção é evidentemente uma operação de credito, e como tal em receita assim se a descrever. (OBSERVAÇÃO 233, p. 151)

Pagamento de Empréstimos de Cofres Publicos especiaes. Quando a Caixa Geral pagar os Empréstimos que lhe tiverem sido feitos por Cofres Publicos especiaes, como por exemplo, pelo de Depositos e Cauções, Depositos Publicos, Juros em Deposito, ou outro qualquer que tenha uma applicação especial, deve lançar esses pagamentos sob este titulo, e consideral-os na classe de – Operações de Credito –, tendo-se muito em attenção a declaração de Cofre ou Cofres a quem se fizerão as indenizações, e quanto pago a cada um, conforme praticamente demonstro no Modello de Balanços. (OBSERVAÇÃO 234, p. 151)

Pagamento de Empréstimos Particulares. Algumas vezes pode acontecer que por falta de meios na Caixa geral, e para se poder accodir a urgentes despezas, se tenha de recorrer a empréstimos temporarios pedidos a particulares: ora é claro que uma receita realisada por esta forma importa uma Operação de Credito feita administrativamente, e como tal deve nesta classe ser descripta. Empréstimos realisados por esta forma devem ser pagos de preferencia a qualquer outro encargo, logo que hajão os necessarios fundos na caixa geral, sendo que elles sejam contrahidos sem condição de juro, e por tempo indeterminado; visto o Credito da Fasenda Publica deve ser sustentado de preferencia a qualquer outro negocio. (OBSERVAÇÃO 235, pp. 151-152)

“Se esses empréstimos forem realisados por tempo determinado, e com obrigação de juros, deve-se no acto do pagamento lançar sob este titulo somente a importancia emprestada”. Isto posto, “[...] por que a somma dos juros será levada para a verba competente que é – Despeza Eventual – ” (OBSERVAÇÃO 236, p. 152).

Assim sendo, “[...] deve-se porem declarar em nota no fim do Balanço a ordem que authorisou o emprestimo, e a despesa com a sua realisação. Se se pagar o emprestimo antes da época do seu vencimento, e com desconto dos juros á vencer [...]”. Este processo sendo “[...] em referencia as Lettras do Thesouro Nacional.” (OBSERVAÇÃO 236, p. 152).

Com relação à U.S. “Imposto” Dr. Soares menciona que “[...] as contas devem expressar, ou pelo menos conter em si a ideia de suas origens e applicações.” Dessa maneira, “[...] sendo evidente que os Direitos; Impostos, e Taxas que se arrecadão no Imperio do Brazil, em virtude de Leis geraes, e que formão a massa da sua receita, cumpre que haja uma conta que abranja o todo destas arrecadações.” Em consequência disto “[...] deve-se adoptar uma conta com a denominação de – Rendas Geraes –.” (OBSERVAÇÃO 69, p. 30).

No tocante a seguinte U.S., sendo ela: “Importação e Exportação”, Dr. Soares salienta acerca do que compreende as classes de: Importação; Despacho marítimo; Exportação; e Interior.

A Classe de – Importação – comprehende todos os direitos que se cobrão dos objectos manufacturados e em bruto, que são importados no Imperio do Brazil procedentes de paizes estrangeiros, e que se despachão para consumo, e mesmo por reexportação e baldeação; e tambem o expediente dos generos estrangeiros e nacionaes navegados por cabotagem de umas para outras Provincias. Estas imposições devem ser descriptas com a mesma numeração e denominação que tiverem na Lei do Orçamento, e assim se procederá em todas as outras classes. (OBSERVAÇÃO 184, p. 134)

A Classe de – Despacho Maritimo – pertencem as imposições que se cobrão dos Navios nacionaes e estrangeiros que naveção para os portos do Imperio, quer sejam de longo curso, quer por cabotagem, ou internamente nos rios e lagos. (OBSERVAÇÃO 185, p. 134)

Além disso, “A Classe de – Exportação – comprehende todos os direitos que se cobrão na exportação dos productos nacionaes, ou nacionalizados, quer sejam manufacturados, ou em bruto, que se despacharem para paizes estrangeiros.” (OBSERVAÇÃO 186, p. 134). Por conseguinte, a U.S. posterior refere-se à “Riqueza Pública”. Esta que Dr. Soares expressa:

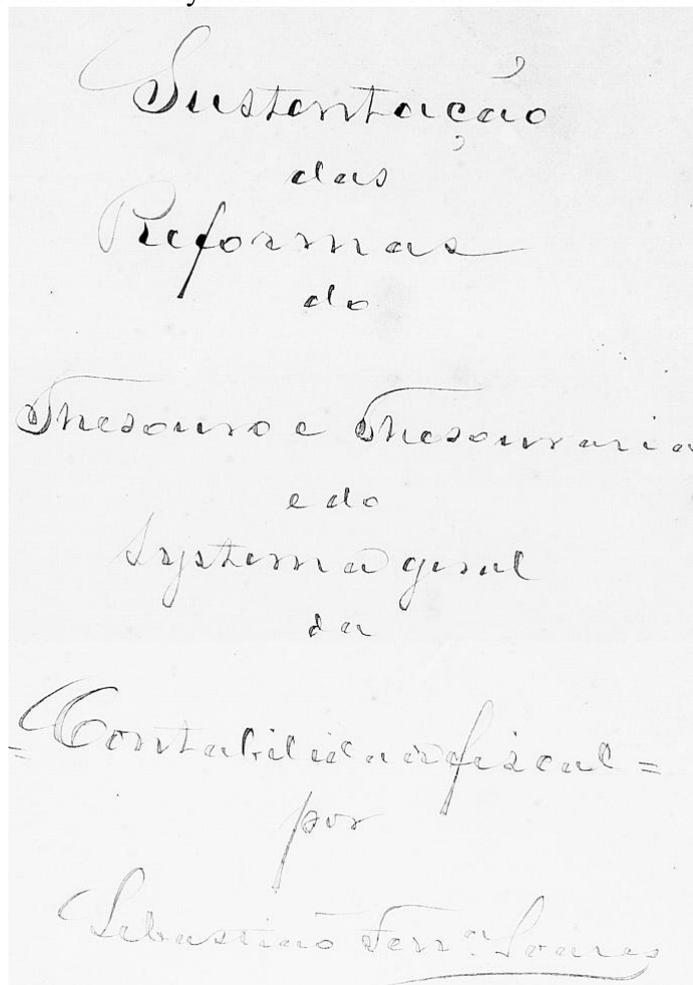
Resumindo o grande numero dos titulos em pratica nas Repartições de Fazenda, tive em vista a simplicidade e racionalidade da Contabilidade Publica, e o fazer desaparecer esse labirinto em que se achão emmaranhadas as classificações da receita e despeza nacional, do qual nasce a necessidade do grande pessoal que actualmente se occupa em prejuizo do Estado, visto que são braços improductivos para as artes e industrias que formão a riqueza do paiz. (OBSERVAÇÃO 261, p. 160)

“Não se me censure o eu assim exprimir-me sendo empregado do Thesouro, por que antes que tudo sou brasileiro, e não sou tão iguista que ao meu bem estar particular queira sacrificar os interesses geraes do paiz [...]” Dr. Soares infere que “[...] sei que adquirirei desafeiçoados, mas tenho por norte a lei do dever, e isto me anima.” (OBSERVAÇÃO 262, p. 160).

#### 4.3 Sustentação das Reformas do Thesouro e Thesourarias e do Systema Geral da Contabilidade Fiscal (1873)

Apresenta-se, preliminarmente, por meio da Figura 6 um recorte o qual refere-se capa de abertura elaborada por Dr. Soares para esta obra.

**Figura 6** - Recorte da capa referente a obra “Sustentação das Reformas do Thesouro e Thesourarias e do Systema Geral da Contabilidade Fiscal – 1873”



Fonte: Capa da obra “Sustentação das Reformas ...” disponibilizada pela Biblioteca Nacional.

Em referência a Figura 6 discorre-se acerca deste manuscrito elaborado por Dr. Soares em 1873, contendo o total de 38 laudas. A partir dos critérios adotados para a análise do conteúdo notou-se a existência de 84 observações. O Quadro 8 explicita as categorias encontradas, bem como as U.S. e suas respectivas frequências de observações.

**Quadro 8 - U.S. e suas frequências de observações (obra “Sustentação das Reformas...”)**

Conteúdo/Categoria	Objetivo/Unidade Temática	U.S.	Frequência das observações
Geografia	Ensinar a Geografia em geral, a Geografia do Brasil e a comercial, explicando aos alunos quais os diversos Estados e lugares mais importantes do Globo, a sua organização política.	Lugares importantes do globo	1
		Organização política	33
Estatística Comercial	Ensinar meio circulante, as suas dívidas, o seu movimento comercial interno, e externo, os seus principais produtos, progressos industriais, meios de comunicação, e as distâncias de praça a praça. Fazer conhecer também os principais produtos das Províncias do Brasil, as Nações que os possuem semelhantes, aquelas em que eles tem ou possuem ter maior extração, e igualmente a importância comercial de cada Província.	Dívidas	2
		Meios de comunicação	3
		Importância comercial de cada província	2
Legislação de Alfândegas e Consulados	Principiar tarifas estabelecidas e as leis que regulão a propriedade.	Leis de propriedade	1
Escrituração Mercantil	Principiar o curso fazendo recordar a seus alunos todos os cálculos aritméticos aplicáveis ao comércio: dar-lhe-á noções elementares do cálculo de probabilidades e depois de explicar-lhes desenvolvidamente a Metrologia nacional, comparando-a com os sistemas de pesos e medidas dos Países comerciais, com aplicação as questões mais usuais da estereometria, passará a ensinar-lhes a contabilidade e escrituração mercantil, o sistema de câmbios, as leis que determinam suas variações, a escrituração por partidas dobradas, os saques de praça a praça, a arrumação de livros, e as principais operações do comércio.	Metrologia nacional	2
		Contabilidade	20
		Escrituração mercantil	5
		Escrituração por partidas dobradas	1
Economia Política	Ensinar noções mais gerais da ciência, a teoria do valor, da produção, do salário, da renda, e da moeda, a dos bancos, caixas econômicas, e empréstimos, a dos impostos, e da importação e exportação, explicando igualmente as relações existentes entre o comércio, e as outras fontes da riqueza pública, e fazendo de tudo a devida aplicação.	Ciência	2
		Salário	2
		Renda	5
		Moeda	1
		Bancos	2
		Empréstimos	2
Total de observações contidas na obra			84

Fonte: Dados da Pesquisa.

De acordo com o Quadro 8, as U.S. encontradas pertencem as respectivas categorias/conteúdos: “Geografia”; “Estatística Comercial”; “Legislação de Alfândegas e Consulados”; “Escrituração Mercantil”; e “Economia Política”.

Com relação à categoria “Geografia”, bem como a unidade temática de tal categoria, argumenta-se que foram identificadas uma observação correspondente à U.S.: “Lugares Importantes do Globo”; bem como 33 observações pertinentes a U.S.: “Organização Política”.

Tomando-se como base, inicialmente, a U.S. “Lugares Importantes do Globo”. Reitera-se que a observação identificada expõe a capacidade de percepção de Dr. Soares em comparar como certos procedimentos, como por exemplo, a administração das atribuições inclinadas à hierarquização era adotada em outros países como a Inglaterra.

Sua preocupação com a marcha do país fazia com que trouxesse a tona em suas obras alguns exemplos que ocorriam em países europeus como: França, Bélgica, Alemanha e Inglaterra (SOARES, 2015). Nesse sentido, ratifica-se o exposto a partir da seguinte observação:

Em Inglaterra o Lorde do Tesouro tem amplas atribuições, e nem por isso o Ministro das Finanças da Gran-Bretanha deixa de reconhecer que elle é o seu principal auxiliar, e como tal este logar tem sido sempre conservado pelos Ministros liberaes e conservadores; e de certo que este emprego teria desde muito sido extincto se algum Ministro da Fazenda de Inglaterra o tivesse julgado nocivo a boa e regular marcha do serviço. (OBSERVAÇÃO 37, p. 18)

Tal preocupação, anteriormente exposta por Dr. Soares, residia em que deveriam ser delegadas atribuições de gestão às províncias. Tais atribuições seriam concedidas a um “chefe” de cada província que teria condições de gerenciar conforme achasse oportuno, mas sempre de acordo com as leis gerais do Império. Análoga a essas incumbências, não estariam os chefes políticos imperiais com menos poder, ao contrário, estes (“chefes” de província) serviriam como auxiliares importantes para construção e desenvolvimento do país, pois de acordo com Soares (2015).

Para Pinheiro e Pinheiro (1998), Dr. Soares além de ser um financista engajado era também um observador atento e crítico em suas argumentações quando o assunto referia-se ao modelo adotado na política imperial do Brasil. Dessa forma, ele pregava por uma “nova mentalidade administrativa” que consistisse em novas acepções para uma nova reforma da administração pública de seu país (SOARES, 2015, p. 14).

A segunda U.S. identificada refere-se à “Organização Política”. Infere-se que em meados de 1840, a estrutura social brasileira principiava por um governo centralizador e conservador. A necessidade era que as províncias pudessem perceber a premência de aspectos descentralizadores os quais seriam necessários para o arranjo de uma nova organização na busca de um sistema administrativo coerente e eficaz (COSTA, 2000). A partir dessa discussão aponta-se a lucidez com que Dr. Soares esboça a divergência de profissionais financistas, cujo intento seria de prover condições de melhorias para o sistema público nacional.

Os Financistas se dividem em duas eschólas distinctas, mas tendendo para o mesmo fim, e só são discordes nos meios que empregão. Uns sustentão a necessidade da centralização administrativa, e outros opinão pela descentralização absoluta, e uns e outros peccão pelo exclusivismo de sua idéas; porque a centralização e a descentralização são partes necessarias e integrantes de um bom systema administrativo. (OBSERVAÇÃO 10, p. 5)

A inquietude de Dr. Soares pode ser entendida em virtude das revoltas que surgiram após a maioridade de D. Pedro II, pois conforme Castanha (2007) foi esta situação que principiou a consolidação de basicamente dois grupos políticos, os Liberais e os Conservadores. O primeiro grupo conhecido como “Luzias” estavam em busca de um poder federalista e descentralizador, enquanto que o segundo grupo denominado de “Saquaremas” reivindicavam por um poder monárquico e centralizador (CASTANHA, 2007).

Dr. Soares sustenta que “Pelas diversas reformas porque tem passado o Thesouro e as Thesourarias, força é confessar essas reformas em cousa alguma tem melhorado a marcha e regularidade do serviço publico a cargo das Thesourarias de Fazenda.” (OBSERVAÇÃO 58, p. 27). Ele ainda aduz que:

Os Estados considerados no seu todo complexo devem ser regidos e administrados por um centro governamental, que legisle uniformemente para todas as partes de suas divisões politica e administrativa, fasendo executar essas leis por delegados do poder central uniformemente: eis a parte do systema central administrativo, a qual nada implica com a descentralisação necessaria sob outros pontos de vista economicos. (OBSERVAÇÃO 11, p. 6)

Os Estados, porem, considerados em referencia as suas divisões por provincias, devem seguir a mesma ordem governamental, havendo em cada provincia um centro necessario, com as attribuições administrativas indispensaveis para decidir as questões que se suscitarem na forma das leis: eis a parte descentralizadora do systema, que não é de certo antinomico com a centralização que acabei de demonstrar. (OBSERVAÇÃO 12, p. 6)

Em convergência ao antes exposto insere-se que um dos pontos marcantes presentes na história brasileira do século XIX, e em especial da história política, era a influência centralizadora do governo imperial sobre as atribuições dos governos municipais (provinciais). Para alguns críticos da época a preocupação residia na centralização excessiva do centro governamental e um espaço quase inócuo para medidas descentralizadoras (VILLELA, 2007). O intento de aspectos descentralizadores estava em fazer com que o país e suas respectivas províncias tivessem a possibilidade de coordenarem suas próprias capacidades, e que estas pudessem ir ao encontro do desenvolvimento em âmbito nacional (BERCOVICI, 2004).

Nesse sentido, as constatações apresentadas por Dr. Soares sobre o vínculo de aspectos centralizadores e descentralizadores que deveriam estar contidos na administração pública nacional tonificaria o sistema central administrativo. Conforme Rinaldi (2013) o contexto político do século XIX não propiciava a abertura de questões liberais em virtude de o império brasileiro estar enraizado por uma configuração conservadora, advinda do imperialismo português.

Carvalho (2013) ressalta que a historiografia, ao confrontar a forma de governo do império português, encontra bases sólidas da essência nacional brasileira. Assim, a partir do arranjo centralizador do império brasileiro, os gestores das trouxeram algumas medidas descentralizadoras como, por exemplo, em obras públicas, bem como as maneiras para arrecadação de impostos (LIZIERO; CARVALHO, 2018). Além de tais proposições, Dr. Soares esboça:

Dos principios postos se chega a conclusão de que, mesmo em referencia a administração geral, as provincias devem ter uma parcela da acção governamental, para bem seguirem a sua marcha regular; isto é, não só em referencia a acção governamental, como a acção fiscal, as provincias devem ter legalmente o direito de decidirem as questões provinciaes, embora reguladas por leis geraes. (OBSERVAÇÃO 13, p. 7)

Tais considerações expostas por Dr. Soares aludem um sujeito envolvido com as questões de seu país, bem como das relações de negócio entre o Brasil e os países internacionais. Além disso, percebe-se também o intento de que sua nação, especialmente as províncias com seus respectivos representantes tivessem autonomia, mesmo pautada por leis gerais. Dr. Soares menciona ainda que:

“A centralização politica é sem duvida um elemento de ordem governamental, porque um só deve ser o centro director da politica do Estado, o qual represente a cabeça que pensa por todos os membros da republica, quer em referencia a ordem e segurança interna, quer com relação as questões e negocios internacionaes. (OBSERVAÇÃO 17, p. 9)

Corroborando com a ideia de Dr. Soares, Saldanha (2009) aduz que a centralização política não eximiria a aplicação de aspectos descentralizadores, como por exemplo, a autonomia ou autogoverno das províncias. Ao contrário, a partir da existência de leis, estas poderiam fortalecer práticas até então centralizadas e conservadoras. Nesse sentido, Dr. Soares explana que “A Lei de 04 de Outubro de 1831 reformando o Thesouro Nacional, creado na forma da constituição politica do Imperio, deu-lhe uma forma mais regular e metodica, assim destruindo as praticas erroneas e antieconomicas herdadas do extincto Real Erario.” (OBSERVAÇÃO 28, p. 14).

Conforme observa Cruz (2014) o Erário Régio possuía como objetivo o controle administrativo dos órgãos governamentais desde sua implantação em 1761, em Portugal. Ele consistia em uma matriz central que tinha como incumbência “a arrecadação da Fazenda Real” (CRUZ, 2014, p. 10). Frente às leis que se seguiram a Lei de 04 de outubro de 1831 perdurou por quase vinte anos e “satisfes em grande parte as vistas e fins dos Estadistas que a confeccionarão” (OBSERVAÇÃO 30, p. 15). Na sequência pondera “[...] mas a marcha progressiva do pais, e o desenvolvimento que forão tendo os diversos ramos administrativos aconselharão a reforma daquella Lei, e então se fez a reforma do Thesouro pela Lei de 20 de Novembro de 1850 e a das Thesourarias pela de 22 de Novembro de 1851.” (OBSERVAÇÃO 30, p. 15).

A partir do Decreto nº 736, de 20 de novembro de 1850, foi extintas algumas repartições administrativas, porém novos órgãos surgiam. Este movimento fez com que houvesse alterações na estrutura política administrativa do Tesouro Nacional (LOPES, 2018). No entanto, para Lopes (2018), tanto a reforma do Tesouro Nacional em 1850 como a reforma das Tesourarias em 1851 não alteraram de forma significativa a administração pública do país. Este pensamento fora compartilhado por Dr. Soares o qual insere que:

A Lei de 20 de Novembro de 1850, permitta-se dizel-o, distruio o centro harmonico e de unidade do Thesouro Nacional, creando no Thesouro quatro Directorias geraes independentes uma das outras, e portanto complicando o mecaniso administrativo, sem nenhuma utilidade para o Fisco, e com grande danno para as partes pelo

retardamento do expediente, que se tornou por demais moroso em vista das novas formulas estabelecidas. (OBSERVAÇÃO 31, pp. 15-16)

E reitera afirmando que:

Diversas outras reformas tem tido o Thesouro Nacional e as Thesourarias de Fasenda pelas Leis de 1859, 1868 e 1873, mas todos modelando-se pela Lei de 1850, e somente alterando ou modificando o numero e denominação dos empregados e os seus vencimentos, e portanto sempre existindo o grave defeito apontado de não existir um centro de unidade na direcção do expediente interno do Thesouro. (OBSERVAÇÃO 33, pp. 16-17)

As ponderações tomadas por Dr. Soares o inclinam ao sujeito que Pinheiro (1998, p. 7) denominou de “crítico observador de sua época”. Assim, o intento de Dr. Soares na criação de um projeto que tivesse como um dos limiares a instauração do cargo de Inspetor Geral do Tesouro consistiu em apresentar subsídios que viessem ao encontro de melhorias no âmbito da administração pública, em especial da administração fiscal de seu país. Nessa perspectiva Dr. Soares afirma que:

O Inspector geral do Thesouro é uma entidade necessaria e indispensavel para que haja uniformidade de acção nas diversas Directorias geraes em que se acha dividido o Thesouro; e por essa razão no Projecto que apresento restabeleço a criação deste logar tão judiciosamente instituido pela Lei de 1831, e lhe marco amplas attribuições, por julgar serem indispensaveis á bôa e regular marcha da administração fiscal. (OBSERVAÇÃO 34, p. 17)

O reconhecimento da necessidade de que providências fossem tomadas fez com que Dr. Soares propusesse uma redução no número de empregadores conforme ele expõe “O numero de empregados effectivos das Thesourarias, conforme a ultima reforma de 1873 somma em 486, e segundo o meu Projecto reduso esse numero a 432, diminuindo 54 empregados de diversas classes.” (OBSERVAÇÃO 66, p. 30). Por fim, declara que “Por esta forma penso ter justificado o Projecto que apresento em referencia as reformas porque devem passar as Thesourarias de Fasenda.” (OBSERVAÇÃO 69, p. 31).

Com relação à categoria “Estatística Comercial”, bem como a unidade temática de tal categoria, argumenta-se que suas respectivas U.S. correspondem a: “Dívida”; “Meios de Comunicação”; e “Importância Comercial de Cada Província”. Com relação às observações identificadas ressalta-se que foi localizada uma observação em cada uma das U.S..

Em referência a primeira U.S. identificada nesta categoria “Estatística Comercial”, ou seja, “Dívida” cita-se que tal menção arguida por Dr. Soares foi ressaltar, com base em seus

conhecimentos estatísticos, a discrepância entre as despesas e receitas do Império. Assim, ele expressou:

Recorrendo-se as Estatísticas das finanças de quaze todas as nações, nestes ultimos vinte e cinco annos, se reconhece que as rendas publicas desses Estados não tem crescido na razão proporcional em que tem augmentado as suas despezas, e portanto as suas dividas vão augmentando de anno para anno. (OBSERVAÇÃO 4, p. 2)

Infere-se que a dívida interna do país aumentava em proporções significativas devido a facilidade de crédito, fazendo com que a política econômica do império aumentasse os gastos públicos. Em busca de sanar tais gastos as soluções percebidas envolviam aumento de impostos, bem como empréstimos em países estrangeiros (VITORINO, 2009).

Para Gouvêa (2008), os empréstimos tomados como solucionadores promulgariam ainda mais o déficit financeiro do governo imperial. Por conseguinte, para remediar tais gastos, o sistema administrativo que centralizava no Ministro da Fazenda e no Tribunal do Tesouro a incumbência de controlar tanto as despesas quanto as arrecadações (LOPES, 2018).

Em adição, a segunda U.S. identificada na categoria “Estatística Comercial” refere-se a: “Meios de Comunicação”. Nesse aspecto, um dos pontos divergentes entre o centro do governo imperial e as províncias brasileiras baseava-se no fato de que as comunicações existentes entre tais organismos fossem precárias fazendo com que se tornasse premente a aplicação de um sistema gerencial centralizador (LIZIERO; CARVALHO, 2018).

Neste ínterim, salienta-se que desde o Primeiro Reinado (1822-1831) o sistema centralizador mostrava-se ineficaz devido à falta de integração dos vastos territórios nacionais. Além disso, a inexistência de vias de comunicação que pudessem fortalecer a estrutura administrativa do império e, por conseguinte das províncias (DOLHNIKOFF, 1990). Tais argumentos auxiliam a legimitar o que fora exposto por Dr. Soares.

O systema de centralização applicado em absoluto, tólhe e como que monta o desenvolvimento e o progresso das provincias, principalmente nos Estados que abrangem vastissimos territorios como o Brasil, e com difficeis communicações entre o Centro governamental e as provincias. (OBSERVAÇÃO 16, p. 8)

Com relação à única U.S. “Importância Comercial de Cada Província”. Inicialmente insere-se a visão holística de Dr. Soares ao sugerir frente às diversas tesourarias existentes na província, como os serviços seriam melhores distribuídos.

Para Ott e Barbosa (2011), Pinheiro e Pinheiro (1998) e Soares (2015) a capacidade intelectual de Dr. Soares fazia dele um dos profissionais mais competentes do século XIX. Em consonância encontra-se no Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (1945, p. 422) referindo-se a ele e “aos seus altos dotes de organizador”. Dessa forma, ratificando sua mentalidade organizadora, Dr. Soares propõe como poderiam as Tesourarias de Fazenda ser divididas:

Dividi as Thesourarias de Fazenda em quatro ordens, mas em referencia as tres de 1ª Ordem dou maior numero de empregados a Thesouraria do Rio Grande do Sul por ser esta a Thesouraria que tem mais afanoso trabalho interno e externo. Esta provincia como se sabe tem tres alfandegas e diversas mesas de rendas alfandegadas, e alem disso tem tres pagadorias, uma dentro da Thesouraria, outra na Cidade do Rio Grande, e a terceira na Cidade de São Gabriel no centro da campanha, portanto tem de distribuir parte de seus empregados nestes serviços, o que não se dá com as Thesourarias de Pernambuco e da Bahia. (OBSERVAÇÃO 62, p. 29)

A otimização das divisões das tesourarias proposta por Dr. Soares visava atender para o que ocorria no centro governamental do império desde 1831. Conforme Lopes (2018) as diversas situações sucedidas no Tesouro Nacional tornavam-se cada vez mais complexas devido à escassez de empregados, bem como dos despreparo de alguns no desempenhar de suas funções.

Tal complexidade das situações advinha do intenso volume de produtos que chegavam ao Brasil pelo porto do Rio de Janeiro. Nessa época, século XIX, as alfândegas eram responsáveis por parte significativa da receita total do império. O país passava por importantes transformações, como por exemplo, a expansão do comércio por meio da navegação (FONSECA, 2019).

Nesse sentido, com relação à categoria “Legislação de Alfândegas e Consulados”, bem como a unidade temática de tal categoria. Argumenta-se que a única U.S. corresponde a: “Leis de Propriedade”.

Para Adolfo e Tesche (2011) as questões que envolvem leis de propriedade em países que não se encontram nas mesmas condições de países desenvolvidos acabam por ressaltar aspectos frágeis, pois os mecanismos administrativos que os operam são distintos. Ao inclinar o tema leis de propriedade em âmbito nacional admite-se que, desde a colonização, o Brasil passa por conturbadas questões na esfera da gestão governamental. Ponto este que resultou

em embates políticos e sociais (OLIVEIRA, 2015). Dr. Soares já mencionava sua percepção sobre as várias leis que compunham o Tesouro Nacional e as Tesourarias.

É verdade de que pela Lei de 04 de Outubro de 1831, e pela reforma de 20 de Novembro de 1850, e por outras Leis, tem sido reformado o Thesouro Nacional e as Thesourarias de Fasenda, mas pouco temos melhorado em referencia ao mecanismo administrativo, que muito se resente ainda do mal de sua origem. (OBSERVAÇÃO 27, p. 13)

Inferese-se que o século XIX não somente fora um período de diversas promulgações de leis e reformas, mas também coube a este período, mais especificamente em junho de 1850, a instituição do Código Comercial Brasileiro que, segundo Romanowski e Pinto (2014), consistiu em um dos primeiros atos normativos para o aporte e avanço da contabilidade brasileira.

Inclinando-se a categoria/conteúdo “Escrituração Mercantil”, bem como a unidade temática de tal, expõe-se que suas respectivas U.S. correspondem a: “Metrologia Nacional”; “Contabilidade”; “Escrituração Mercantil”; e “Escrituração por Partidas Dobradas”.

Tomando-se como base a sequência inicial, aborda-se sobre a U.S. referente à “Metrologia Nacional”. De acordo com Canto (2010) a metrologia pode ser entendida como uma ciência da medição, capaz de verificar o desenvolvimento da sociedade por meio de seus processos e produtos gerados. Dessa maneira, a metrologia busca pela compreensão de quais meios e critérios são mais apropriados para que o progresso da sociedade e conseqüentemente nacional sejam percebidos (CANTO, 2010).

No campo organizacional, devido aos vários ramos intrínsecos a ele, um dos critérios que envolvem o estudo da metrologia no século XIX compreende uma “[...] regulação das atividades de trocas comerciais de mercadorias [...]”, ou seja, a introdução de novas práticas que pudessem trazer critérios e segurança na comercialização de mercadorias (NUNES; GUELHA, 2004). Dr. Soares promulgava o pensamento da existência de padrões que pudessem assegurar maior confiabilidade nas relações. Assim pondera:

A administração financeira dos Estados contemporaneos é um dos ramos mais difficeis da sciencia administrativa, por que o seu mecanismo pratico é muito complexo visto abranger grande numero de classes, especies e subdvisões, quer com relação as rendas publicas, e quer em referencia as despesas nacionaes. Simplificar, pois, as molas e a rodagem das Repartições de arrecadação, de despesa e de fiscalização, é sem duvida a mais palpitante necessidade do pais que quer marchar com segurança e criterium nas vias do progresso e do engrandecimento nacional. (OBSERVAÇÃO 2, p. 1)

A esfera administrativa financeira no período do império e as crises político-financeiras deixavam o país cada vez mais instável. Isto em virtude das disputas políticas e embates em busca da hegemonia por parte da classe dominante, que fizeram com que a conciliação em âmbito econômico das províncias declinasse (GAMBI, 2008).

Em sequência, ao atentar-se para a U.S. “Contabilidade”, Dr. Soares persiste em aferir sugestões para que no transcorrer do trabalho público fosse realizado de forma a proporcionar resultados factíveis. Além disso, que estes fossem transmitidos de forma objetiva e transparente.

O estudo detido das finanças só é proveitoso quando feito sobre a contabilidade regular da administração pública, a qual deve ser montada de forma simples e clara, e por ordem que demonstre a origem das rendas e a sua conveniente aplicação legal. Os balanços e os orçamentos anuais devem ser confeccionados de tal arte que demonstrem quanto se despende, e quanto se deve gastar com qualquer dos variadíssimos ramos do serviço público. Os balanços e os orçamentos que isto não demonstrarem são inúteis e impetáveis. (OBSERVAÇÃO 8, p. 4)

A capacidade de observância com que certas práticas contábeis deveriam ocorrer fez de Dr. Soares um dos profissionais mais atentos quando o assunto girava em torno da racionalidade com que os procedimentos contábeis precisariam ser executados. Neste ínterim, Pinheiro (1998) aduz que Dr. Soares, sendo um pesquisador das finanças públicas, diante uma vasta literatura composta no decorrer de sua vida, promoveu noções a serem adotadas na contabilidade pública e fiscal.

A respeito da confecção de balanços e execução dos orçamentos, sendo este último preconizado pela estimativa de gastos e pelo uso dos recursos (AGUIAR, 2008), Oliveira (2011) afirma que a composição de tais instrumentos contábeis eram elos entre a arrecadação e despesas dos órgãos provinciais e as prerrogativas das Juntas de Fazenda. Uma das provocações de Dr. Soares era de que os organizadores das finanças públicas nacionais tivessem como premissas básicas a simplicidade e racionalidade na efetuação dos lançamentos e interpretações contábeis.

Para que se consiga uma regular e uniforme contabilidade é indispensável seguir-se um unico systema em todas as Repartições fiscaes, e bem assim que essas Repartições, quer de arrecadação, quer de despesa, sejam montadas com a possível simplicidade e racionalidade no seu mecanismo; porque um mecanismo complicado, além de perturbar a marcha expedida de seu expediente, difficulta a ordem harmonica da sua contabilidade. (OBSERVAÇÃO 9, p. 5)

Reintera ainda:

Antes da nossa Independencia o Real Erario era um complexo de diversas repartições sem um nexu harmonico que as ligasse entre si; e por essa cauza nunca pôde formar um balanço regular e exacto das suas receitas e despesas, porque a sua contabilidade estava numa confusão e desordem completa. (OBSERVAÇÃO 21, pp. 10-11)

Infere-se o olhar atento do pesquisador e crítico de Dr. Soares quando este aborda a respeito das vantagens em buscar por uma contabilidade simples e clara, em especial, a administração econômica. Assim, ele expõe sobre as:

Vantagens do Systema de Contabilidade Uniforme  
Nenhuma administração economica pôde marchar segura e certa a seus fins, ignorando quaes as rendas que produzem os bens ou os capitaes administrados, e bem assim quaes as despesas que faz a administração para realisar essas rendas, e quaes os destinos das mesmas rendas e a sua applicação. O conhecimento exacto destes factos só o pode dar uma regular, clara e methodica contabilidade. (OBSERVAÇÃO 70, p. 32)

Dr. Soares enfatiza que “Tendo intima convicção de qualquer reforma administrativa, e principalmente relativa as finanças, que não tratar de regularizar systematicamente a sua contabilidade, não produzirá os effeitos desejados [...]” (OBSERVAÇÃO 72, p. 33). Gonçalves, Lira e Marques (2017) citam a reforma que ocorreu em 1881, referente a contabilidade pública, a qual fora destacada a importância de um plano que abarcasse por uma contabilidade de serviços em âmbito público e que estes fossem pautados pela simplicidade e uniformização.

Além disso, pode-se perceber por meio da Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, que mesmo não havendo vínculo entre ele (Dr. Soares) e a Lei, esta norteia pela organização e sistemas de planejamento orçamentário (BRASIL, 2001). Assim, um dos elementos basilares da Lei 10.180, pode ser expressa por meio do Art. 2º, de um sistema de planejamento e de orçamento federal que tenha como escopo alguns objetivos, dentre eles: a formulação de “[...] diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais; gerenciar o processo de planejamento e orçamento federal.” (BRASIL, 2001).

Além disso, consta nesta mesma lei a organização e competência atribuídas por meio do Sistema de Administração Financeira Federal. Algumas destas mencionadas no Art. 12, como: “[...] zelar pelo equilíbrio financeiro do Tesouro Nacional; administrar as operações de crédito sob a responsabilidade do Tesouro Nacional; promover a integração com os demais

Poderes e esferas de governo em assuntos de administração e programação financeira”. (BRASIL, 2001). A partir das diretrizes expostas na Lei 10. 180 percebe-se o olhar contemporâneo de Dr. Soares, quando em 1873, da presente obra em análise, ele afirma:

organizando os Projectos de reforma do Thesouro Nacional e das Thesourarias de Fazenda, julgue conveniente e indispensavel apresentar um Plano e Systema geral da Contabilidade administrativa, a fim de que pela Escripuração Central do Thesouro, e pela Escripuração parcial das Thesourarias, o Ministro da Fazenda possa com verdade e claresa informar aos Representantes da Nação do estado de equilibrio ou de desequilibrio das finanças, e quaes as causas que para esse estado influirão. (OBSERVAÇÃO 72, p. 33)

Ainda se justifica dizendo:

Não tenho a pretensão de apresentar uma idéa nova, porque desde a reforma do Thesouro Nacional em 1831, que esta ordem de contabilidade foi estabelecida, mas nunca regularmente executada, por falta de um systema methodico e uniforme para todas as provincias. (OBSERVAÇÃO 75, pp. 34-35)

Associada as proposições anteriormente expostas, insere-se que a ideia de organização das funções públicas foi um dos principais atributos imbuídos ao Instituto Comercial do Rio de Janeiro desde sua implementação, em 1856. Assim, uma das particularidades que caberia a tal instituição de ensino seria a partir das Aulas de Comércio instruir os alunos por meio de estudos que envolvessem a administração, contabilidade e economia (RIBEIRO; TERRA, 2018).

A promoção do ensino atrelada a atividade profissional contábil adivinha não somente da subordinação das Aulas de Comércio por parte da Junta Comercial, mas também pelo intento de propiciar o elo entre as práticas contábeis e o profissional que as exerceria. Salienta-se assim a inserção de duas disciplinas em tais aulas: (i) direito mercantil e (ii) economia política (KETTLE, 2005).

Em consonância, a próxima U.S. a ser exposta refere-se a “Escrituração Mercantil”. Esta que, de acordo com Romanowski e Pinto (2014), fora inserida como uma das principais disciplinas a serem ministradas no curso de ensino superior de Ciências Contábeis, conforme Lei Provincial de nº 414 datada de 30 de abril de 1854. A partir da regulamentação de tal lei, os estudantes após a finalização do curso estariam aptos a exercerem as práticas acerca dos registros contábeis (ROMANOWSKI; PINTO, 2014).

Porém, mesmo com a exigência da lei de 1854, Dr. Soares expõe sobre a falta de organização desde a reforma ocorrida em 1850, alegando que “Depois da reforma de 1850

algumas províncias deixarão de escripturar o seu Diario, Rasão e auxiliares, e o proprio Thesouro nunca teve uma escripturação regular e methodica”. Dr. Soares ainda esboça que por meio do “Decreto nº 5.255 de 5 de Abril de 1873, no seu artigo 1º, se mandou abolir a escripturação do Diario e Rasão da Agencia de Londres, e escripturar o Diario e Rasão do Thesouro e Thesourarias em borrão!” (OBSERVAÇÃO 76, p. 35).

Alves (2012) insere que o termo borrador ou livro borrador assemelha-se a um livro de rascunho do Diário e que era utilizado no século XIX como um registro auxiliar das transações mercantis (despesas e receitas). Já Carqueja (2011, p. 624) discorda que o borrador seja associado a um livro do Diário. No entanto, insere que borrador, ou memorial como o chama, configura-se como um registro histórico e “[...] é escrito em linguagem corrente, embora abreviada, mas sem as convenções do Diário” (CARQUEJA, 2011). Neste ínterim, a indignação exposta por Dr. Soares persiste na seguinte arguição:

Nunca vi esses borradores da Escripuração do Thesouro, e nem mesmo preciso vel-os para julgar do seu merecimento, visto que sei, e não se me poderá contestar, que os balanços definitivos do Thesouro são organizados pelos definitivos das províncias, e portanto essa escripta em borrão não se presta para a organização dos balanços, e por isso para nada presta. (OBSERVAÇÃO 78, p. 36)

Os anos de 1850 e 1851 foram períodos de algumas reformas públicas na parte administrativa financeira do império. Dentre elas destaca-se a reorganização acerca das atribuições das Tesourarias das províncias. Cita-se como exemplo a exigência de que os funcionários do Tesouro tivessem conhecimentos não somente da língua nacional, como também dos procedimentos contábeis por meio do método das Partidas Dobradas (LOPES, 2012).

Tal método corresponde a última U.S. identificada pertencente à categoria/conteúdo “Escripuração Mercantil” e refere-se à “Escripuração por Partidas Dobradas”. Esta, que conforme Dr. Soares carecia de um plano que pudesse organizar as receitas e despesas da tesouraria e que estivesse pautado pelo Sistema de Partidas Dobradas. Assim, Dr. Soares expõe que:

O Plano de Contabilidade que organizei de conformidade com o Systema das – Partidas Dobras – tem por base centralisar nas Thesourarias de Fasenda a escripturação das rendas, e despesas que se realizarem pelas repartições geraes das províncias, bem como outras quaesquer operações e transações, que importem em receita e despesa dos cofres das Thesourarias; escripturando todas estas transações em um Diario, e seus auxiliares, uniformemente em todas as Thesourarias, cuja

escripturação se preste á formação dos balanços mensaes e definitivos. (OBSERVAÇÃO 73, pp. 33-34)

Com relação à categoria/conteúdo “Economia Política”, bem como a unidade temática de tal categoria expõe-se que suas respectivas U.S. representam: “Ciência”; “Salário”; “Renda”; “Moeda”; “Bancos”; e “Empréstimos”. Infere-se, inicialmente, a U.S. “Ciência”. Dr. Soares era um estudioso das finanças públicas do império e como tal buscava compreender os preâmbulos que envolviam os passos da economia e administração de seu país (SOARES, 2015).

Dr. Soares, além de sua postura política e social de um sujeito inconformado com as práticas administrativas e políticas de sua época era também um ávido pesquisador, e como tal esboçava em seus argumentos alguns de seus literatos. Nota-se isso na observação 26 atinente a página 13, quando Dr. Soares menciona: “Escriptor portugues Dr. Ferreira Borges. A lei é uma these: o seu melhor regimento é a sciência e a virtude do cumpridor de seus preceitos. Devem dar-se homens aos officios, e não officios aos homens.” (OBSERVAÇÃO 26, p. 13). Partindo-se para a segunda U.S., ou seja, “Salário”, Dr. Soares ressalta que:

Calculei os vencimentos dos empregados das Thesourarias com a mais severa economia, e por forma que as das Thesourarias de ordens inferiores possam ser removidos de umas para outras, e ainda sendo nos mesmos logares, com um vencimento superior. Tambem augmentei e diminui os empregados tendo sempre em vista que o serviço seja executado em dia com o menor numero possivel de empregados. (OBSERVAÇÃO 65, p. 30)

Salienta-se a tentativa de Dr. Soares em fazer com que as Tesourarias fossem melhores potencializadas a partir de estratégias, como por exemplo, o deslocamento de alguns funcionários para determinados setores. O intento seria que os serviços fossem realizados com um número de empregados suficientes para executarem as diversas atividades.

Dessa forma, corroborando com as asserções de Dr. Soares, Graciliano e Fialho (2013) inferem que um dos desafios a serem enfrentados pela administração pública centrava-se na otimização de bens públicos, bem como nos processos de gestão em prol de um equilíbrio estrutural das entidades públicas. Nesta acepção, ao acrescentar a terceira U.S. identificada, ou seja, “Renda”, Dr. Soares exprime que:

É preciso reprimir, sem parar, a avidez com que em todos os paizes os governos se lanção em empresas superiores as possibilidades de suas rendas regulares: devem os governos sabios estudar a marcha progressiva ou decadente dos Estados que

administrarem para com criterium applicarem as medidas necessárias para o bem estar e prosperidade de seus concidadãos. (OBSERVAÇÃO 6, p. 3)

A menção exposta por Dr. Soares é corroborada com o argumento de Martins (2009) que menciona sobre a assimetria existente entre o governo central e as províncias acerca das rendas públicas que desencadeavam entraves os quais refletiam não somente na política, como também repercutiam nas questões sociais. Tais questões, segundo o autor, devido à falta de recursos que representava um dos principais problemas para o desenvolvimento e fortalecimento do país (MARTINS, 2009).

Além disso, Dr. Soares menciona, a respeito dos governos, que a primazia deveria ser a criação de medidas que visassem não somente o progresso dos estados, como também o bem-estar dos cidadãos. A partir dessa arguição, infere-se que Dr. Soares já preconizava por uma gestão da administração das finanças públicas atrelada ao bem-estar do povo. Inquietação está tratada no trabalho de Arthur Cecil Pigou, nascido em 1877 e falecido em 1959. Este que é referenciado como o precursor em desenvolver estudos relacionando as finanças públicas ao bem-estar dos cidadãos (ASLANBEIGUI, 2008; PIGOU, 1949).

Em adição, Gouvêa (2008) aduz que as discussões das províncias com o centro governamental a respeito do uso das rendas provinciais provocavam embates que acarretam em desperdícios do dinheiro público. Assim, Dr. Soares insere que:

Segue-se, pois, que as Repartições geraes das provincias devem ser consideradas partes integrantes das Repartições centraes do Estado; e portanto, considerando-se partes de um mesmo todo, exercerão a sua acção administrativa e fiscal de conformidade com as leis, resolvendo as questões de rendas, quanto a sua arrecadação, e as questões de despesa, quanto a sua economia fiscalização, sem dependencia do centro geral. (OBSERVAÇÃO 14, p. 7)

Neste íterim, Costa (2014, p. 52) infere que “A construção da fiscalidade, nas opções históricas que lhe dão sentido, é reveladora da possibilidade da construção do caráter público do Estado e, porque não dizer, de sua modernidade.” Dessa forma, argumenta-se que o estudo tanto da ação administrativa como fiscal do governo podem estimular em estratégias para o desenvolvimento do território nacional (COSTA, 2014), não somente perante as províncias, mas também frente aos países internacionais de vínculo comercial.

Ao tangenciar para a quarta U.S., isto é, “Moeda”, Vitorino (2009) observa que em virtude das obrigações adquiridas por parte do Tesouro, houve a necessidade de emissão de

papel-moeda pelo Ministério da Fazenda no intuito de minimizar as dívidas internas (VITORINO, 2009). Nesse contexto, Dr. Soares atenta que “A caixa de amortização se tornou pura e simplesmente uma caixa de pagamento de juros, a qual se adicionou a emissão e recolhimento do Papel Moeda.” (OBSERVAÇÃO 45, p. 22).

De acordo com Villela (2006) a emissão do papel moeda tendo como pano de fundo, financiamentos acabaram por acarretar em endividamentos, tanto em âmbito (entre províncias), como externo (países estrangeiros). Infere-se que tais endividamentos foram oriundos da “euforia descentralizadora” por parte de alguns estados que acabou por agravar as “situações de insolvência e perplexidade do sistema” (SALDANHA, 2009, p. 351).

Não obstante, um dos principais embates do século XIX, mais especificamente em meados de 1860, fora justamente entre os que defendiam uma política centralizadora e quem preconizava uma autonomia por parte das províncias. Diz-se isto em virtude de tal situação ser um dos elementos basilares de entendimento acerca das finanças públicas (COSTA, 2014)

Posterior ao explanado, insere-se que a quinta U.S. faz referência a “Bancos”. Dr. Soares esboça que “A Dívida fundada da Gran-Bretanha é paga, não só em referência a juros, como a amortização pelo Banco de Inglaterra mediante uma porcentagem convencional feita entre o Banco e o Tesouro.” (OBSERVAÇÃO 47, p. 23). Hansen (2001) relata que com advento do crescimento das fazendas e, por conseguinte das fábricas, tornava-se necessária à aquisição de equipamentos. Dessa maneira configurava-se como inevitável o acesso aos bancos para fomento de tais obtenções (HANSEN, 2001).

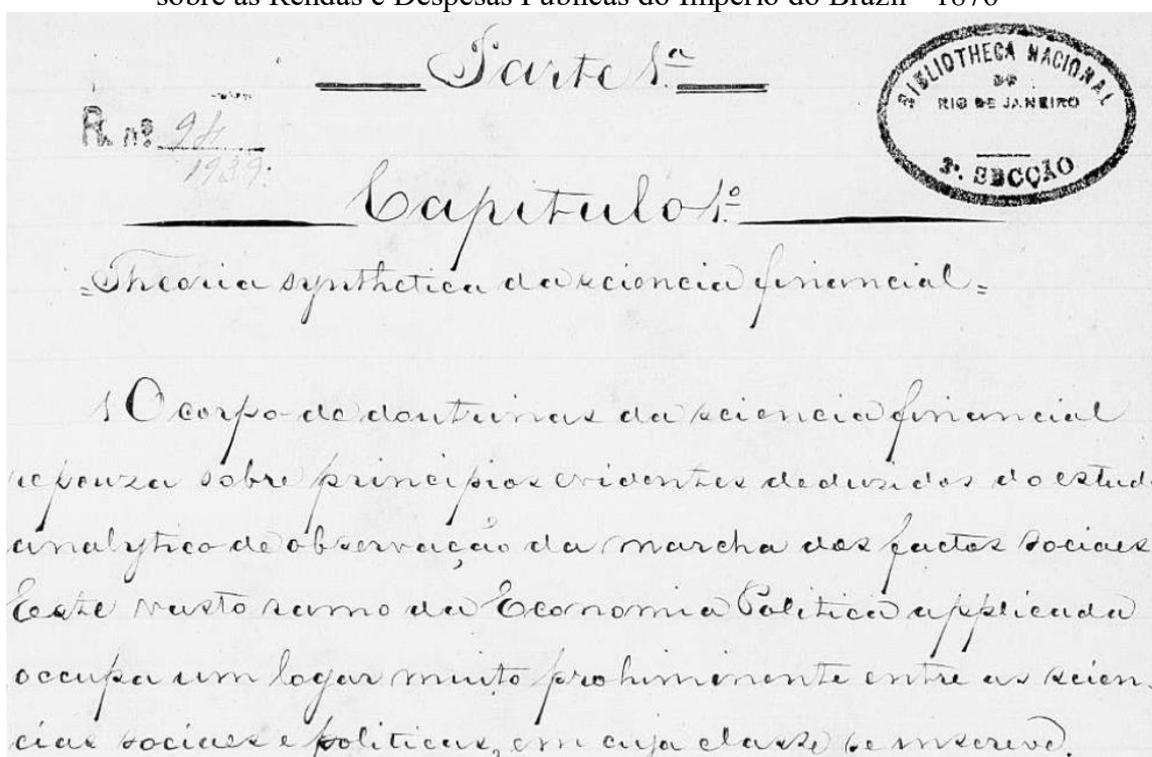
Coube a última U.S. encontrada na categoria “Economia Política” referir-se a “Empréstimos”. Dr. Soares menciona que “O unico empréstimo interno que tem amortização é o de 1868, mas este empréstimo deve ser quanto antes pago por ser o mais honeroso de todos quanto se tem contrahido no interior, e no exterior do pais.” (OBSERVAÇÃO 46, pp. 22-23). Assim, adiciona ainda que:

A missão de um Ministro da Fazenda em qualquer Estado é muito poderosa e difficil, e principalmente na época actual, na qual ainda os paizes mais industriosos e ricos se achão sobrecarregados de avultadissimas dividas fundadas e fluctuantes, consequentes da facilidade do credito, do qual a maior parte dos governos tem uzado e abusado, para diversos fins, e principalmente para applicar em melhoramentos materiaes, que muitas vezes não dão a renda necessaria para pagar os pios e as amortizações dos capitaes applicados, e tomados por empréstimo. (OBSERVAÇÃO 3, p. 2)

#### 4.4 As Finanças ou Estudos Históricos e Analyticos sobre as Rendas e Despesas Publicas do Imperio do Brazil (1876)

Com relação à referida obra, a Figura 7 expõe as primeiras arguições feitas por Dr. Soares ao tratar da análise elaborada por ele acerca das rendas e despesas públicas do Império do Brasil.

**Figura 7** - Recorte da capa referente a obra "As Finanças ou Estudos Históricos e Analyticos sobre as Rendas e Despesas Publicas do Imperio do Brazil - 1876"



Fonte: Primeiro parágrafo da obra “As Finanças ou Estudos Históricos ...”, disponibilizado pela Biblioteca Nacional.

Escrito contendo 258 laudas a partir dos critérios adotados para a análise notou-se a existência de 630 observações. O Quadro 9 explicita as categorias encontradas, bem como as U.S. e suas respectivas frequências de observações.

**Quadro 9** - U.S. e suas frequências de observações (obra “As Finanças ou Estudos Históricos e Analyticos...”)

Conteúdo/ Categoria	Objetivo/Unidade Temática	U.S.	Frequência das observações
Geografia	Ensinar a Geografia em geral, a Geografia do Brasil e a comercial, explicando aos alunos quais os diversos	Geografia comercial	1

	Estados e lugares mais importantes do Globo, a sua organização política.	Estados	3
		Organização política	65
Estatística Comercial	Ensinar meio circulante, as suas dívidas, o seu movimento comercial interno, e externo, os seus principais produtos, progressos industriais, meios de comunicação, e as distâncias de praça a praça. Fazer conhecer também os principais produtos das Províncias do Brasil, as Nações que os possuem semelhantes, aquelas em que eles tem ou possuem ter maior extração, e igualmente a importância comercial de cada Província.	Meio circulante	51
		Dívidas	63
		Movimento comercial interno	9
		Movimento comercial externo	5
		Progressos industriais	42
		Meios de comunicação	11
Direito Comercial	Começar o ensino da sua cadeira pela história geral e resumida do comércio: dos seus elementos e dos objetos que tem com ele mais imediata relação e dependência: daí passará a explicar o Código Comercial Brasileiro, comparando suas principais disposições com as dos Códigos estrangeiros, e os usos e estilos das praças mais importantes.	História geral	18
		História do comércio	3
		Código comercial brasileiro	11
Legislação de Alfândegas e Consulados	Principiar tarifas estabelecidas e as Leis que regulão a propriedade.	Tarifas	9
		Leis de Propriedade	1
Escrituração Mercantil	Principiar o curso fazendo recordar a seus alunos todos os cálculos aritméticos aplicáveis ao comércio: dar-lhes as noções elementares do cálculo de probabilidades e depois de explicar-lhes desenvolvidamente a Metrologia nacional, comparando-a com os sistemas de pesos e medidas dos Países comerciais, com aplicação as questões mais usuais da estereometria, passará a ensinar-lhes a contabilidade e escrituração mercantil, o sistema de câmbios, as leis que determinam suas variações, a escrituração por partidas dobradas, os saques de praça a praça, a arrumação de livros, e as principais operações do comércio.	Cálculo de probabilidades	2
		Contabilidade	15
Economia Política	Ensinar noções mais gerais da ciência, a teoria do valor, da produção, do salário, da renda, e da moeda, a dos bancos, caixas econômicas, e empréstimos, a dos impostos, e da importação e exportação, explicando igualmente as relações existentes entre o comércio, e as outras fontes da riqueza pública, e fazendo de tudo a devida aplicação.	Ciência	47
		Salário	2
		Renda	98
		Moeda	21
		Banco	6
		Empréstimo	45
		Imposto	44
		Importação e exportação	37
Riqueza pública	21		
Total de observações contidas na obra			630

Fonte: Dados da Pesquisa.

A partir do Quadro 9, as U.S. encontradas referem-se, respectivamente, as seguintes categorias/conteúdos: “Geografia”; “Estatística Comercial”; “Direito Comercial”; “Legislação

de Alfândegas e Consulados”; “Escrituração Mercantil”; e “Economia Política”. Com relação à categoria “Geografia” foram identificadas três U.S., sendo elas: “Geografia Comercial”; “Estados”; e “Organização Política”.

Inicialmente, a U.S. correspondente a “Geografia Comercial” insere-se que Dr. Soares explana acerca de possíveis operações de crédito que poderiam ocorrer em países emergentes com o intuito de gerar uma circulação de mercadorias. Infere-se isso a partir da proposição arguida por ele:

Em alguns casos muito raros, nos países novos, se poderá ententar uma operação de credito em circunstancias ordinarias, com o fim de crear um melhoramento material productivo, e de reconhecida utilidade publica, como por exemplo a factura de uma estrada que dê facil transporte aos productos de uma localidade para um centro commercial [...] (OBSERVAÇÃO 175, p. 67)

Conforme mencionado anteriormente, mesmo havendo a efetivação da operação de crédito, Dr. Soares salienta que este tipo de operação necessitava-se de cautela e que ocorresse somente em situações excepcionais. Buescu (1972) pondera que entre os anos de 1850 a 1853 houve uma demasiada expansão monetária que fez com que houvesse uma influência no câmbio e conseqüentemente na circulação de mercadorias. Por conseguinte, ao tangenciar as argumentações com relação à U.S. “Estados”, Dr. Soares menciona que:

Nos Estados, pois, em que houver superabundancia de capitaes os juros serão modicos, como geralmente se observa na Inglaterra, pais que pela sua posição geographica, e principalmente pela sua actividade e laboração industrial, se tem tornado o imporio do mundo mercantil [...] (OBSERVAÇÃO 263, p. 103)

A Inglaterra do século XIX percebia no Brasil uma potência a ser explorada a nível comercial. Com isso, os ingleses percebendo a necessidade que o Brasil tinha de recursos financeiros para expandir o país acabaram por oferecerem créditos. Estes que faziam com que o Brasil ficasse atrelado as imposições dos ingleses (MONTEIRO; ROCHA, 2018). Nesta época, em meados de 1850, a Inglaterra exercia um forte poderio, pois até o momento os ingleses lideravam a indústria (HANSEN, 2001). Além disso, um dos pontos preocupantes da época era a falta de controle fiscal dessas operações, por exemplo. Para Dr. Soares:

Os diversos Estados contemporaneos regularmente constituídos tem a sua contabilidade fiscal organizada e montada segundos os principios ensinados pela sciencia, e portanto mui pouca differencia existe entre a contabilidade fiscal dos paizes civilizados contemporaneos: assim, pois, pode-se sem nenhum inconveniente tomar por base a contabilidade fiscal de qualquer paiz para firmar as demonstrações da sciencia financial, na parte a que se refere a este assumpto. (OBSERVAÇÃO 61, p. 23)

Sob este aspecto, a estrutura contábil financeira do Brasil, no período imperial, era frágil, pois não havia um sistema de contabilidade de contas com balanços patrimoniais detalhados e com um corpo de informações mais preciso (MONTEIRO; ROCHA, 2018). Em consonância, inclinando-se a última U.S., relacionada à categoria “Geografia”, ou seja, “Organização Política” Dr. Soares aduz que:

É dever imprescindível dos governos sabios fazer os possíveis esforços para conseguir bem elaboradas estatisticas dos principaes factos sociaes dos paizes que administrarem, afim de com certeza estudar o desenvolvimento progressivo ou decrescente da Republica, e poderem prover de prompto remedio as faltas que reconhecerem existir. (OBSERVAÇÃO 42, p. 16)

A falta de mecanismos de fiscalização impedia que houvesse uma otimização mais consistente para o desenvolvimento do país, não havendo assim um controle, principalmente das despesas realizadas (ADDE et al., 2014). Contudo Dr. Soares menciona que:

Em regra geral toda a despeza feita com melhoramentos moraes do povo, ou com melhoramentos materiaes do paiz, é uma despeza productiva; só se pode considerar despeza improductiva áquella de que nenhuma utilidade estavel resultar para o paiz, ou para os seus habitantes. (OBSERVAÇÃO 47, p. 18)

Ainda insere que:

No Brasil, cujo governo é o Monarchico representativo, as leis administrativas se dividem em tres especies distinctas, que são – as leis geraes a todo o Imperio, as leis especiaes das provincias, e as leis locaes dos municipios; mas umas e outras são decretadas e executadas de inteira conformidade com os preceitos e regras constitucionaes; darei em synthese uma idéa desta divizão em referencia as leis provinciaes, e as leis municipaes, sendo mais amplo em referencia as leis geraes. (OBSERVAÇÃO 128, p. 49-50)

Conforme explicitado por Dr. Soares, “As leis municipaes se extendem somente aos seus respectivos municipios”. Estes “[...] que são marcados administrativamente pelas Assembleas provinciaes, as quaes annualmente examinão os codigos das posturas municipaes, e conhecem dos balanços da receita e despeza municipal.” (OBSERVAÇÃO 130, p. 50).

Além disso, “As leis geraes do Imperio do Brasil são iniciadas e discutidas no centro do Poder legislativo, que se compoem da Camara dos Deputados eleita de quatro em quatro annos, e da Camara dos Senadores que é vitalicia [...]” (OBSERVAÇÃO 131, p. 51). Ademais, Dr. Soares insere que “A sciencia financeira na parte que se applica a distribuição e fiscalisação da despesa publica se firma nos seguintes = postulados =” (OBSERVAÇÃO 295, p. 114). Assim, discorre a existência de oito postulados.

= 1º =

As despesas do Estado são a consequencia necessária de sua organização social e politica, porque não pode existir uma nacionalidade bem organizada sob qualquer forma de governo sem que tenha a conveniente administração montada de conformidade com a sua instituição organica. (OBSERVAÇÃO 296, p. 114)

Em seguida aduz que “= 2º = É excencial á boa administração do Estado que nenhuma despesa seja feita sem um motivo de utilidade publica que a justifique.” (OBSERVAÇÃO 297, p. 114). Acrescenta ainda que “= 3º = As despesas devem ser orçadas e fixadas dentro dos limittes naturaes das rendas ordinarias do Estado; e só em circunstancias anormaes da Republica este principio pode ser deixado de observarse.” (OBSERVAÇÃO 298, p. 114). Na sequência advoga que:

= 4º =

Muito variadas e diversas são as necessidades publicas sociaes, e assim pois são as despesas que tem de ser executadas, portanto cumpre que sejam preferidas na sua realização áquelles serviços dos quaes mais immediatos beneficios possão resultar para os membros da Republica. (OBSERVAÇÃO 299, p. 114)

Dr. Soares insere também que:

= 5º =

É bastante difficil, porem possivel, determinarse quaes são os serviços preferiveis, que devem ser primeiramente attendidos pela administração publica do Estado: taes são em 1º logar as que se referem a marcha harmonica da machina administrativa, não só em referencia a sua acção moral como material; em 2º logar são as que se referem aos melhoramentos materiaes do paiz em todas as suas relações sociaes e industriaes. (OBSERVAÇÃO 300, p. 115)

Por conseguinte salienta que “= 6º = As despesas publicas para serem bem fiscalisadas na sua execução devem ser divididas em diversas secções, ou por diversos ministerios, afim de que possão ser convenientemente inspeccionadas.” (OBSERVAÇÃO 301, p. 115). No sétimo postulado argue que:

= 7º =

A divisão do trabalho é de conveniencia reconhecida pela sciencia economica, e portanto conforme a sciencia financial applicada, a descentralização administrativa é uma necessidade indclinavel para a bõa e regular fiscalisação das rendas e das despesas publicas. (OBSERVAÇÃO 302, p. 115)

Questões estas sobre centralização e descentralização representaram um dos principais temas políticos do império a partir de 1860 (COSTA, 2014). Por fim, o último postulado mencionado por Dr. Soares traz que “= 8º = Todos os contratos realizados pela administração do Estado devem ser religiosamente cumpridos, para que possa existir o credito publico nacional.” (OBSERVAÇÃO 303, p. 303).

Além disso, adiciona na observação 344, atinente a página 133, que “As Camaras Municipaes são corporações administrativas que tem a seu cargo importantes deveres á cumprir, velando sobre os melhoramentos materiaes de seus municipios [...]”. As ponderações arguidas são corroboradas pela ideia de que:

Depois que o Brasil se constituiu em Imperio Livre e independente da Metropole em 7 de Setembro de 1822, tratou o novo governo de estabelecer uma melhor forma na sua geral administração, reunindo-se uma Assembleia geral constituinte em 1824, a qual não chegou a cumprir a sua missão por ter sido desenvolvida pelo Imperador D. Pedro 1º em [espaço em branco]; o qual apresentou aos brasileiros a Carta Constitucional datada de 25 de Março de 1825 que foi jurada e proclamada em todo o Imperio. (OBSERVAÇÃO 454, p. 183)

Para Silva e Saraiva (2011) a legislação imperial consolidou a administração do país a partir da Carta Constitucional de 1824, que estabeleceu medidas que permitisse um conjunto de leis. Dr. Soares menciona que “Por esta Carta Constitucional foi estabelecida a divizão dos Poderes, que devião reger e administrar o novo Imperio Americano, sendo todos esses poderes delegados da Nação, e sendo segundo sua ordem.” Tais poderes correspondiam ao: “Poder Legislativo. Poder Executivo. Poder Judiciario. Poder Moderador.” (OBSERVAÇÃO 455, p. 183). Acrescenta que:

O Poder Legislativo é representado pela Camara dos Deputados, eleitos quatriennialmente, e pela Camara dos Senadores, vitalicia; porem sendo os Senadores eleitos pelos Eleitores do povo em lista triplice, que é submetida a escolha do Imperador: ambas as Camaras fasem as leis, que são sancionadas pelo Imperador como Chefe do Poder Executivo. (OBSERVAÇÃO 456, p. 183-184)

Com relação, ao “Poder Executivo, de que é Chefe o Imperador, é representado pelos Ministros de Estado, que são responsaveis pela referenda dos actos que expedem com a rubrica do Imperador, que é irresponsavel na forma da Constituição.” (OBSERVAÇÃO 457, p. 184). Na sequência menciona que “O Poder Judiciario é representado pelos Juises e Jurados, sendo estes os juises de facto, e áquelles os que applicão as penas conforme as leis e o direito.” (OBSERVAÇÃO 458, p. 184). Seguindo-se suas explanações insere que:

O Poder Moderador é delegado privativamente na pessoa do Imperador, e é como que a chave de todos os Poderes, moderando e perdoando as penas impostas; desolvendo a Camara dos Deputados e convocando nova camara; e escolhendo e demittindo os Ministros de Estado; e negando sancção as leis dentro dos limites constitucionaes. (OBSERVAÇÃO 459, p. 184)

Todos os Poderes são livres e independentes na sua esphera legal, assim formando uma forma de governo mixto muito consentaneo com as idéas liberaes do presente seculo, cujos direitos do homem são respeitados perante as leis, que não admittem os

privilegios de classes aristocraticas, valendo individualmente cada cidadão conforme as suas virtudes e talentos. (OBSERVAÇÃO 460, p. 185)

Contudo, as atribuições de tais poderes não eram claras fazendo com que mais de um poder legislasse sobre um mesmo assunto (SILVA; SARAIVA, 2011). Ressalta-se que o Poder Legislativo, a partir da segunda constituição brasileira, em fevereiro de 1891, é que estabelece como competência deste a “[...] elaboração do orçamento de todos os poderes da nova República.” (PIRES; MOTTA, 2006, p. 20). Além dos poderes citados, existiam também as legislações das províncias e as municipais as quais inseridas no corpo das leis possuíam as suas relevâncias (SILVA; SARAIVA, 2011).

Ademais, ao declinar-se sobre a análise da segunda categoria denominada “Estatística Comercial”, e suas respectivas U.S. encontradas, sendo elas: “Meio Circulante”; “Dívidas”; “Movimento Comercial Interno”; “Movimento Comercial Externo”; “Progressos Industriais”; e “Meios de Comunicação”.

Assim, com relação à U.S. “Meio Circulante” infere-se que este era um dos temas prementes do século XIX, com referência ao Brasil, visto que entre os anos de 1850 e 1860 as transações comerciais (mercado interno) eram realizadas por meio de moedas advindas de diversas nacionalidades. Destaca-se ainda a desconfiança, nesta época, de diversos indivíduos de receberem pelo pagamento de seus serviços o papel moeda. Estes tinham como preferência o recebimento de seus respectivos pagamentos por meio de metais preciosos, como por exemplo, o ouro (LAGO, 1982). Infere-se que a proposição de Dr. Soares também norteava a ideia de uma maior valorização de metais preciosos sobre o papel moeda, quando o mesmo comenta que:

O Papel Moeda é sem a menor contestação, um muito apreciavel agente da circulação, e até mesmo na maior parte dos casos preferivel a circulação da moeda cunhada dos metaes preciosos; mas para que o Papel Moeda possa bem preencher os seus fins nas variadissimas transacções dos contratos sociaes, é indispensavel que o seu valor nominal se conserve a par do valor legal da moeda metalica; porque depreciandose o valor nominal do Papel Moeda, os escaibos e todos as outras transacções de permutas ficão falseadas, assim ficando perturbada a circulação. (OBSERVAÇÃO 202, p. 79-80)

No tocante a circulação do papel moeda, Dr. Soares argue que cabia aos financistas e, conseqüentemente as suas aptidões financeiras, de fazer com esse meio circulante fosse percebido como um meio confiável nas transações comerciais, assim como era a moeda metálica. Infere-se isso na passagem da seguinte observação:

A habilidade e perspicacia do financista deve ser empregada em fazer com que o meio circulante do paiz, quando for mixto, isto é, quando se compuser de moeda metálica e de papel moeda, se converse em perfeito equilibrio com as necessidades transaccionaes das praças, porque assim procedendo as diversas especies circulantes guardarão as suas relações legaes, e marcharão por forma a não perturbar as finanças do Estado. (OBSERVAÇÃO 212, p. 83)

Ademais, Vitorino (2009, p. 688) menciona que um dos limiares na economia brasileira do século XIX foi a ideia da conversão do papel moeda, meio circulante presente na economia mercantil, em “capital dinheiro”. Lago (1982) reflete acerca das diversas espécies circulantes, havendo assim uma complexidade nas transações comerciais. Ideia esta também arguida por Dr. Soares quando expressa que:

O meio circulante mais perfeito será áquelle que for menos complexo; quero diser, será áquelle que laborar com a menor especie de valores; portanto o systema metálico de ouro e prata amoadados, é o que melhor preenxe as suas funções; mas como estes metaes não existem na quantidade necessaria para a conhagem da moeda de todos os Estados necessário é uzarse de moeda fiduciaria – Papel Moeda – Papel bancario – Letras de cambio. (OBSERVAÇÃO 237, p. 92-93)

“De 1830 a 1835 as emissões do Papel Moeda forão realizadas para se resgatarem os Bilhetes em circulação do 1º Banco do Brasil, que tinha entrado em liquidação no anno de 1829.” (OBSERVAÇÃO 568, p. 232). Assim, cita Dr. Soares que houve “A emissão total do Papel Moeda desde a sua origem no Brasil em 1830 até o fim de 1875 [...]” (OBSERVAÇÃO 571, p. 234). Introduz ainda que:

Os economistas de todas as escholas são concordes no principio [...] que a moeda metálica é o mais perfeito meio circulante, e que os outros são representantes deste; e que por isso devem os financistas esforçarse para que os representantes da moeda metálica conservem, quanto fôr possível, as suas relações convencionaes; e isto é uma das maiores difficuldades com que labora a sciencia financial. (OBSERVAÇÃO 238, p. 93)

Menciona-se para a U.S. “Dívidas” que os financistas as dividiam em diversas espécies. Tais eram classificadas em dívidas fundadas e dívidas flutuantes. Nota-se isso quando Dr. Soares argumenta que “Os financistas dividem as dívidas dos Estados em diversas espécies as quaes inscrevem em duas classes distinctas que são – Dívida fundada – e Dívida fluctuante – uma exigível em tempo certo e a outra exigível em tempo indeterminado.” (OBSERVAÇÃO 187, p. 72). Nesse sentido caberia a dívida fundada “[...] as que se contraem no interior ou no exterior, emettindo Apolices vencendo o juro estipulado nos contractos, e sendo amortizaveis n’uma dada rasão; e quer os juros, quer as amortizações pagas em periodos certos e invariaveis.” (OBSERVAÇÃO 188, p. 72).

Dívida fundada ou consolidada de acordo com a Lei 4.320 de 17 de março de 1964 no art. 98 “[...] compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financeiro de obras e serviços públicos.” (BRASIL, 1964). Segundo Lopes (2012) foi em 1827 que houve a criação de uma Caixa de Amortização que servisse na administração da dívida pública fundada.

Enquanto que “Divida fluctuante é a que provem de empréstimos contrahidos com juros ou sem juros, exigível em praso determinado ou indeterminado; mas não sendo amortizavel em épocas periodicas e prefixas.” (OBSERVAÇÃO 189, p. 72). Além disso, dívida flutuante, administrativa ou não consolidada compreende “[...] aquela que o Tesouro contrai por breve ou indeterminado período de tempo, quer para atender a eventuais insuficiências de caixa, quer como administrador dos bens e valores de terceiros.” (SILVA; MARQUES, 2002, p. 11). Assim sendo, tem como propósito evidenciar débitos de curto prazo (GALDINO; MOURA; CUNHA, 2014).

Conforme expressa na Lei de 15 de novembro de 1827 que houve um tratamento legal para as dívidas nacionais. Esta que também estabelecia limites quanto ao crédito público (BRASIL, 1827). Infere-se que tal conjectura também é refletida por Dr. Soares, quando este relata que:

A lei de 15 de Novembro de 1827 contem em si disposições bem cogidas das quaes tem resultado o credito de que gozão as Apolices da Divida fundada interna, e se essa lei fosse cumprida em todas as suas partes, não se suspendendo as amortizações em 1842, em conformidade das Leis de 23 de Outubro de 1839, e de 18 de Setembro de 1840, grande parte desta divida estaria paga. (OBSERVAÇÃO 580, p. 239)

Ademais, ao tratar-se de crédito público, Dr. Soares salienta que “[...] desde 1822 até 1875 tem a administração financeira do Brasil feito uso do credito publico [...]” (OBSERVAÇÃO 608, p. 250). Neste ínterim, um dos aspectos históricos marcantes da Lei de 15 de novembro de 1827 fora a Criação da Caixa de Amortização (BRASIL, 1827). No tocante a seguinte U.S., ou seja, “Movimento Comercial Interno”. Dr. Soares observa que:

Defficilmente se poderia marcar a linha de conducta que deve seguir o financista para debelar os panicos e as crises commerciaes, de cujos factos resulta quase sempre desiquilibrio na marcha das finanças do Estado pela paralisação das transacções internas da laboração industrial e das suas permutações; [...] (OBSERVAÇÃO 279, p. 109)

Destarte que tanto o tratamento das finanças como o desenvolvimento e progresso das transações mercantis depende de análises advindas de adequadas estatísticas que possam

refletir tanto aspectos sociais quanto econômicos do país. Infere-se isso a partir da seguinte observação:

A Estatística não pode ser despensada quando se quer estudar e analizar qualquer ordem de factos sociaes, e principalmente quando se trata das questões economicas applicadas a administração financial dos Estados, porque ella é a bussula que deve dirigir o estadista na governação do paiz. (OBSERVAÇÃO 424, p. 166-167)

Não somente o “Movimento Comercial Interno” fez parte das ponderações de Dr. Soares como também o “Movimento Comercial Externo”. Identificando-se esta como a seguinte U.S. presente na obra em análise. Dessa forma, Dr. Soares expõe que:

No Brasil desde 1846 que se tem organizado as Estatisticas do Commercio Maritimo do Imperio tomando-se por ponto de partida o exercicio de 1839-40, mas força é confessar as estatisticas commerciaes dos exercicios de 1839-40 até 1853-54 são muito incompletas, mas ainda assim se prestão para o estudo do nosso movimento commercial exterior; [...] (OBSERVAÇÃO 426, p. 167)

Por conseguinte, concatenando-se tal movimento a próxima U.S., isto é, “Progressos Industriais”, Dr. Soares adiciona que:

O systema liberal proclama a ampla liberdade de todas as industrias e do commercio, fundado no principio de que a concorrencia melhora e desenvolve a producção barateando o seu custo: o systema proteccionista sustenta que a producção, industrias e commercio nacional devem ser protegidas para poderem prosperar, visto que a concorrencia estrangeira suplanta e aniquila a laboração nacional. (OBSERVAÇÃO 103, p. 39)

“O monopolio e os privilegios são sempre prejudiciaes ao desenvolvimento das industrias, porque o espirito humano marcha em constante progresso, portanto só por excepção se poderá conceder um privilegio [...]” (OBSERVAÇÃO 120, p. 46). Menciona também que “[...] o systema financeiro de qualquer paiz deve repouzar sobre os principios evidentes deduzidos dos factos observados na sua laboração industrial, combinada com as suas instituições e educação moral e social; [...]” (OBSERVAÇÃO 121, p. 46-47).

O progresso já era desejado no Brasil desde sua independência. No entanto, devido à algumas barreiras como: melhoramentos na educação (precária no período império) e principalmente as divergências dos interesses (pessoais) provinciais (GONÇALVES, 2012). Sob este aspecto, Dr. Soares infere sobre alguns dos progressos realizados ou que deveriam ser preconizados pela administração pública nacional:

Ao ponto a que tem attingido os melhoramentos materiaes dos paizes civilizados com o estabelecimento de estradas de ferro, thelegraphos electricos, e navegação a vapôr; não é mais possivel deixar a administração publica de prestar a estes

melhoramentos todo o auxilio possível, porque ficar estacionario, o paiz, nada menos importa que o retrogrado na senda do progresso geral das nações contemporaneas. (OBSERVAÇÃO 151, p. 58)

Pondera ainda que:

Aos novos inventos de machinas industriaes, que tenham por fim augmentar e melhorar a producção de todos os artefactos da industria humana, pode sem inconveniente o Estadista amestrado crear premios remuneratorios, sendo porem muito cautelozo na concessão de previligios, porque o exclusivo em qualquer industria mata a concorrencia, e como que maneata as leis do progresso. (OBSERVAÇÃO 154, p. 59)

Dr. Soares segue suas proposições com o fito de uma melhor organização das finanças públicas, aferindo que esta depende de um financista engajado pelo desenvolvimento e progresso de seu país, não somente das operações administrativas, como também da paz interna de seu povo. Infere-se isso a partir das seguintes observações:

[...] se reconhece a capacidade e perspicacia do administrador financista, o qual possuindo os necessarios conhecimentos theoricos e praticos da sciencia financeira, antes de optar por um ou outro meio estuda a marcha do paiz em relação ao seu desenvolvimento industrial, e calcula a acção actuante dos impostos, bem como a resultante dos encargos que devem prover aos cofres publicos do contraimento de um emprestimo; e comparando entre si estas duas operações administrativas opta pela que for menos gravosa ao Estado. (OBSERVAÇÃO 161, p. 62)

[...] é um gravissimo erro financeiro usar e abusar do credito publico, porque este poderoso elemento de ordem administrativa pode converter se em uma machina de desorganisação das finanças do Estado, de cuja marcha regular e harmonica depende o desenvolvimento e progresso das industrias, bem como a paz interna dos povos. (OBSERVAÇÃO 229, p. 89)

Infere-se a partir do exposto que Dr. Soares fora um estudioso da estatística financeira que, inicialmente, começou suas indagações pela Província do Rio Grande do Sul. Com o passar do tempo e com sua transferência para o Rio de Janeiro buscou-se por apropriar-se acerca deste tema, pois percebia que para uma boa gestão seria necessário conhecimentos estatísticos que pudessem fornecer informações sobre o estado do país (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, 1945). No intuito de demonstrar tais proposições assevera que:

Os Estados mais adiantados despendem sommas avultadas na organização de bem elaboradas Estatística, porque entendem, e muito bem, os estadistas amestrados que sem que bem se conheça o pais, em relação a sua população e a todas as industrias da sua laboração industrial, é impossivel marchar firme e certo na governação do Estado. (OBSERVAÇÃO 425, p. 167)

Ao inclinar os argumentos a respeito da seguinte U.S. a qual se refere a “Meios de Comunicação”. Infere-se que Dr. Soares percebia na estatística um dos mais adequados

mecanismos de comunicação entre os financistas dos Estados. Assim, a estatística representava um dos pilares para o entendimento das finanças públicas do Império. Nota-se isso a partir da passagem das seguintes observações:

A Estatística desde a mais remota antiguidade registra numericamente os factos sociaes, com o fim de auxiliar e esclarecer a governação dos Estados: esta sciencia no presente século tem feito immensos progressos ampliando os seus horisontes, e quasi que abrangendo todos os ramos moraes e phisicos da laboração humana: a Estatística tornou-se a base das consultas de todas as sciencias de observação. (OBSERVAÇÃO 39, p. 15)

Os escriptores da imprensa jornalistica, quando procedem desapaxadamente, e só sendo guiados pelos principios Moraes, tendentes ao bem estar de seus concidadãos, são a salvaguarda das liberdades publicas, e os promotores do progresso nacional: a imprensa em materias administrativas deve accuzar os abuzos sem uzar pharzes inconvenientes e descomedidas, porque perde todo o prestigio quando em vez de censuras judiciosas, se lança na arena dos convicios [...] (OBSERVAÇÃO 91, p. 34)

Pondera ainda que:

A liberdade industrial e commercial é indispensavel para o desenvolvimento da laboração dos povos modernos, porque no presente seculo as communicações dos diversos productos naturaes e industriaes das cinco partes do globo terraqueo sejam levadas e permutadas nos centros commerciaes. (OBSERVAÇÃO 119, p. 46)

A seguinte categoria/conteúdo diz respeito a “Direito Comercial”. Este que possui como U.S.: “História Geral”; “História do Comércio”; e “Código Comercial Brasileiro”. Como elementos iniciais a U.S. “História Geral” infere-se que para Dr. Soares “[...] os povos tem direitos imprescriptiveis, que ainda que comprimidos, nem por isso deixam de existir [...]. A historia de todas as épocas nos dá milhares de exemplos de assim ter acontecido.” (OBSERVAÇÃO 81, p. 30). Intrínseco ao exposto menciona-se que:

Feita a Independencia em 1822 surgirão milhares de difficuldades consequentes com a nova ordem do Imperio que se constituia, não só porque teve D. Pedro 1º de lutar contra as forças portuguezas existentes no Brasil, que se oppuserão a nossa Independencia, como com a guerra que tivemos de sustentar contra a Republica Argentina a qual teve começo em 1825 e termo em 1828, o que nos obrigou a faser despezas superiores as possibilidades do Thesouro Nacional. (OBSERVAÇÃO 320, p. 122)

Infere-se, a partir do exposto, que com a constituição do império e das consequentes turbulências para a instauração da independência há algumas disputas. Além disso, com referência a desorganização que havia devido a tais turbulências governamentais, a gestão contábil via-se fragilizada, como por exemplo, a falta de informações precisas quanto as receitas e despesas que eram realizadas. Infere-se tal proposição quando Dr. Soares aduz que:

Os documentos que existem no Thesouro Nacional relativos as epochas de que me estou occupando são muito incompletos e difuzos, e não se prestão para formar se uma exacta apreciação das rendas e despezas publicas nos tempos deccorridos desde 1808 até 1826, e por essa razão historiarei as finanças do Imperio de 1826 em diante. (OBSERVAÇÃO 321, p. 122)

A partir de sua justificativa, ou seja, da incipiência de informações das finanças públicas brasileiras entre os anos de 1808 a 1826, sua análise baseou-se de 1826 em diante. Dessa maneira, Dr. Soares explicita que:

Assim, pois, farei o historico das finanças do Brasil a partir do anno do exercicio de 1825-26 em referencia as rendas e as despezas publicas, mas comprehendendo o empréstimo de 1824, primeira operação de credito que por meio de emprestimo contrahio o Brasil ao depois de independente em paiz estrangeiro; visto ter anteriormente contrahido emprestimos externos no 1º Banco do Brasil, creado em 1808, e liquidado em 1835; mas que suspendeo as suas operações em 1829. (OBSERVAÇÃO 324, p. 124)

Dr. Soares continua suas aferições históricas acerca da chegada da família real em 1808 e do marco de estado livre, o qual ocorreu em 1822. Nota-se isso, a partir da passagem das seguintes observações:

Quando em 1822 o Brasil se constituiu em Estado livre e independente, pode se affirmar que quase tudo estava por fazer, porque nos tempos coloniaes as suas industrias se achavão como que maneataadas pelas leis repressivas Decretadas pela Metropole; e o seu commercio só se fazia directamente com a mesma Metropole e suas possessões na Asia e na Africa. (OBSERVAÇÃO 470, p. 189)

Só depois da chegada da família real ao Brasil em 1808, é que forão abertos os nossos portos ao commercio das nações amigas, pela Carta Regia de 28 de Janeiro de 1808; e pelo Alvará do 1º de Abril do mesmo anno, foi revogada a prohibição de se estabelecer em fabricas de qualquer especie nos dominios de ultramar; e declar-se nesse Alvará em forma e em frase franca e eloquente, que assim se procede pela necessidade que ha de se crearem rendas para sustentar o lustre e esplendor do throno, e para desenvolver a riqueza do povo cujo abrigo havia procurado a família real. (OBSERVAÇÃO 471, p. 189-190) (grifo do autor).

Adicionalmente a seguinte U.S. refere-se à “História do Comércio”. Esta que Dr. Soares destaca:

Ainda que não exista na natureza um typo absoluto pelo qual se possa determinar o que seja o valor intrinseco, comtudo pelas convenções humanas, tem sido adoptados os metaes preciosos ouro e prata para servirem de typo geral do valor dos objectos suctiveis de serem permutados, porque estes metaes pouco fungiveis são os mais apreciados pelos povos civilizados desde a mais remota antiguidade; mas nem mesmo assim deixão de estar sujeitos as leis da demanda e da offerta, como qualquer outra mercadoria. (OBSERVAÇÃO 210, p. 82-83) (grifo do autor).

Como forma de externar a U.S. “Código Comercial Brasileiro” infere-se que este foi aprovado em 1850. Referenciado como uma das principais contribuições a respeito de uma

legislação que envolvesse as transações comerciais marítimas (ROMANOWSKI; PINTO, 2014). Para Dr. Soares:

Alguns dos Direitos, Impostos e Taxa forão creados nos tempos coloniaes por Leis portuguesa, e outros forão estabelecidos na forma da Constituição politica do Imperio pelo Poder Legislativo; mas em geral tem sido muito modificadas as especies de rendas que datão dos tempos coloneaes, pelas Leis do Orçamento votadas annualmente pelo Parlamento brasileiro. (OBSERVAÇÃO 378, p. 148)

Por conseguinte, alude que:

Na classe de – Interior – inscrevem-se por paragraphos todos os direitos, impostos, e taxas que em virtude das Leis annuaes do Orçamento são decretados, e arrecadados de conformidade com os respectivos regulamentos fiscaes, sobre as variadas especies de industrias da laboração nacional. (OBSERVAÇÃO 399, p. 156)

Intrínseco ao exposto a seguinte categoria/conteúdo identificada refere-se a “Legislação de Alfândegas e Consulados”. Advoga-se que suas respectivas U.S. fazem menção a: “Tarifas”; e “Leis de Propriedade”. Ao declinar as aferições a respeito da U.S. “Tarifas”, Dr. Soares menciona que:

A Tarifa das Alfandegas do Imperio não tocou ainda a sua perfeição, mas o seu maior defeito é fazer minuciosas distincções de especies e qualidades de mercadorias, o que dá origem a muitas questões entre os contribuintes e os empregados fiscaes. (OBSERVAÇÃO 389, p. 153)

Não obstante reflete que:

É portanto de reconhecida conveniencia fiscal e commercial que a Tarifa seja reformada simplificandose as suas complicadas divizões, e tomandose para base de todos os despachos de consumo a materia prima do objecto submettido a despacho e o seu pezo, assim tornandose expedidos os despachos e evitandose as qualificações, que dão origem as fraudes e contrabandos. (OBSERVAÇÃO 390, p. 154)

No que concerne à U.S. “Leis de Propriedade”, Dr. Soares observa que “Da paz interna e marcha regular da administração publica depende a garantia dos direitos individuaes e de propriedade de todos os membros da Republica.” No entanto, [...] para isto conseguirse é indispensavel que um certo numero de cidadãos se ocupe exclusivamente de velar pela segurança interna e externa do paiz.” (OBSERVAÇÃO 141, p. 54).

Com relação a subsequente categoria/conteúdo: “Escrituração Mercantil”, suas respectivas U.S. dizem respeito a: “Cálculo de Probabilidades”; e “Contabilidade”. No que tange a U.S. “Cálculo de Probabilidades”, Dr. Soares menciona acerca da necessidade de tais cálculos para uma aferição sistemática e precisa frente às inúmeras contingências que havia

com relação às despesas financeiras. Infere-se tal argumento em virtude da seguinte observação:

O systema de operações que a administração financeira do Estado poem em acção para realizar as sommas de que carece para fazer face as despesas extraordinarias e indisciplinaveis, por deficiencia dos Cofres Nacionaes se denomina = Credito Publico =. Este systema constitue o mais difficil e importante ramo da sciencia financeira, porque alem de fundarse na theoria do calculo das probabilidades, é subordinado a inumeras contingencias, muito variaveis, e que devem ser estudadas com seria attenção pelo Estadista financeiro. (OBSERVAÇÃO 158, p. 61)

A seguinte U.S. faz menção a “Contabilidade”. Esta preconizada por Dr. Soares como uma ciência dos fatos e que por este motivo precisa, necessariamente, refletir de forma coesa suas intenções tanto teórica como prática. Com referência a contabilidade pública, essa atenção volta-se desde a fiscalização das operações financeiras até a arrecadação de dinheiros públicos. Infere-se isso a partir da passagem dissertada:

Para ser completo um systema financeiro é indispensavel que comprehenda e demonstre theorica e praticamente de como se compoem e se effectua a – receita publica – e como se distribue e se fiscalisa a – despesa nacional – e, finalmente, como se registra estes factos na – contabilidade fiscal – apresentando o melhor e mais simples mecanismo das repartições de arrecadação e fiscalisação dos dinheiros publicos. Cada uma destas divizões constitue uma especialidade muito importante da sciencia financeira e o Estadista que não fôr versado nestes conhecimentos lutará com graves difficuldades, quando tiver de resolver as questões financeiras. (OBSERVAÇÃO 8, p. 3-4)

Acrescenta ainda que:

No Brazil a contabilidade fiscal do Thesouro Nacional é modelada pela contabilidade financeira da França; e os balanços e orçamentos são organizados por exercicios, que abrangem o espaço de tempo de dezoito mezes; comprehendendo os dose mezes deccorridos do 1º de Julho de um anno ao fim de Junho do anno seguinte, e mais seis mezes addicionaes de 1º de Julho ao fim de Dezembro, tempo em que se devem liquidar as transacções do anno financeiro do 1º de Julho ao fim de Junho seguinte. (OBSERVAÇÃO 62, p. 24)

No tocante ao número de funcionários tem-se a partir do Decreto n. 5245 de 05 de abril de 1873 a promulgação de um novo quadro que estabeleceu além do número também os vencimentos dos funcionários pertencentes ao Tesouro Nacional e as Tesourarias de Fazenda (ADDE et al., 2014).

Dr. Soares explana, ainda, a respeito do Real Erário, que foi fundado com base no Erário de Lisboa. A formulação do erário brasileiro tinha como fito a geração de um balanço geral das despesas e receitas brasileiras. Além disso, com o intento de organizar as finanças públicas devido à existência de diversos impostos cria-se em 1808 o Erário Público e, por

consequente um regime para a execução da contabilidade (ADDE et al., 2014). No entanto, Dr. Soares menciona que:

Fundado o Real Erario no Brazil adoptou se o systema de contabilidade seguida no Erario de Lisbôa, mas ou porque esse systema fosse incompleto e imperfeito, ou porque as Juntas de Fazenda estabelecidas nas provincias não procedessem em regra, nunca se conseguiu dar no Erario um balanço geral da Receita e despeza publica do Brasil. (OBSERVAÇÃO 318, p. 121)

Dr. Soares insere a respeito das leituras realizadas nos arquivos do Tesouro Nacional e da necessidade de uma uniformização das informações, visto que os documentos levantados em seus estudos continham uma precariedade no que concerne a disposições completas de informações. Infere-se isso com base na seguinte observação:

Dos varios e incompletos documentos que compulsei e examinei nos archivos do Thesouro Nacional cheguei ao conhecimento de que cada província fazia o balanço de sua receita e despeza, mas sem nenhum systema methodico e uniforme, de sorte que no Thesouro Nacional não se podia realizar um balanço geral que merecesse fe. (OBSERVAÇÃO 413, p. 161)

“O primeiro balanço regular que organisou o Thesouro Nacional foi o apresentado as Camaras Legislativa na sessão de 1828, e relativo anno de 1827, pelo então Ministro da Fazenda o fallecido Conselheiro Miguel Calmon du Pin e Almeida.” Este que posteriormente seria conhecido como [...] Marques de Abrantes [...]” (OBSERVAÇÃO 415, p. 162).

Ao explicar acerca da última categoria/conteúdo identificada, sendo ela: “Economia Política” e cujas U.S. pertencem, respectivamente, a: “Ciência”; “Salário”; “Renda”; “Moeda”; “Banco”; “Empréstimo”; “Imposto”; “Importação e Exportação”; e “Riqueza Pública”. A respeito da U.S. “Ciência”, Dr. Soares insere que:

O corpo de doutrinas da sciencia financeira repouza sobre principios evidentes deduzidos do estudo analytico de observação da marcha dos factos sociaes. Este vasto ramo da Economia Politica applicada occupa um logar muito prohminente entre as sciencias sociaes e politicas, em cuja classe se inscreve. (OBSERVAÇÃO 1, p. 1)

Pondera ainda nas argumentações seguintes que:

Só estudos constantes da marcha social e industrial do Estado podem determinar com certeza a formula que se deve seguir na gerencia de suas finanças; não é possivel pois determinar regras absolutas sobre quaes devem ser as despezas mas necessarias a executar, visto que o que é urgente em um tempo dado, pode sem prejuizo ser addiado ou excusado em outro tempo; e eis porque a economia politica applicada varia segundo os Estados, e conforme as suas necessidades publicas. (OBSERVAÇÃO 50, p. 19)

É para mim principio incontroverso que as sciencias de observação, com quanto se fundem em principios e regras de inteira evidencia, nem por isso deixão de ser modificaveis em muitos casos, e a economia politica mais que qualquer outra sciencia de observação depende de muitas circunstancias contingentes; portanto o verdadeiro financista jámais deve escravizar os seus juros as regras escolasticas. (OBSERVAÇÃO 102, p. 39)

Com relação aos tratados sobre o crédito público e consequentemente sobre as finanças nacionais, Dr. Soares menciona que “Os economistas financeiros tem escripto amplos tratados sobre a theoria do credito publico, e apresentado diversos systemas para a bôa realização dos emprestimos nacionaes.” No entanto, “[...] todos esses systemas tendem ao mesmo fim, o que porem mais aceitação merece é a theoria do Drº. Price, sugerido pela primeira vez e apresentada ao governo britanico durante a guerra e bloqueio geral do continente europeu [...]” (OBSERVAÇÃO 253, p. 99). Infere ainda que:

A theoria do Drº. Price funda se no pagamento de uma annuidade constante de inteira conformidade com a theoria dos juros compostos de segunda ordem, tendo por base o luminoso principio de immensa amplitude, que pode ser enunciado desta forma: “Uma quantidade constante por mais diminuta que seja na sua intensidade, sendo accumulada periodicamente, produz em um tempo dado uma somma tal, que se torna sufficiente para solver uma grandesa numerica de que ella fôr deduzida proporcionalmente.” (OBSERVAÇÃO 254, p. 99-100)

Tal teoria refere-se ao sistema francês de amortização elaborado por Richard Price em 1771. Este sistema conhecido no Brasil com a denominação de Tabela Price consiste na “amortização de capital em prestações fixas, mensais e iguais [...]” (NEGRA; SOUZA; COUTINHO, 2006, p. 33). Outro ponto a destacar a respeito da Teoria do Drº Price, segundo Dr. Soares, faz menção a precisão com que o Conselheiro Cândido Baptista de Oliveira analisa o sistema financeiro brasileiro. Nota-se isso na passagem das seguintes observações:

O fallecido Conselheiro de Estado Candido Baptista de Oliveira, no seu Systema Financial do Brasil, analyzando a theoria do Drº. Price, demonstrou numericamente com a precisão de abalitado geometra – que o Systema do Drº. Price, comquanto o mais aceitavel em seus principios, carecia de ser modificado na sua applicação, em referencia ao tratamento dos juros a uma dada taxa proporcional ao Capital real e ao nominal, afim de se evitar ficções prejudiciaes. (OBSERVAÇÃO 256, p. 100)

Demonstrou o sabio riograndense que os emprestimos contrahidos para não serem gravosos devião oscillar entre os dois limittes de 75 e 100; porquanto contrahir um emprestimo por juro proporcional ao interesse do emprestador, baixando o valor real da Apolice a menos de 75, se tornava prejudicial ao tomador; e portanto que não convinha fixar o juro em uma relação ao valor menor da Apolice do que este limitte; e isto provou numericamente por forma incontestavel. (OBSERVAÇÃO 257, p. 101)

Outra ponderação realizada por Dr. Soares diz respeito ao opúsculo realizado por Visconde de Jequitinhonha, em 1865. Ele infere que:

O Exmo. fallecido Visconde de Jyquitinhonha no Opusculo publicado em 1865, depois de deffinir a sciencia das finanças diz o seguinte: “A sciencia das finanças é tambem uma sciencia politica. Ella tem influído em todas as épocas, e em todas as nações, nos destinos dos povos e dos imperios. A historia o demonstra. Grandes revoluções, verdadeiros cataclismos sociaes, tem affligido a humanidade, occazionados pelas finanças dos países onde se tem elles manifestado. E nem é mister ir muito atras da nossa idade para o encontrarmos.” (OBSERVAÇÃO 531, p. 217-218)

Visconde de Jequitinhonha, título conferido por Dom Pedro II, em virtude de seu engajamento na política, bem como suas ações que envolviam como, por exemplo, a abolição progressiva da escravidão (SILVA, 2018). Na sequência Dr. Soares disserta que:

Propondo-me a escrever a historia e analyse das finanças do Brasil entendi ser indispensavel primeiramente demonstrar as theorias da sciencia financeira, afim da analyse apreciar os factos historicos da marcha financeira do Imperio desde a sua emancipação politica, sendo pois esse o objecto da 1ª parte deste volume. (OBSERVAÇÃO 593, p. 245)

Posteriormente, a seguinte U.S., ou seja, “Salário” é introduzida por Dr. Soares quando este expressa que:

É principio incontroverso que todos tem o incontestavel direito de ser remunerados dos serviços que prestão, portanto é evidente que os funcionarios públicos em geral e os militares tem direito incontestavel para haver dos cofres publicos os honorarios e saldos que lhes compete em proporção dos cargos que exercem e serviços que prestão para a manutenção da paz e marcha regular da sociedade. (OBSERVAÇÃO 142, p. 55)

Na sequência, a U.S. refere-se a “Renda”. Esta é inserida por Dr. Soares quando o mesmo expõe que:

A sciencia financeira é a que ensina a regular as contribuições decretadas pelo Poder competente, fiscalizando as rendas publicas na sua arrecadação e na sua economica e conveniente applicação ás necessidades do paiz, velando pela conservação do credito nacional tanto no interior como no exterior e que se consegue cumprindo em tempo os contratos do Estado. (OBSERVAÇÃO 4, p. 2)

Neste sentido, Dr. Soares alega que:

As imposições directas ou indirectas tem limittes alem dos quaes se tornão ruinosas para os contribuintes e consequentemente para as rendas do Estado, as quaes se formão da somma total das quotas pagas pelos mesmos contribuintes. O Estadista financeiro deve, pois, estudar o paiz que administrar em todas suas fontes de producção natural e industrial, afim de que na distribuição das contribuições se approxime o mais que for possivel da proporção relativa dos teres e reditos dos contribuintes, visto que igualdade proporcional absoluta de contribuição não é possivel estabelecer pelas razões que são obvias. (OBSERVAÇÃO 12, p. 5)

Réditos compreendem os resultados e/ou rendimentos (RICARDINO, 2012). Alguns dos registros contábeis mais relevantes na época da monarquia portuguesa era o livro de renditos da coroa. Este que compreendia desde a compra como a venda de mercadorias, bem como os aforamentos e rendas (LIRA, 2011). Segundo Oliveira (2014) o termo rédito deriva-se do latim e significa lucro. Para Dr. Soares:

Se todos os membros da republica se compenstrassem do dever indclinavel que tem de contribuir com a sua quota parte para a renda que tem de fazer face as despesas do Estado, e efetivamente contribuisssem na rasão proporcional dos seus teres e renditos, os encargos do administrador financista se reduzirião a arrecadar as rendas, e applical-as convenientemente; mas este dever dos contribuintes é abafado pelos calculos do egoismo; sendo esta a rasão porque procurão todos os meios de eximir-se das contribuições. (OBSERVAÇÃO 36, p. 14) (grifo do autor).

Nas subseqüentes observações Dr. Soares traz elementos a respeito do que contorna as despesas produtivas e improdativas. Percebe-se isso na passagem das seguintes observações:

Alguns economistas entendem por despezas productivas sómente as que se fazem com obras que devem produzir renda para o Estado; mas este raciocinio pecca por principio, visto que os saldos dos militares, e os honorarios de todos os funcionarios publicos são despezas productivas, porque os servidores do Estado de todas as classes concorrem com os seus serviços para a segurança publica dos cidadãos não só em relação aos seus direitos pessoaes como as seus direitos sociaes; portanto é incontrovertos que os Servidores do Estado são os sustentaculos da paz e da ordem regular da marcha da republica, sem os quaes a sociedade se desolveria nas convuluções da anarquia. (OBSERVAÇÃO 48, p. 18) (grifo do autor).

Deixando porem de parte a questão de principios escolasticos, direi que em minha humilde opinião, todas as despesas sensatamente feitas tem o seu fim de utilidade relativa, e portanto são productivas; e só se devem considerar improductivas as despesas feitas sem criterio, porque importão em esbanjamento das rendas nacionaes. (OBSERVAÇÃO 49, p. 19) (grifo do autor).

O “Credito publico é uma das mais poderosas alavancas da prosperidade das nações, quando usado com criterio e circumspecção pela administração publica.”. No entanto, “[...] quando se abuza deste poderoso elemento de crear receitas nos cofres do Estado, torna-se a origem de mil males, originando dividas elevadas que actuando sobre as rendas ordinarias trasem o descalabro das finanças, e aniquilão a prosperidade nacional.” (OBSERVAÇÃO 53, p. 20).

De acordo com Fernandes (1974, p. 19) o crédito público “[...] e a crise de 1864 veio ainda mais enfraquecer esse poderoso instrumento que nas sociedades bem organizadas supre a falta de meio circulante.” Diante do exposto Dr. Soares ressalta que:

Nos Estados em que as rendas ordinarias não podem faser face a gastos emergentes e indclinaveis, os financistas reccorrem algumas vezes aos meios que faculty o

Credito publico para realizarem as sommas de que carecem, praticando alguma das diversas operações de credito ensinadas pela sciencia financial, assim evitando a creação de novos impostos. (OBSERVAÇÃO 54, p. 20)

As operações de crédito, especificamente relacionadas à contabilidade pública, referem-se a compromissos financeiros que podem advir desde a emissão de títulos como a aquisição de bens por meio de financiamentos (SILVA; MARQUES, 2002). Ao tangenciar suas arguições a respeito do que intitula “Receita Publica - Theoria do Tributo e sua classificação na = Contabilidade fiscal =” discorre que:

A receita publica de um Estado regularmente constituido se forma de todas as sommas arrecadadas e recolhidas aos seus cofres publicos, sendo realizadas em virtude de leis decretadas pelos Poderes competentes: estas receitas, ou sommas, podem proceder de diversas fontes e origens, sendo porem mais communs as que procedem da cobrança dos direitos, impostos e taxas da venda de terras e outros proprios nacionaes, e suas rendas; e algumas vezes se eleva a receita publica com as sommas que se realisão [ilegível] de operações de credito effectuadas dentro ou fora do paiz: esta especie com quanto forme uma real receita, importa e constitue uma divida nacional que tem de ser paga na forma dos contratos celebrados com os interes convencionados entre o mutuario e o mutuante. (OBSERVAÇÃO 58, p. 22)

Para Falcão (2012, p. 264) “[...] o tributo foi o amálgama necessário à interação econômica, política e social [...]”. Este que serviria de pauta nas discussões de um dos principais autores e influenciadores da economia, Adam Smith. Ao expor suas proposições Dr. Soares infere que “Em alguns Estados, como no Brasil, existem diversas especies de rendas publicas, umas que provem de direitos, impostos e taxas geraes a todo o Imperio, e outras que são relativas a divizão administrativa de cada província [...]” (OBSERVAÇÃO 60, p. 23).

Ademais, Dr. Soares busca por explicar acerca das conceituações de renda direta e indireta. Com relação a Renda Direta esta “[...] provem de uma taxa fixa ou variavel lançada sobre a propriedade ou rendas dos collectados contribuintes em tempo certo e determinado, que é marcado nas leis fiscaes que a estabelecerão, e regulamentos expedidos pelo Poder executivo.” (OBSERVAÇÃO 66, p. 25-26). No que tange a Renda Indireta esta “[...] se arrecada independente de lançamentos periodicos, e que não tem época determinada para a sua cobrança, sendo regularmente arrecadada no acto de se effectuar o contrato negocio ou despacho que dá origem a imposição fiscal a que é sujeito o contribuinte.” (OBSERVAÇÃO 67, p. 26). Com referência a renda nacional Dr. Soares adiciona que:

Sem que exista uma – renda nacional – não é possivel montar se regularmente a machina administrativa do Estado, ou por outros termos: nenhum Estado pode

existir sem meios para sustentar se; e isto porque milhares de individuos devem trabalhar e velar pelo bem da ordem publica de seus concidadãos; e nesse importante mister occupando todo o seu tempo, tem o incontestavel direito de serem retribuidos na razão directa dos serviços que prestão a republica. (OBSERVAÇÃO 82, p. 31)

Apresenta ainda nas observações seguintes que:

Os melhoramentos moraes, como a instrução publica, e os melhoramentos materiaes, como pontes e estradas, são beneficios geraes cujas despesas devem ser pagas pela renda nacional, proveniente das contribuições lançadas e cobradas pela administração publica; e todos estes beneficios dão origem a despesas avultadas, que devem ser pagas pela quotisação de todos os membros da associação. (OBSERVAÇÃO 84, p. 31-32)

Nada é mais digno de censurar-se que a proposição muito geral – de que não procede com fraude quem illude o fisco para pagar o menor valor possivel de contribuições. Este argumento revela não só um torpe egoismo, como a falta completa dos principios eternos da moral; porque defraudar as rendas nacionaes, é nada mais, nada menos, do que defraudar as rendas de todos os contribuintes, em relação as quotas que pagarão. (OBSERVAÇÃO 88, p. 33)

Com relação a tais melhoramentos (pontes e estradas), insere-se que foi em 1854 que se deu a primeira estrada de ferro do Brasil (CASTANHA, 2007). Ademais, a respeito da despesa pública, Dr. Soares reflete que:

A despesa publica dos Estados abrangendo grande numero de serviços é muito complexa e muito variável, mas toda e qualquer despesa para ser economicamente effectuada deve ter um fim de utilidade publica que a justifique, tendo sempre como limite de seu montante as sommas das rendas nacionaes arrecadadas na forma das leis. (OBSERVAÇÃO 124, p. 48)

Em consonância acrescenta que:

Em todos os Estados bem regidos e economicamente administrados, quer sejam governados por monarchias absolutas ou constitucionaes, que por democraçias puras ou dictatoriaes, as despesas são divididas em secções ou ministerios a cada um dos quaes incumbe executar os diversos serviços de suas repartições: esta divizão é indispensavel a qualquer respeito que se a concidere, poquanto seria humanamente impossivel bem fiscalizar a applicação das rendas nacionaes inglobando se todas as despesas em um só ministerio, porque o administrador superior não poderia inspeccionar todos os serviços. (OBSERVAÇÃO 125, p. 48)

Infere-se que na existência de circuntância excepcionais as rendas públicas tornarem-se insuficientes uma das possíveis soluções gira em torno da contração de empréstimos. Infere-se isso com base na arguição de Dr. Soares que “[...] circunstancias anormaes e extraordinárias as rendas publicas se tornão insuficientes para fazer face as despesas do Estado, a administração financeira do paiz é forçada a seguir um dos dois meios: crear novos tributos ou contrahir empréstimos [...]” (OBSERVAÇÃO 160, p. 62). Enfatiza ainda na arguição seguinte que:

Antes de se tentar effectuar uma qualquer operação de credito, deve calcular com exactidão os juros que se devem pagar annualmente, e bem assim a quota da amortização, e sommar estes dois encargos para conhecer se a annuidade constante que tem de pagar os cofres públicos; e se essa annuidade pode ser paga sem gravame das rendas ordinarias do Estado, a operação poderá ser realizada; mas se para pagar a annuidade for indispensavel crear impostos, ou outros meios de receita a operação de credito não deve ser realisada. (OBSERVAÇÃO 171, p. 66)

Dr. Soares salienta que:

Quando porem os panicos procedem de algum facto anormal imprevisto, como por exemplo da falta de produção por irregularidades metereologicas ou climatericas, convem que o financista amestrado entrevenha em tempo, afim de que esses panicos não se convertão em verdadeiras crises commerciaes, que venhão actuar sobre as rendas publicas desequilibrando a marcha regular das finanças. (OBSERVAÇÃO 281, p. 110)

Corroborando do exposto Miyoshi e Hiroshi (2012) expressam que um dos preceitos para que as finanças públicas possam ser administradas de forma a mitigar falhas e/ou incertezas faz-se necessário um gerenciamento dos prováveis riscos. Destarte, Dr. Soares além das ponderações acerca das receitas e despesas públicas, busca por discorrer a respeito do histórico das finanças do Brasil.

= Historico das finanças do Brasil =  
 = Considerações geraes sobre as rendas = e despezas publicas =  
 Até o anno de 1808 o systema de impostos no Brasil era muito defectivo e irregular, e por isso a sua renda muito diminuta, e em regra geral não excedia de 3 a 4 mil contos de reis por anno: muitos dos impostos não erão geraes a todo o Brasil, e sim especiaes a uma ou outra provincia; constestindo a principal renda para a Metropole no quinto do ouro, e na lavra dos diamantes: só depois da chegada da familia real ao Brasil é que se começou a estabelecer alguma regularidade no systema de arrecadação e despesa, mas muito deficiente. (OBSERVAÇÃO 317, p. 121)

E continua suas indagações históricas ponderando por meio das:

Diversas especies de renda do = Imperio do Brasil =  
 As Rendas do Brasil até o anno de 1834 comprehendião somente duas espécies, sendo uma especie geral a todo o Imperio, e a outra especie sendo local a cada municipio, por ser renda municipal; mas desde que foi promulgado o acto adicional da Constituição política do Imperio, dando uma administração propria a cada provincia; são tres as especies de rendas que se arrecadão no Brasil que são: Rendas geraes. Rendas provinciaes. Rendas municipaes. (OBSERVAÇÃO 334, p. 129)

Em 12 de agosto de 1834 por meio da Lei nº 16 ocorre algumas alterações na constituição política do império. Dentre elas: a fixação de despesas tanto municipais quanto provinciais, bem como os impostos intrínsecos a ela, desde que não haja afete as imposições do Estado (CASTANHA, 2007; RAMOS, 2019). Para Carvalho (2010, p. 17) tal ato adicional

do império provocou mudanças também no ensino superior, pois fortalecia a “característica classista da educação brasileira”. Destarte, Dr. Soares discorre sua opinião afirmando que:

Não desconheço que para o augmento das rendas geraes do Brasil tem muito concorrido o melhor systema de fiscalisação de nossas repartições de arrecadação, e as diversas alterações que tem tido o systema geral de impostos, principalmente em referencia aos direitos alfandegarios; mas vou demonstrar que sómente estes melhoramentos não podião augmentar as rendas nacionaes, mas sim elles, e o grande desenvolvimento de nossas industrias commerciaes e agriculas, porque a industria fabril tem marchado com muita lentidão no Brasil. (OBSERVAÇÃO 431, p. 172)

Em consideração as rendas alfandegárias nacionais (mais especificamente com referência ao Rio de Janeiro), estas que até o ano de 1840 representavam mais de 50% da receita geral imperial. Ainda com relação a tais rendas menciona-se que no decorrer da segunda metade do período império era arrecadado pelo Tesouro Nacional mais 70% equivalente as receitas alfandegárias (FONSECA, 2019).

Infere-se que devido à porcentagem expressiva de receitas alfandegárias, que desde a independência em 1808 a 1850 houve uma atenção mais acurada para as formas de organização das arrecadações (COSTA, 2014). Dr. Soares exprime a respeito de alguns pontos comparativos entre as rendas e despesas públicas nacionais.

Comparação synthetica das = Rendas com as Despezas publicas =  
O principal dever de um Estadista financeiro é fazer o possivel para [ilegível] despesas do Estado se concervem dentro dos limittes de suas rendas ordinarias, conservando sempre em equilibrio as rendas com as despezas publicas, quando for possivel fazer algumas reservas para em casos extraordinarios ter os meios necessarios poder ter os indispensaveis recursos para fazer face as despezas imprevistas. (OBSERVAÇÃO 504, p. 207)

Dr. Soares ressalta que “A verdadeira economia não se cifra em gastar pouco para enthesourar, mas sim em gastar o necessario em tempo opportuno, fiscalizando severamente a distribuição e applicação das rendas nacionaes.” (OBSERVAÇÃO 505, p. 207). Reflete ainda que:

Desde a época da Independencia do Brasil até o fim de exercicio de 1874-75 em quase todos os exercicios tem havido excedencia das despezas sobre as rendas ordinarias; e isto porque a administração publica tem tido de attender a reconstrução geral do nosso systema dos tempos coloneaes, e alem disso tem tido de attender a muitas despezas extraordinarias, de guerras externas, e comoções internas [...] (OBSERVAÇÃO 507, p. 208)

Com referência a seguinte U.S.: “Moeda”. Cita-se que este termo representa uma das principais questões no ramo da ciência monetária (FERNANDES, 1974). Dr. Soares explana

que “Para as pessoas inscientes parecerá a primeira vista que o ultimo meio sendo o mais simples e espedito, é aquelle deve ser preferido.”. No entanto, “[...] assim não é em face dos principios da sciencia financial comprovados até a evidencia pelos factos observados em todos os paizes que tem usado e abusado do – Papel Moeda –.” (OBSERVAÇÃO 167, p. 64).

Dr. Soares expõe que:

Para que o Papel Moeda possa circular conjuntamente com o Papel bancario é indispensavel que o financista amestrado e perspicas faça quanto poder para que uma e outra especie se equilibrem na ordem das transacções, e um dos melhores meios é tornar o Papel Moeda geral a todos os pontos da Republica, e o Papel bancario somente circumscrevendo se a certos e determinados limittes territoriaes; e alem disso não tendo curso nas repartições publicas de arrecadação. (OBSERVAÇÃO 198, p. 76)

Posteriormente, a seguinte U.S. refere-se a “Bancos”. Neste ínterim, Dr. Soares menciona que “O Papel bancario representa um valor conversivel em moeda metalica legal a vontade do seu postador, quando os bancos de emissão são constituídos conforme os principios invariaveis da sciencia econômica.” Neste sentido, [...] tendo os bancos de emissão um lastro em ouro ou em prata sobre o valor do qual se basea a emissão desses bancos.” (OBSERVAÇÃO 193, p. 74). Concatenasse ao exposto a próxima U.S., ou seja, “Empréstimo”. Este que Dr. Soares salienta que:

O verdadeiro financista antes de tentar a realização de um empréstimo deve tratar de demonstrar a sua acção economica e fiscal; isto é, cumpre que examine a gestão financeira do Estado, e proceda com energia sobre a fiscalisação e arrecadação das rendas publicas, porque desta forma firmara a sua reputação, o que é de muito pezo e valor para a realisação de um emprestimo. (OBSERVAÇÃO 181, p. 70)

Disserta nas observações seguintes que:

Alguns financistas são de opinião que os emprestimos publicos realizados dentro do paiz são sempre mais vantajosos que os contrahidos que os contrahidos em paizes estrangeiros, e isto porque asseverão – que a administração financeira fica nestes encargos sómente obrigada para com os seus considadãos, e porque os juros pagos destes emprestimos se capitalizão nos melhoramentos materiaes e Moraes do mesmo paiz. (OBSERVAÇÃO 259, p. 101)

Outros financistas opinão ser muito mais conveniente que os emprestimos publicos sejam contrahidos em paizes estrangeiros, porque assim se chamão os capitães para o paiz, e que esses capitaes provenientes dos emprestimos vem auxiliar e desenvolver as diversas industrias da laboração nacional. (OBSERVAÇÃO 260, p. 102)

Menciona-se que o empréstimo mais grave contraído pelo Brasil foi em 1829. Infere-se isso com base na seguinte observação apresentada por Dr. Soares.

O que porem não admite a menor contestação é que o empréstimo realizado em 1829 foi o mais gravoso que contrahio o Imperio no exterior até o presente, e isto porque foi contrahido e emittido a 52 e a juro de 5 por cento, quando o Brasil gosava de plena paz, visto ter cessado a guerra do Rio da Prata em 1828, e porque em 1824 quando o Brasil se constituiu, realisou o seu primeiro empréstimo a 75 e a juro de 5 por cento. (OBSERVAÇÃO 545, p. 223)

Tratando-se da seguinte U.S., ou seja, “Imposto”. Dr. Soares aduz que “Sciente a administração financeira da producção e rendas das diversas industrias nacionaes poderá iniciar os impostos directos, tendo sempre muito em attenção – que a taxa proposta seja a menos gravoza para o contribuinte [...]” (OBSERVAÇÃO 15, p. 6). Discorre que:

Os impostos sobre o consumo são sem duvida uma forma mui judiciosa de contribuição, mas é indispensavel que sejam acompanhados de outros impostos directos lançados sobre a fortuna conhecida dos contribuintes; porque, neste caso, sendo modicas as taxas sobre o consumo, se conseguirá que todos os contribuintes concorrão para as rendas geraes do Estado em uma razão proporcional as suas rendas quanto é possivel. (OBSERVAÇÃO 19, p. 7)

Esta referida razão proporcional para pagamentos dos impostos de acordo com a capacidade financeira de cada contribuinte já era referenciada na Declaração dos Direitos do Homem aprovada pela Instituição da Assembleia Nacional em 1789 a partir da Revolução Francesa (PIRES; MOTTA, 2006). Dr. Soares aduz nas observações seguintes que:

Nenhum paiz bem administrado deve ter como principal fonte de suas rendas os impostos alfandegarios, porque semelhante systema seria alem de impolitico, antifiscal e pouco sensato; porque dada uma guerra estrangeira, que paralisasse a marcha regular do commercio exterior, as finanças do Estado soffrerião graves perdas com a diminuição das rendas; é portanto indispensavel fundar as rendas publicas sobre os impostos internos e os direitos alfandegarios. (OBSERVAÇÃO 24, p. 9)

Pensará mal o financista que sustentar que se devem impôr pezadas taxas sobre todos os productos estrangeiros, e izentar de taxas os productos nacionaes exportados; porque em ultima analyse quem sobre carrega com onus resultante dos impostos é o consumidor do objecto tributado; porque o negociante calcula as suas rendas, metendo em linha de conta os impostos e gastos que faz. (OBSERVAÇÃO 29, p. 11)

E explana:

Se para decretar impostos é nessario bem conhecer o paiz e todos os seus recursos naturaes e industriaes, não menos precisão os Legisladores e os Financistas destes conhecimentos para autorisar as despesas publicas; porque como conhecerem se as necessidades geraes e peculiares do paiz desconhecendo se esse mesmo paiz nas suas variadissimas relações sociaes, politicas e industriaes! Os homens que dirigem a governação do Estado devem estudar a sociedade que regem em todas as suas relações. (OBSERVAÇÃO 32, p. 12)

A respeito da despesa pública Dr. Soares aborda sobre os princípios e as necessidades que a permeiam e diz que:

O principio corrente e incontroverso é – que nenhuma despesa publica deve ser decretada e effectuada sem um fim de utilidade que a justifique. Este principio tão simples no seu enunciado, é de difficilima execução na pratica; porque diversos são os modos de encarar as necessidades publicas. (OBSERVAÇÃO 33, p. 13)

Reflete ainda nas observações seguintes a respeito dos impostos directos e indirectos.

[...] é evidente que os tributos ou a derrama dos impostos directos ou indirectos devem ser estudados, propostos e decretados por forma a abranger o maior numero de contribuintes, cumprindo que as taxas sejam muito modicas, afim de que não vão sensivelmente actuar sobre os collectados, desequilibrando as suas rendas e despesas individuaes; porque procedendo se em contrario os impostos decretados em vez de produzir um beneficio social, intorpecem o desenvolvimento do progresso e riqueza nacional, de cujas sommas se forma a riqueza do Estado. (OBSERVAÇÃO 92, p. 34-35)

O barometro regulador dos tributos é a despeza publica convenientemente applicada e fiscalizada. Por despezas convenientes se devem entender somente áquellas que tenham por fim fortalecer e consolidar os interesses geraes dos cidadãos, quer se refirão a administração da justiça distributiva e segurança dos direitos pessoaes e sociaes; quer com relação aos melhoramentos moraes e religiosos, e a instrucção e educação do povo; quer, finalmente, tendentes a promover o desenvolvimento progressivo da laboração industrial do paiz. Outras quaesquer despezas que não possam ser classificadas em alguma destas divisões, não podem, e nem devem dar origem a criação e decretação de novos tributos, porque não as podem justificar. (OBSERVAÇÃO 93, p. 35)

“Um bom systema de impostos deve ser estabelecido de forma a que todos os contribuintes para a renda publica concorram com a sua quota parte na mais approximada razão dos seus teres e renditos [...]” Com base nesses princípios “[...] se estabelecerão os impostos directos e os impostos indirectos.” (OBSERVAÇÃO 394, p. 155).

Com relação a unidade de unificação “Importação e Exportação”. No século XIX e mais precisamente no período império cabia como principal de arrecadação de tributos as transações comerciais de importação e exportação (MONTEIRO; ROCHA, 2018). Dr. Soares ao declinar seus argumentos a tais termos insere que:

Os impostos alfandegarios de – importação – e de – exportação – devem ser estabelecidos de forma á facilitar e a animar o movimento do commercio internacional, porque, sem a menor contestação – é o commercio nas suas variadissimas relações a principal alavanca do progresso, riqueza e engrandecimento das nações, e portanto deve marchar sem tropeços que poem as suas transacções de permutas. (OBSERVAÇÃO 106, p. 40-41)

Conforme Gonçalves (2012), a linha que traça o progresso das nações comércio encontra-se entre distintos caminhos, ou seja, de um lado o livre comércio e de outro o protecionismo econômico. Por conseguinte, Dr. Soares alude que:

Alguns financistas, sectarios da eschola proteccionista, opinão que os direitos de importação devem ser elevados, principalmente em referencia aos productos importados do estrangeiro semiliares aos productos nacionaes, sendo muito modicos os direitos de exportação: assim pensando tem em vistas proteger as industrias nacionaes, e desenvolver a procura dos productos do paiz. (OBSERVAÇÃO 107, p. 41)

Enfatiza que:

Este modo de pensar pecca por principio; primeiramente porque n'um bem elaborado systema de finanças os direitos de importação e os de exportação devem conservar tal relação proporcional que tendão a equilibrar-se; secundariamente porque em ultima analyse quem carega com o pezo dos impostos indirectos sobre o consumo são os consumidores; e portanto os impostos elevados sobre os productos e artefactos estrangeiros importados para consumo fasem elevar os seus preços, que são pagos pelos consumidores do paiz que os importa. (OBSERVAÇÃO 108, p. 41)

Segundo Dr. Soares “Na classe de – Importação – se comprehendem todos os direitos que se cobrão dos objectos em bruto e manufacturados que são importados no Brasil e despachados para consumo, procedentes e de origem estrangeira.” (OBSERVAÇÃO 386, p. 153). Em consonância:

[...] a maior parte das rendas geraes do Imperio do Brasil repousa sobre os direitos de importação e exportação, o que não é conveniente considerado no ponto de vista não só fiscal como politico; visto que dada qualquer emergencia de uma guerra maritima as nossas finanças podem ser muito abaladas pela falta do commercio maritimo exterior: o melhor systema de imposições deve equilibrar as rendas internas com os provinientes do exterior. (OBSERVAÇÃO 411, p. 160)

Neste ínterim, infere-se que o setor externo, ou seja, as transações realizadas com os países estrangeiros influenciaram positivamente tanto as receitas quanto as despesas nacionais, em virtude de uma das principais forças motrizes serem os impostos de importação e exportação (BUESCU, 1972). Dr. Soares insere:

Cumpre porem ponderar que este maior augmento de direitos de importação tem sua origem nas Tarifas de 22 de Março de 1869 e na de 31 de Março de 1874, e nas leis do orçamento votadas para os exercicios de 1866-67 em diante; nas quaes se crearão diversos impostos para se faser face as despesas extraordinarias com a guerra em que nos empenhamos contra o governo tiranico da Republica do Paraguay. (OBSERVAÇÃO 443, p. 178)

A posterior U.S. refere-se à “Riqueza Pública”. Esta explicitada por Dr. Soares o qual diz que “As finanças do Estado são o principal nervo da administração publica, e as suas

variadissimas ramificações constituem como que o systema circulatorio animador da vida organica do corpo social.” (OBSERVAÇÃO 2, p. 1). Além disso, acrescenta que:

Dos diversos ramos em que se divide a administração publica o que requer mais atenção e accurado estudo é o ramo das finanças, porque estas tem por base principal a observação constante dos fenomenos sociaes na sua marcha de laboração industrial, a qual dá origem a riqueza individual, de cuja somma se forma a riqueza do Estado. Só muita sciencia acompanhada de longa experiencia dos negocios e marcha industrial do paiz pode dar a formula conveniente para resolver o difficil problema: De prover as necessidades do estado politico do paiz com os recursos sociaes do mesmo paiz. (OBSERVAÇÃO 5, p. 2)

Reitera que:

O estadista versado na sciencia financial cogita sobre os meios de prover as necessidades da administração economica do paiz, e poem em acção aquelle meio que preenchendo os fins que se tem em vista não vá affectar directamente as fontes da laboração productiva do Estado: o administrador pouco versado no estudo e marcha dos elementos da riqueza nacional raras veses acerta no meio que deve applicar para equilibrar as receitas com as despezas publicas: em geral procede como o selvagem – corta a arvore para colher o fructo. (OBSERVAÇÃO 7, p. 3)

Por conseguinte, expõe que “As despezas publicas devem ser reguladas com a mais severa economia, e sómente sendo despendidos os denheiros do Estado nos serviços inteiramente indispensaveis para a garantia da segurança e bem estar dos membros da republica.” (OBSERVAÇÃO 10, p. 4). Sob este viés, cita-se que as reformas ocorridas, especialmente no setor público, têm como intuito, além da busca pela estabilidade da economia, também uma eficaz distribuição da riqueza pública (SANTOS; SARAIVA, 2016).

Dr. Soares menciona nas observações seguintes que:

Os economistas dividem as suas theorias financiaes em dois systemas, que convergindo para o mesmo fim são inteiramente oppostos nos meios que empregão para desenvolver a riqueza nacional e estes se denominão – Systema liberal – e Systema proteccionista; e quer um quer outro se baseão nos principios de observação pratica, mas ambas peccão pelo exclusivismo escolastico dos seus sectarios, e portanto cumpre harmonizar essas theorias e applical-as convenientemente. (OBSERVAÇÃO 100, p. 38) (grifo do autor)

O Estadista versado na sciencia financial não pode ser exclusivista da eschola liberal ou da eschola proteccionista, e isto porque antes de decidir por qualquer idéa economica estuda o paiz nas suas diversas relações, e a medida ententada nos seus effectos actuantes, e só depois de bem convencido é que se decide a pôr em acção a medida mais conveniente ao progresso da riqueza e bem estar de seus concidadãos. (OBSERVAÇÃO 101, p. 38-39) (grifo do autor)

“As leis fiscaes devem ser muito simples afim de se evitarem as contestações entre os contribuintes e os empregados das repartições de arrecadação, o que dá origem a constantes reclamações [..].” (OBSERVAÇÃO 117, p. 45). Ademais, declara que:

Os palacios sumptuosos, as estatuas e obelicos, e outros monumentos de mero aparato e orgulho nacional só devem ser executados com as sobras das rendas ordinarias do Estado; visto que estes monumentos devem representar a accumulção das riquezas do paiz: ou então poderá recorrer a iniciativa particular dos cidadãos o Estadista que pretender elevar esses monumentos historicos. (OBSERVAÇÃO 155, p. 60)

Termino portanto o presente capitulo com esta maxima que resume tudo quanto tenho dito “As despesas publicas devem ser economicamente decretadas, e severamente fiscalizadas na sua applicação, sendo sempre preferidas as que maiores beneficios troxerem para o maior numero de membros da republica.” (OBSERVAÇÃO 157, p. 60)

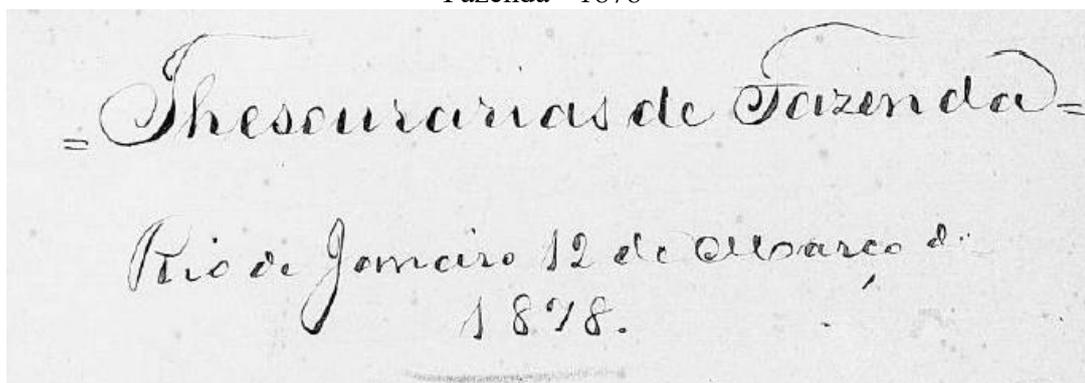
Além disso, justifica suas razões e disserta que:

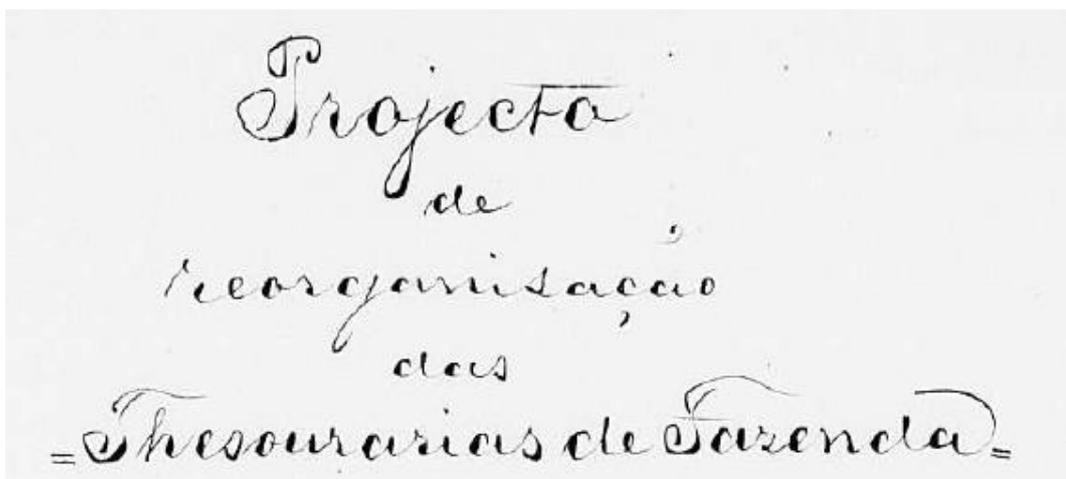
Ha mais de vinte e cinco annos que me tenho entregado com verdadeiro interesse ao estudo da marcha e desenvolvimento progressivo de nosso paiz, e o peculio que tenho feito de minhas observações, penso que o devo distribuir pelos meus concidadãos; porque aceito como verdadeiro esta opinião emittida pelo fallecido Visconde Jyquitinhonha no seu opusculo citado, no qual assim se enuncia: “Todo aquelle, pois, que pretender ser alistado no numero dos homens de estado de um paiz civilizado, e que, desejoso de ser util á sua patria, aspira a formar um juízo solido, sobre a riqueza publica, e os meios mais adaptados de a promover, não pode deixar de esforçar-se por adquirir noções exactas dos elementos da sciencia de finanças, que nada mais é do que a sciencia que ensina a prover as necessidades do estado politico de um pais, com os recursos do estado social do mesmo pais.” (OBSERVAÇÃO 328, p. 126)

#### 4.5 Projecto de Reorganisação das Thesourarias da Fazenda (1878)

Nesta obra, coube a Figura 8 a demonstração da capa a qual trouxe além da data a qual foi desenvolvida também o título atribuído por Dr. Soares.

**Figura 8** - Recorte da capa referente a obra "Projecto de Reorganisação das Thesourarias da Fazenda - 1878"





Fonte: Primeira página da obra “Projecto de Reorganisação...” disponibilizada pela Biblioteca Nacional.

Com relação à obra de Dr. Soares intitulada “Projecto de Reorganisação das Thesourarias da Fazenda”, de 1878 (Figura 8), pode-se perceber, para fins de análise, que a mesma possui 98 observações. Conforme exposto no Quadro 10, encontram-se as categorias elencadas, bem como as U.S. e suas respectivas frequências de observações.

**Quadro 10** - U.S. e suas frequências de observações (obra “Projecto de Reorganisação ...”)

Conteúdo/ Categoria	Objetivo/Unidade Temática	U.S.	Frequência das observações
Geografia	Ensinar a Geografia em geral, a Geografia do Brasil e a comercial, explicando aos alunos quais os diversos Estados e lugares mais importantes do Globo, a sua organização política.	Organização política	44
Estatística Comercial	Ensinar meio circulante, as suas dívidas, o seu movimento comercial interno, e externo, os seus principais produtos, progressos industriais, meios de comunicação, e as distâncias de praça a praça. Fazer conhecer também os principais produtos das Províncias do Brasil, as Nações que os possuem semelhantes, aquelas em que eles tem ou possuem ter maior extração, e igualmente a importância comercial de cada Província.	Meio circulante	4
		Dívidas	3
		Movimento comercial interno	2
		Meios de comunicação	9
Direito Comercial	Começar o ensino da sua cadeira pela história geral e resumida do comércio: dos seus elementos e dos objetos que tem com ele mais imediata relação e dependência: daí passará a explicar o Código Comercial Brasileiro, comparando suas principais disposições com as dos Códigos estrangeiros, e os usos e estilos das praças mais importantes.	Código comercial brasileiro	11
Escritura ção Mercantil	Principiar o curso fazendo recordar a seus alunos todos os cálculos aritméticos aplicáveis ao comércio: dar-lhe-há noções elementares do cálculo de probabilidades e depois de explicar-lhes desenvolvidamente a Metrologia nacional, comparando-a com os sistemas de pesos e medidas dos Países comerciais, com aplicação as questões mais usuais da estereometria, passará a ensinar-	Cálculos aritméticos aplicáveis ao comércio	2
		Contabilidade	8
		Escrituração mercantil	7

	lhes a contabilidade e escrituração mercantil, o sistema de câmbios, as leis que determinam suas variações, a escrituração por partidas dobradas, os saques de praça a praça, a arrumação de livros, e as principais operações do comércio.	Escrituração por Partidas Dobradas	3
		Arrumação de livros	1
Economia Política	Ensinar noções mais gerais da ciência, a teoria do valor, da produção, do salário, da renda, e da moeda, a dos bancos, caixas econômicas, e empréstimos, a dos impostos, e da importação e exportação, explicando igualmente as relações existentes entre o comércio, e as outras fontes da riqueza pública, e fazendo de tudo a devida aplicação.	Salário	2
		Impostos	1
		Riqueza pública	1
Total de observações contidas na obra			98

Fonte: Dados da Pesquisa.

A partir do Quadro 10, as U.S. identificadas referem-se as respectivas categorias/conteúdos: “Geografia”; “Estatística Comercial”; “Direito Comercial”; “Escrituração Mercantil”; e “Economia Política”. Com relação à categoria “Geografia”, bem como a unidade temática de tal categoria, destaca-se que foram identificadas 44 observações correspondentes à U.S.: “Organização Política”.

Infere-se, a partir da leitura desta obra, a tentativa de Dr. Soares em propor uma organização para as Tesourarias de Fazenda que fizesse com que fossem mitigados os conflitos existentes entre os distintos chefes de repartições. Com isso, Dr. Soares inicia seus argumentos esboçando que “A cada Thesouraria de Fazenda pertence na respectiva provincia as attribuições seguintes [...]” (OBSERVAÇÃO 1, p. 1) e elenca duas atribuições que julga necessário.

A primeira que resultaria em “Decidir temporareamente as questões de competencia e conflictos de jurisdicção entre os Chefes das Repartições que lhe são subordinadas, remetendo os papeis respectivos com a sua decisão ao Tribunal do Thesouro para decidir definitivamente.” (OBSERVAÇÃO 2, p. 1). Posteriormente a segunda atribuição envolveria:

Julgar os recursos interpostos das decisões dos mesmos Chefes das repartições, e mandar executar as suas decisões quando estiverem dentro de sua alçada; e quando as decisões forem a favor das partes, e excederem da sua alçada, appellarão para o Tribunal do Thesouro, e só depois da sua decisão será cumprido o despacho. (OBSERVAÇÃO 3, p. 1)

Dr. Soares, ao expor tais atribuições, ratifica as alegações contidas no Jornal O Globo de 1878, sob ed. 55, a respeito de seu olhar atento não somente a arrecadação do dinheiro público como também a organização e distribuição do mesmo. Nusbaum (1907) corrobora com o exposto e argui que este posicionamento fazia de Dr. Soares um dos profissionais mais

dedicados na causa de resoluções dos problemas imperiais. Infere-se isso a partir da seguinte observação:

Propor ao Ministro da Fazenda por intermedio do Inspector geral do Thesouro as medidas que julgar conducentes ao melhoramento da administração, arrecadação e distribuição das rendas publicas; bem como sobre a simplificação e claresa da contabilidade fiscal. (OBSERVAÇÃO 18, p. 5)

Dr. Soares percebia a necessidade com que as informações contábeis, neste caso, em âmbito fiscal, fossem as mais claras possíveis. Cita-se, por exemplo, a divulgação das demonstrações contábeis do Tesouro Nacional com o fito de expor as rendas e despesas de maneira mais simplificada possível (ADDE et al., 2014).

Acrescenta-se que o intento de tais melhorias já eram requeridas por Dr. Soares, como por exemplo, que as decisões as quais envolviam questões relacionadas as Tesourarias de Fazenda deveriam primeiro passar pelo aceite do Procurador Fiscal, bem como do Contador responsável. Tal inferência aduz-se quando ele menciona:

Não será decidido em Junta negocio algum, que exija exame de direito, sem parecer por escripto do Procurador Fiscal, e quando exija unicamente exame de facto sem o parecer escripto do Contador ou do seu substituto. Nenhum negocio que não esteja assim preparado poderá ser decidido, salvo o caso em que por sua simplicidade não careça de informação. (OBSERVAÇÃO 29, p. 8)

“O Ajudante Contador e o Procurador Fiscal tem direito de exigir os papeis que forem apresentados em junta, antes de serem decididos, para estudal-os e darem ou ampliarem os seus pareceres.” (OBSERVAÇÃO 30, p. 9). Para Lopes (2018), desde a Lei de 04 de outubro de 1831 o cerne das Tesourarias permeava a organização das rendas públicas e que as mesmas estariam subordinadas ao Tesouro Nacional. Esse pensamento era corroborado por Dr. Soares, o qual acrescia que estas mesmas Tesourarias encontravam-se subdividas em duas vertentes: (i) administrativa e (ii) fiscal e contabilidade.

Ratifica-se o exposto com as próprias palavras de Dr. Soares, o qual infere que: “As Thesourarias de Fazenda se dividem em duas partes distinctas, que são a parte administrativa exercida pelas Juntas de Fazenda, e a parte fiscal e da Contabilidade pelas Contadorias e suas secções respectivas.” (OBSERVAÇÃO 33, p. 10). Além disso, Dr. Soares, nesta obra, expõe a composição dos profissionais e suas respectivas atribuições que fariam com que “Os Procuradores Fiscaes das Thesourarias de Fazenda executarão as suas attribuições e deveres

de conformidade com as Leis e Regulamentos fiscaes, e segundo as ordens e Instrucções da Directoria geral do Contencioso.” (OBSERVAÇÃO 41, p. 12).

Infere-se como exemplo o parecer dele quando expõe a necessidade de “Organisar os quadros das execuções, que devem ser remetidos annualmente á Directoria geral do Contencioso do Thesouro Nacional com o seu relatorio explicativo dessas execuções.” (OBSERVAÇÃO 40, p. 12). Concernente a isso, demonstra-se por intermédio de Dr. Soares seu pensamento quanto ao arranjo administrativo, que julga importante para o andamento das Tesourarias. Tal arranjo seria composto: (i) Parte administrativa; (ii) Procuradores fiscaes; e (iii) Contadorias e suas secções.

#### Parte administrativa do Inspector

Os Inspectores das Thesourarias de Fazenda são os Chefes da administração e fiscalização das rendas e despezas geraes das respectivas provincias, e exercem essa attribuição por meio das repartições que lhe são subordinadas, e de conformidade com o disposto no artigo 1º e seus paragraphos do presente Decreto, e segundo os Avisos e Ordens do Ministro da Fazenda, e decisões do Tribunal do Thesouro. (OBSERVAÇÃO 34, p. 11)

#### Dos Procuradores Fiscaes

Os Procuradores Fiscaes serão formados em Sciencias sociais e juridicas, e serão nas Thesourarias os Chefes da Secção do Contencioso, tendo para coadjuval-os um ou mais empregados da Thesouraria, aos quaes incumbe executar: (OBSERVAÇÃO 37, p. 12)

#### Contadorias e suas Secções

A Contadoria das Thesourarias de Fazenda é a Repartição onde se examinão e se escripturão as contas da arrecadação e da despeza de todas repartições geraes das Provincias, sob a immediata direcção do Contador e inspecção do respectivo Inspector da Thesouraria, do qual é o Ajudante o mesmo Contador. (OBSERVAÇÃO 42, p. 13)

De acordo com Lyra (1941) os negócios que competiam as Tesourarias de Fazenda dividiam-se em duas ordens. A primeira sob-responsabilidade do inspetor, do procurador fiscal e do contador, e a segunda cuja supervisão caberia ao inspetor e procurador fiscal. Tais estruturas de responsabilidades serviriam para o melhoramento das Tesourarias. Interessante ressaltar que tais percepções já haviam sido introduzidas por Dr. Soares.

Infere-se isso, quando ele expõe em sua obra que “As Contadorias das Thesourarias de 1ª e 2ª Ordem serão divididas em Secções, as quaes serão dirigidas immediatamente pelos seus respectivos Chefes de Secção, sob a direcção e fiscalização do Contador Chefe superior da Contadoria.” (OBSERVAÇÃO 43, p. 13). Além disso, que “As Thesourarias de 3ª e 4ª Ordem tambem serão divididas em Secções, porem sendo estas dirigidas pelo respectivo Contador, o

qual fará a distribuição do serviço pelos empregados.” (OBSERVAÇÃO 44, p. 13). Discorre ainda que:

Os Contadores são os Chefes superiores das Contadorias, e os Chefes de Secção são os directores e responsaveis pelo, serviços a cargo das suas respectivas secções, ou por aquelles serviços que, alem dos das secções que dirigirem, lhes for distribuidos, pelo Inspector da Thesouraria, ou pelo seu Ajudante Contador. (OBSERVAÇÃO 48, p. 14)

Ratifica-se o detalhamento nos argumentos de Dr. Soares quando este, a partir de duas tabelas formuladas, expressa que “Os Empregados das Thesourarias comprehendidos e designados, na Tabella A, a que se refere o artigo 12, serão distribuidos de conformidade com a Tabella junta sob nº B.” (OBSERVAÇÃO 46, p. 14). Estas apresentadas por meio das Figuras 9 e 10.

**Figura 9** - Quadro dos empregados das Tesourarias de Fazenda contante na obra "Projecto de Reorganização das Thesourarias da Fazenda - 1878"

= Tabela A =

Quadro dos Empregados das Thesourarias da Fazenda

Empregados	1ª Ordem				2ª Ordem			
	Personal	Ord.	Grat.	Somma	Personal	Ord.	Grat.	Somma
Inspector . . . . .	1	4:800	1:600	6:000	1	3:600	1:200	4:800
Adjuncto e Contador . . . . .	1	3:600	1:600	4:800	1	3:000	1:000	4:000
Curador Fiscal . . . . .	1	3:000	1:200	4:200	1	2:400	600	3:000
Chefe de Secção . . . . .	3	3:000	600	10:800	2	2:400	600	6:000
Escrepturarios . . . . .	8	2:400	600	24:000	4	2:000	400	9:600
Diets . . . . .	8	1:800	600	19:200	4	1:500	400	7:600
Diets . . . . .	8	1:200	600	14:400	4	1:200	400	6:400
Aticentes . . . . .	4	600	300	3:600	2	480	120	1:600
Armeiro . . . . .	1	3:000	1:800	4:800	1	2:400	1:000	3:600
Alfaiate . . . . .	1	1:200	600	1:800	1	800	400	1:200
Agadadores . . . . .	2	2:400	600	6:000	1	x	x	x
Alfaiates . . . . .	2	1:200	600	3:600	1	x	x	x
Arstorario . . . . .	1	900	600	1:500	1	900	300	1:200
Arteiro . . . . .	1	900	600	1:500	1	900	300	1:200
Artemistas . . . . .	2	600	200	1:600	2	480	120	1:200
Somma . . . . .	41			107:800	25			63:000

Empregados	3ª Ordem				4ª Ordem			
	Personal	Ord.	Grat.	Somma	Personal	Ord.	Grat.	Somma
Inspector . . . . .	1	3:000	1:200	4:200	1	2:400	600	3:000
Adjuncto e Contador . . . . .	1	2:400	600	3:000	1	1:800	600	2:400
Curador Fiscal . . . . .	1	1:800	600	2:400	1	1:200	600	1:800
Escrepturarios . . . . .	4	1:500	500	8:000	3	1:500	400	4:800
Diets . . . . .	4	1:200	300	6:000	3	1:000	400	4:200
Aticentes . . . . .	2	480	120	1:200	2	480	120	1:200
Armeiro . . . . .	1	1:800	1:200	3:000	1	1:800	600	2:400
Alfaiate . . . . .	1	900	300	1:200	1	x	x	x
Arteiro e Arstorario . . . . .	1	6:000	500	1:500	1	900	300	1:200
Artemistas . . . . .	3	480	120	600	1	480	120	600
Somma . . . . .	17			31:100	12			23:600

Fonte: Projeto de Reorganização das Thesourarias da Fazenda (1878)

**Figura 10** - Divisão dos serviços de administração e de contabilidade nas Thesourarias de Fazenda, conforme o número e categoria dos seus empregados presentes na obra "Projecto de Reorganização das Thesourarias da Fazenda - 1878"

= Tabela N.º B = 27

Divisão dos serviços de administração e de contabilidade das Thesourarias de Fazenda, conforme o numero e categoria dos seus empregados constantes da Tabela A.

As Administrações de todas as Thesourarias =

Junta de Fazenda { Inspector de Fazenda.  
Adjudante e Contador.  
Procurador Fiscal.  
Escripturario servindo de Secretario

Divisão por Secções.	1ª Ordem =					2ª Ordem =					3ª Ordem			4ª Ordem		
	Chefe de Secção	1º Escrivão	2º Escrivão	3º Escrivão	Praticos	Chefe de Secção	1º Escrivão	2º Escrivão	3º Escrivão	Praticos	1º Escrivão	2º Escrivão	Praticos	1º Escrivão	2º Escrivão	Praticos
Secção de Contenciosos	1	"	"	1	1	1	"	"	1	1	"	"	1	"	"	1
Secção Expediente	1	2	2	1	1	1	3	3	1	"	2	3	"	1	2	1
Secção Escripção	1	1	1	1	1	1	1	1	"	1	2	1	1	2	1	"
Secção Tomada de Contas	1	2	2	2	1	1	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"

= Outras Repartições =

	Thesouraria	Fiscal	Pagador	Fiscal	Contador	Portaria	Portaria
Thesouraria (1ª, 2ª, 3ª e 4ª Ord.)	1	1	1	1	1	1	2
Pagadoria 1ª Ordem	"	"	1	1	"	"	"
Cartorio 1ª Ordem e 2ª	"	"	"	"	"	1	1
Portaria	"	"	"	"	"	1	1
<b>Summa</b>	<b>19</b>	<b>15</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>7</b>	<b>19</b>	<b>26</b>

As Secções de Contenciosos tem por chefe o Procurador Fiscal, e escripturario da Thesouraria e Pagadorias devem ser tirados da Secção de Escripção e tomada de contas das Thesourarias de 2ª e 3ª e 4ª Ordens nas respectivas Secções.

Fonte: Projeto de Reorganização das Thesourarias da Fazenda (1878)

Conforme exposto por meio das Figuras 9 e 10, menciona-se o zelo pela sistemática ao pormenorizar nas somente os cargos, que segundo ele eram relevantes para a atuação nas Thesourarias de Fazenda, como também sua sugestão do número de funcionários que deveriam atuar nos diversos cargos. Assim, Dr. Soares pondera alegando nas seguintes observações:

Nas Thesourarias de 3ª e 4ª Ordem serão as Contadorias divididas como as das Thesourarias de 2ª Ordem em duas Secções, porem sendo dirigidas ambas pelo respectivo Contador, o qual designará dois 1ºs Escripturarios para responderem

pelos serviços das secções que imediatamente dirigirem. (OBSERVAÇÃO 75, pp. 19-20)

Sempre que tiverem de ser preenchidas as vagas que se derem nas Thesourarias de 1ª Ordem o Inspector geral do Thesouro apresentará uma lista dos empregados das de 2ª, 3ª e 4ª Ordem que estejam no caso de ser promovidos para os logares vagos, e o Ministro da Fazenda escolherá os empregados que devem ser promovidos da mesma Repartição ou de fora; e o mesmo se procederá em referencia as vagas do Thesouro e os empregados das Thesourarias de 1ª Ordem. (OBSERVAÇÃO 80, p. 21)

A perspicácia de Dr. Soares, não somente para o bom andamento do serviço público, mas também pelo zelo para que os empregados, caso sentissem que as ordens dadas não correspondiam às diretrizes legais, os mesmos poderiam exercer o direito de não obedecer a tais ordens. Oliveira (2011) reforça que as principais atividades das tesourarias consistiam na organização e controle não somente da administração e arrecadação, como também cabia a elas um olhar atento para as finanças tanto no que concerne a contabilidade quanto sua fiscalização.

Todos os empregados das Thesourarias de Fazenda são subordinados ao Inspector e ao seu Ajudante Contador, e por isso lhes cumpre obedecer as suas ordens referentes ao serviço publico, mas tem o direito de representar ao Inspector da Thesouraria, ou ao Inspector geral do Thesouro Nacional, quando entenderem que essas ordens são contrarias as Leis de Fazenda, e ao bem do serviço publico. (OBSERVAÇÃO 86, p. 23)

Com relação aos Procuradores fiscais, Dr. Soares argumenta que estes “[...] serão substituídos por um Bacharel ou Doutor em Ciências sociais e jurídicas, mesmo não sendo empregado de Fazenda quando não haja algum empregado da Thesouraria nestas condições.” (OBSERVAÇÃO 91, p. 24). No que tange aos Inspetores das tesourarias consta que estes:

Os Inspetores das Thesourarias serão substituídos nos seus impedimentos pelos seus Ajudantes Contadores, e estes pelo Chefe de Secção mais antigos nas Thesourarias de 1ª e 2ª, e nas de 3ª e 4ª Ordem pelo empregado mais graduado da Contadoria que for indicado pelo Inspector e aceito e designado pelo Presidente da Provincia ate que o Thesouro resolva a final. (OBSERVAÇÃO 90, p. 24)

Na sequência, com relação à categoria “Estatística Comercial”, observa-se que as U.S. encontradas referem-se a: “Meio Circulante”; “Dívidas”; “Movimento Comercial Interno”; e “Meios de Comunicação”. Assim, ao declinar os argumentos sob a U.S.: “Meio Circulante” insere-se que, conforme Graciliano e Fialho (2013), para a existência de transparência das informações contábeis se faz necessário que haja um sistema organizado que possibilite a

quaisquer pessoas o acesso de forma simplificada. Essa percepção já era conjecturada nas ideias de Dr. Soares quando este alega a premência de:

Tomar as contas de todas as Repartições e de todos os responsaveis pela arrecadação e recebimento de dinheiros do Estado, e da sua distribuição e applicação ás despesas publicas, qualquer que sejam os Ministerios a que forem subordinados, ficando no caso de alcance, o debito de cada responsavel. (OBSERVAÇÃO 5, p. 2)

Neste ínterim, Dr. Soares disserta sobre a necessidade de um controle mais efetivo das contas públicas, bem como a obrigatoriedade de “Mandar passar as quitações nas Thesourarias, Recebedores, Pagadores e Almojarifes, e outros empregados responsaveis por dinheiros publicos, quando forem liquidadas as suas contas, e se verificar que nada devem a Fasenda Nacional.” (OBSERVAÇÃO 7, pp. 2-3). Tal indispensabilidade se faria importante, pois “No caso de perda ou arrebatamento de dinheiros publicos por força maior, aceitar as provas que forem apresentadas pelos responsaveis, e envial-as ao Tribunal do Thesouro com a sua informação e parecer, sem suspensão da tomada das contas.” (OBSERVAÇÃO 8, p. 3).

Essas inferências promovidas por Dr. Soares, segundo Araújo, Pureza e Silva (2015), tiveram maior notoriedade com a Lei 6.404/76, a qual fortaleceu a necessidade de uma geração e divulgação das informações contábeis mais precisas às partes interessadas. Esse movimento fora influenciado a partir do cenário norte-americano na busca de dados e pareceres pertinentes e confiáveis (BUGARIM; OLIVEIRA, 2014). Nesse viés, Dr. Soares previa a atuação dos responsáveis pelas tesourarias em “Julgar da idoneidade das fianças offerecidas, e aceital-as ou rejeital-as, conforme forem ou não sufficientes para garantir a responsabilidade dos afiançados, dando de tudo conta ao Thesouro para que seja definitivamente resolvida a questão.” (OBSERVAÇÃO 11, p. 3).

Diante das acepções inseridas voltam-se as arguições para a segunda U.S., ou seja, “Dívidas”. Estas que tinha como premissa por parte dos responsáveis das tesourarias “Liquidar a divida passiva e activa da Fasenda Nacional relativa ao exercicio que se encerrar e apresentar o resultado dessas liquidações ao Contador para se proceder na forma das Leis e das ordens e instrucções do Thesouro Nacional.” (OBSERVAÇÃO 73, p. 19). Não obstante Dr. Soares reitera a necessidade de:

Ordenar o pagamento das dividas passivas de exercicios findos, quando tenha havido distribuição de credito no exercicio em que forem reclamadas pelos credores da Fasenda Nacional; e reconhecer as dividas que forem liquidadas, e passadas em julgado, remetendo ao Thesouro uma relação dessas mesmas dividas classificadas

por exercicios com os seus documentos probatorios para julgadas a final. (OBSERVAÇÃO 13, p. 4)

Aspectos relacionados à resolução das dívidas imperiais configuravam-se na problemática do déficit financeiro, que, desde 1846, já era motivo de discussões entre os chefes provinciais (GOUVÊA, 2008). Para tanto, vale ressaltar que atrelada às dívidas encontrava-se a crise fiscal, que foi uma das provedoras dos embates políticos. Tais conflitos convergem com um dos vieses mais relevantes da historiografia, ou seja, as diversas fases existentes a partir de determinados contextos que envolvem a manutenção e desenvolvimento dos estados (COSTA, 2014).

Dr. Soares ainda insere que “A alçada das Thesourarias de Fazenda nas questões de multas, apprehensões e de recursos interpostos pelas partes para as Juntas de Fazenda das decisões dos Chefes das Repartições fiscaes das provincias será nas Thesourarias[...]” (OBSERVAÇÃO 4, p. 2). Infere-se que as tentativas de remodelar as finanças públicas, principalmente no âmbito das dívidas adquiridas é um dos eixos principais para a melhoria tanto dos estados quanto dos municípios (BALBI, 2015).

Inserido na proposição anterior, prossegue-se a respeito da terceira U.S. identificada, ou seja, “Movimento Comercial Interno”. A partir deste termo mencionam-se as relações que deveriam existir entre os chefes provinciais. Destaca-se isso em virtude do intento apresentado por Dr. Soares, o qual salientava que:

Todos os actos administrativos das Thesourarias que tiverem de ser submettidos a decisão do Ministro da Fazenda e do Tribunal do Thesouro serão remettidos por intermedio do Presidente da provincia, e dentro de officios dirigidos ao Inspetor geral do mesmo Thesouro. (OBSERVAÇÃO 20, p. 6).

Reforça ainda que:

Todos os annos no mes de Março os Inspectores das Thesourarias de fazenda farão um circunstanciado relatorio ao Ministro da Fazenda do estado e marcha das finanças das suas respectivas provincias, e dos melhoramentos que reclamão as diversas repartições de arrecadação e fiscalisação; informando nessa occasião em reservado sobre o comportamento moral, intelligencia e zelo dos empregados seus subalternos. (OBSERVAÇÃO 21, p. 6)

Bento, Engelmann e Penna (2017) alegam que cabe aos gestores evitar possíveis distorções de conduta dos empregados em ambiente de serviço público. Para tanto, se adiciona que desde 1856 a ideia de conduta era preconizada a estudantes que decidiam

ingressar em cursos relacionados às práticas comerciais, ou seja, aos futuros contabilistas (RIBEIRO; TERRA, 2018).

Cabe ressaltar que tal comportamento (conduta) atrela-se a forma com que os profissionais compartilham as informações, ou seja, quando estas são transmitidas de forma transparente e de simples compreensão (GRACILIANO; FIALHO, 2013). Neste íterim, insere-se que a terceira U.S. identificada corresponde a: “Meios de Comunicação”. Estes que coordenados de forma eficiente serão basilares para um dos principais desafios dos gestores, isto é, o gerenciamento de riscos. Assim se faz necessário que haja uma troca de informações, sendo estas partilhadas com as partes interessadas (MIYOSHI; HIROSHI, 2012).

Não obstante, Dr. Soares já argumentava, no século XIX, que “As Juntas das Thesourarias de Fazenda se formão dos respectivos Inspectores, seus Ajudantes Contadores, e dos Procuradores fiscaes, servindo de Secretarios para lerem as actas, lavrarem os despachos e publical-os o Empregado que for designado pelo Inspector.” (OBSERVAÇÃO 23, p. 7). Ainda corrobora esclarecendo que “A correspondencia dos Inspectores com o Ministro da Fazenda e Tribunal do Thesouro será remettida por intermedio da Presidencia da Provincia ao Inspector geral do mesmo Thesouro.” (OBSERVAÇÃO 36, p. 11).

Os Inspectores das Thesourarias de Fazenda devem semestralmente dirigir ao Inspector geral do Thesouro relações reservadas dos empregados sob suas ordens fazendo observações sobre a sua intelligencia, moralidade, zelo e assiduidade no cumprimento de seus deveres. (OBSERVAÇÃO 88, p. 24).

Além disso, pondera que “Para haver sessão da Junta é indispensavel que estejam presentes todos os seus membros, ou os empregados a quem compete substituil-os.” (OBSERVAÇÃO 28, p. 8). Dessa maneira, infere-se que não apenas a comunicação de forma oral se faz suficiente para os profissionais, por exemplo, da contabilidade como também a divulgação das informações dispostas de forma escrita (OTT; PIRES, 2010) e posteriormente o aceite do que fora tratado pelos envolvidos. Consoante ao exposto Dr. Soares defende a relevância em “Escrever os termos de arrematações, finanças e contractos, em que fôr parte a Fazenda Publica, cujos termos e contractos serão assignados pelo Procurador Fiscal e pelos contratantes, e seus fiadores.” (OBSERVAÇÃO 39, p. 12).

Em consonância, destaca-se que a seguinte categoria/conteúdo encontrada refere-se a “Direito Comercial”. A partir de sua unidade temática pode-se destacar a seguinte U.S.:

“Código Comercial Brasileiro”. Este que fora constituído por Dom Pedro II em 1850, cujo objetivo era normatizar o registro das informações contábeis por meio da escrituração dos livros (REIS; SILVA, 2008). Nesse sentido, Dr. Soares reconhecia tal importância ao apontar a necessidade.

Suspender os responsáveis que não cumprirem as disposições das Leis e Regulamento em referencia a entrega de suas contas, documentos e livros de escripturação, e dos saldos que devão existir em seu poder; marcando os prazos em que devão cumprir estes deveres; quando por circunstancias justificaveis não o tenham feito nos prazos legaes. (OBSERVAÇÃO 6, p. 2)

A exigência para tal cumprimento devia-se ao fato de possibilitar uma regulamentação que tivesse como finalidade a promoção de melhorias em âmbito econômico, em virtude das transformações as quais estavam ocorrendo, como por exemplo, o aprimoramento das normas internacionais (ROMANOWSKI; PINTO, 2014). A fim de proporcionar as reflexões atentas promovidas por Dr. Soares, o mesmo já preconiza a necessidade de:

Formular e estabelecer as bases dos contractos de rendas e de despesas, ou de outra qualquer natureza que se houver de realisar entre a Fazenda Nacional e terceiros em virtude de Leis, ou de Ordens do Thesouro, redigindo os contractos de forma a acautellar os interesses fiscaes, e garantir o direito dos contratantes. (OBSERVAÇÃO 15, p. 4)

Tais direitos, que mesmo dispostos na regulamentação de 1850, encontravam-se direcionados aos trabalhadores do comércio. Salienta-se isso em virtude da agricultura funcionar de forma escravista, bem como a inexpressividade da indústria nesta época. Dessa forma, a consolidação no Brasil a respeito dos direitos dos empregados somente toma forma no início do século XX, mais precisamente em 1930, com a criação da Justiça do Trabalho (CODA, 2009). Nota-se, assim, a contemporaneidade nas arguições de Dr. Soares quando na busca por uma organização interna do país volta sua atenção, inicialmente, a gestão das tesourarias e mais especificamente aos empregados públicos.

Os empregados removidos de umas para outras Thesourarias, ou para o Thesouro Nacional, ou promovidos de umas para outras Repartições de Fazenda, não o tendo requerido tem direito a uma ajuda de custo que será marcada em Regulamento especial, e tendo em attensão a cathegoria do empregado e o numero das pessoas de sua familia. (OBSERVAÇÃO 83, p. 22)

Dr. Soares defendia que “Se as remoções ou promoções de umas para outras Repartições forem feitas em vista de requerimento dos empregados removidos ou promovidos

não terão direito a ajuda de custo.” (OBSERVAÇÃO 84, p. 22). Ainda reconhece a necessidade de:

Todos os empregados das Thesourarias de Fasenda que forem de ora avante nomeados deverão preencher os requisitos exigidos no Título 4º capitulo 1º artigos 55 e 56 do Decreto da ultima reforma do Theouro Nacional; regulando-se as instancias pelas disposições do artigo 59 do mesmo Decreto. (OBSERVAÇÃO 77, p. 20)

Na sequência insere-se que a quarta categoria/conteúdo identificada faz menção a: “Escrituração Mercantil”. Assim, a partir de sua unidade temática pode-se mencionar as seguintes U.S. encontradas: “Cálculos Aritméticos Aplicáveis ao Comércio”; “Contabilidade”; “Escrituração Mercantil”; “Escrituração por Partidas Dobradas”; e “Arrumação de Livros”.

Inferese, inicialmente, a respeito da U.S.: “Cálculos Aritméticos Aplicáveis ao Comércio”. Estes que Dr. Soares trazia em suas ponderações ao abordar sobre a proposta de reorganização das tesourarias acerca de dois objetivos fundamentais. O primeiro com relação a “Faser com que na respectiva secção sejam feitos com exactidão os exames moraes e arithmeticos das contas que tenham de ser pagas, e das que forem tomadas aos exactores e responsaveis ao fisco.” (OBSERVAÇÃO 53, p. 15). Enquanto que o segundo objetivo circundava “Examinar moral e arithmeticamente as contas que tenham de ser pagas pela Thesouraria ou pela Pagadoria.” (OBSERVAÇÃO 64, p. 17).

Tais objetivos percorridos exprimem o que Ramos (2019) menciona a partir da Lei nº 16 de 12 de agosto de 1834, a qual competia as Assembleias Provinciais legislarem acerca da fiscalização do uso das rendas públicas, tanto municipais como provinciais, bem como das contas e suas respectivas receitas e despesas. Nesse viés, em concatenação ao apresentado, cita-se a seguinte U.S. reconhecida: “Contabilidade”.

Dr. Soares alegava que “Os empregados porem das diversas secções se auxiliarão entre si, e conforme as ordens do Contador, e sempre que fôr maior ou menor a afluencia dos serviços em uma que em outras secções.” (OBSERVAÇÃO 47, p. 14). Além disso, posicionava-se a respeito de algumas das atribuições e deveres os quais os Contadores seriam responsáveis. Conforme expressa na própria pena de Dr. Soares que diz: “Dos Contadores: Os Contadores, que são tambem Adjudantes dos Inspectores, tem as attribuições e deveres [...]” (OBSERVAÇÃO 50, p. 15) e discorre que “Prover o serviço da Contadoria em ordem a que

os Balanços definitivos e os Orçamentos annuaes serão concluidos e remetidos nos devidos tempos ao Thesouro Nacional.” (OBSERVAÇÃO 57, p. 16).

Consoante ao exposto prossegue especificando que caberia “Fazer o expediente do Inspector da Thesouraria, conforme as suas ordens, e o expediente da Contadoria, segundo a distribuição do respectivo Contador.” (OBSERVAÇÃO 63, p. 17), bem como “Executar todos os outros serviços que lhe forem distribuidos pelo Contador de commum accôrdo com o Inspector.” (OBSERVAÇÃO 65, p. 18). Finalmente expressa a relevância em “Apresentar em circunstanciado relatorio semestralmente em Junho e Dezembro de todas as contas que forem tomadas acompanhado da conta corrente de cada conta afim de se conhecer o saldo ou deficit das mesmas contas.” (OBSERVAÇÃO 72, p. 19).

Conforme Garcia (2016), o órgão denominado de Contadoria compreende um sistema que tem como fito o controle interno das finanças públicas. A partir desse viés de controle Dr. Soares já manifestava a pertinência acerca da organização de tal órgão. Menciona-se isso com base na observação 60 atinente a página 17: “As Contadorias das Thesourarias de 1ª Ordem serão divididas em tres secções, sendo a 1ª de Expediente, a 2ª de Escripturação e balanços, e a 3ª de Tomada de Contas.” (OBSERVAÇÃO 60, p. 17), assim como nas “Contadorias das Thesourarias de 2ª Ordem serão divididas em duas secções, sendo a 1ª de Expediente, e a 2ª de Tomada de Contas e de Escripturação e balanços.” (OBSERVAÇÃO 61, p. 17).

Ao tangenciar para a posterior U.S., ou seja, “Escripturação Mercantil”, Dr. Soares expressava a necessidade em “Organisar os balanços mensaes das rendas e despesas a cargo da Thesouraria e das repartições suas subordinadas, e bem assim os balanços definitivos e os orçamentos annuaes.” (OBSERVAÇÃO 69, p. 18). Tal obrigatoriedade referia-se em “Fazer a escripturação do Diario, Livros Mestres e Auxiliares da Contabilidade fiscal, e bem assim a escripturação do Livro de creditos suplementares e extraordinarios, e do Auxiliar do grande livro da Divida Publica.” (OBSERVAÇÃO 67, p. 18), bem como “Finalmente escripturar todos os diversos ramos da Contabilidade publica, segundo as Leis e Regulamentos, e conforme a distribuição do respectivo Contador.” (OBSERVAÇÃO 70, p. 18)

Essas operacionalizações para a organização da contabilidade associa-se o que Cosenza e Rocchi (2014) expressam como Sistema de Informação Gerencial (SIG), pois este se configura em um amplo sistema o qual possui suas ramificações a partir de sistemas

menores. Tais sistemas são constituídos de técnicas de escrituração que tem como intento a elaboração de demonstrações contábeis mais concisas e confiáveis possíveis.

Cosenza e Rocchi (2014) ainda aduzem que a elaboração dos procedimentos contábeis faz com que a contabilidade torne-se um mecanismo para que a administração compreenda e possa instrumentalizar a fiscalização das informações as partes interessadas, ou seja, governo e a sociedade como um todo. Conforme argumentação mencionada por Dr. Soares que:

O mecanismo administrativo das Thesourarias de Fazenda é o mesmo do Thesouro Nacional, do qual são partes complementares, e cifra-se em velar e fiscalizar as rendas na sua arrecadação e applicação na forma das Leis e ordens expedidas pelo Ministro da Fazenda, e escripturar as mesmas rendas e despesas autorizadas e effectuadas systematicamente, e por ordem apresentar o balanço do estado financeiro das respectivas provincias. (OBSERVAÇÃO 31, p. 10)

As considerações anteriormente mencionadas concatenam-se a próxima U.S., ou seja, “Escrituração por Partidas Dobradas”. Neste cerne discute-se a respeito deste que é considerado como “[...] um elemento de indícios burocráticos [...]” em virtude de sua composição ter como exigência conhecimentos por parte dos profissionais que a elaborassem (LOPES, 2018, p. 37). Neste íterim, segundo Dr. Soares na observação 55 atinente a página 16, tais profissionais, mais especificamente, o Contador responsável deveria:

Fazer organizar e escripturar em devida forma o Diario e o Livro Mestre e os seus auxiliares pelo systema das Partidas Dobradas, e bem assim os Livro dos creditos suplementares e extraordinarios; de forma que sempre a escripturação marche e se ache em dia. (OBSERVAÇÃO 55, p. 16)

Assim, fazer “Proceder de forma que os balanços mensaes da receita e despeza nacional da provincia sejam prontificados com exactidão e nunca tendo de atraso mais de um mes.” (OBSERVAÇÃO 56, p. 16). A partir desta alegação, infere-se que desde a Lei de 04 de outubro de 1831 ficaria a cargo dos Inspetores das Fazendas de cada província a elaboração das receitas e despesas relacionadas ao ano anterior, bem como a composição orçamentária que vigoraria no ano seguinte (OLIVEIRA, 2011). Pensamento este compartilhado nos argumentos de Dr. Soares quando este esboça que:

A marcha da arrecadação e effectuação das despesas e a sua conveniente fiscalização, serão sempre feitas de conformidade com as Leis e Regulamentos de Fazenda; e a contabilidade administrativa será escripturada pelo systema das - Partidas Dobradas - e conforme as regras estabelecidas em Regulamento especial. (OBSERVAÇÃO 32, p. 10)

Com relação à U.S. “Arrumação de livros”. Esta que segundo Gonçalves, Lira e Marques (2017) consistia na escrituração de livros como: diário, razão e balanço. Sob este viés, Dr. Soares argue que:

Administrar os Proprios Nacionaes, que não estiverem por Lei ou ordem do Thesouro á cargo de outra Repartição, mandando proceder no seu tombamento, que será descripto em livro especial, com todos os precisos esclarecimentos, e procedendo ao seu arrendamento, quando não sejam precisos para o serviço do Estado. (OBSERVAÇÃO 14, p. 4).

Diante as proposições mencionadas a última categoria identificada nesta obra, refere-se a: “Economia Política”, cuja U.S. compreende: “Salário”; “Impostos”; e “Riqueza Pública”. Inicialmente, com base na U.S. “Salário”, Dr. Soares discorre como um dos principais objetivos pertencentes aos vencimentos dos funcionários que caberia:

Ordenar que sejam feitos com a necessaria individuação e claresa o assentamento de todos os propios nacionaes, e bem assim dos funcionarios publicos, cujos vencimentos sejam pagos na provincia, assim como de todos os empregados inactivos e dos pensionistas do Estado. (OBSERVAÇÃO 54, pp. 15-16).

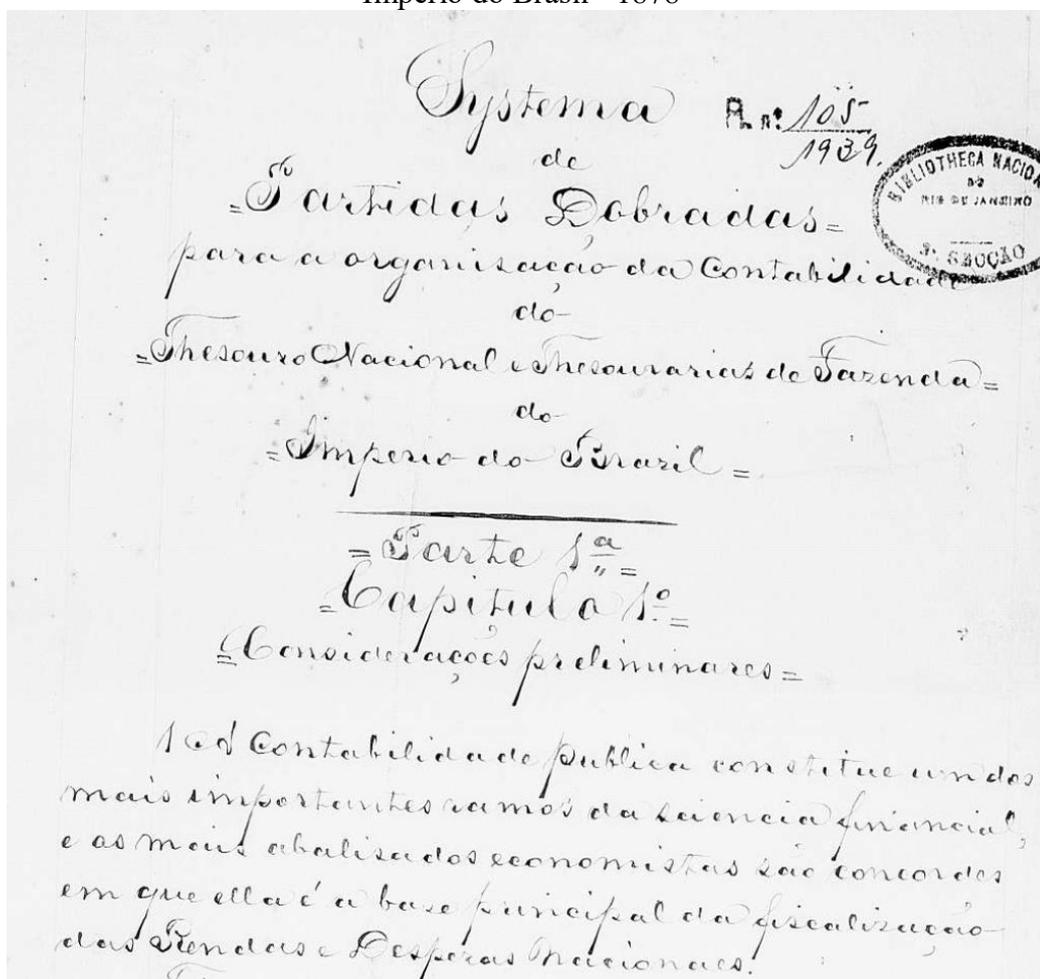
Com relação à U.S. “Impostos” Dr. Soares menciona a relevância em informar por meio de relatórios “[...] bem desenvolvidos os pontos de leis sobre impostos geraes, ou provinciaes, que affectem a marcha e desenvolvimento da riqueza individual das industrias e do commercio, e demonstrar os meios necessarios que entenderem que se devem adoptar.” (OBSERVAÇÃO 17, p. 5).

No que corresponde à U.S. “Riqueza Pública”. Esta consiste em administrar de forma eficaz os recursos oriundos nas esferas tanto do mercado de trabalho quanto das repartições governamentais, com o fito de legitimar as diretrizes econômicas, políticas e sociais com base nas leis e nos regulamentos estabelecidos (SILVA, 2016). Nessa conjectura, Dr. Soares argumentava sobre a necessidade em “Zelar para que as contas das diversas repartições de Fazenda e dos responsaveis dos dinheiros publicos sejam tomadas nos prazos marcados nas Leis e Regulamentos fiscaes.” (OBSERVAÇÃO 52, p. 15).

#### **4.6 Systema de Partidas Dobradas para Organização da Contabilidade do Thesouro Nacional e Thesourarias de Fazenda do Imperio do Brasil (1878)**

Por meio da Figura 11 explicitam-se além do título da obra, as primeiras ponderações realizadas por Dr. Soares já em seu primeiro parágrafo.

**Figura 11** - Recorte da capa e trecho inicial referente a obra "Systema de Partidas Dobradas para Organização da Contabilidade do Thesouro Nacional e Thesourarias de Fazenda do Imperio do Brasil - 1878"



Fonte: Recorte da primeira página da obra "Systema de Partidas Dobradas ..." disponibilizado pela Biblioteca Nacional.

Com relação à obra de Dr. Soares intitulada "Systema de Partidas Dobradas para Organização da Contabilidade do Thesouro Nacional e Thesourarias do Imperio do Brasil", de 1878 (Figura 11), identificou-se que a mesma possui 248 observações. Conforme exposto no Quadro 11, encontram-se as categorias elencadas, assim como as U.S. e suas respectivas frequências de observações.

**Quadro 11** - U.S. e suas frequências de observações (obra "Systema de Partidas Dobradas para Organização da Contabilidade...")

Conteúdo/ Categoria	Objetivo/Unidade Temática	U.S.	Frequência das observações
------------------------	---------------------------	------	----------------------------

Geografia	Ensinar a Geografia em geral, a Geografia do Brasil e a comercial, explicando aos alunos quais os diversos Estados e lugares mais importantes do Globo, a sua organização política.	Organização política	33
Estatística Comercial	Ensinar meio circulante, as suas dívidas, o seu movimento comercial interno, e externo, os seus principais produtos, progressos industriais, meios de comunicação, e as distâncias de praça a praça. Fazer conhecer também os principais produtos das Províncias do Brasil, as Nações que os possuem semelhantes, aquelas em que eles tem ou possuem ter maior extração, e igualmente a importância comercial de cada Província.	Meio circulante	6
		Dívidas	14
		Movimento comercial interno	2
		Meios de comunicação	1
		Importância comercial de cada província	4
Direito Comercial	Começar o ensino da sua cadeira pela história geral e resumida do comércio: dos seus elementos e dos objetos que tem com ele mais imediata relação e dependência: daí passará a explicar o Código Comercial Brasileiro, comparando suas principais disposições com as dos Códigos estrangeiros, e os usos e estilos das praças mais importantes.	Código comercial brasileiro	12
Legislação de Alfândegas e Consulados	Principiar tarifas estabelecidas e as Leis que regulão a propriedade.	Tarifas	1
		Leis de Propriedade	2
Escrituração Mercantil	Principiar o curso fazendo recordar a seus alunos todos os cálculos aritméticos aplicáveis ao comércio: dar-lhe-há noções elementares do cálculo de probabilidades e depois de explicar-lhes desenvolvidamente a Metrologia nacional, comparando-a com os sistemas de pesos e medidas dos Países comerciais, com aplicação as questões mais usuais da estereometria, passará a ensinar-lhes a contabilidade e escrituração mercantil, o sistema de câmbios, as leis que determinam suas variações, a escrituração por partidas dobradas, os saques de praça a praça, a arrumação de livros, e as principais operações do comércio.	Cálculos aritméticos aplicáveis ao comércio	5
		Contabilidade	40
		Escrituração mercantil	52
		Escrituração por Partidas Dobradas	36
		Saques de praça a praça	3
		Arrumação de livros	5
		Operações de comércio	7
Economia Política	Ensinar noções mais gerais da ciência, a teoria do valor, da produção, do salário, da renda, e da moeda, a dos bancos, caixas econômicas, e empréstimos, a dos impostos, e da importação e exportação, explicando igualmente as relações existentes entre o comércio, e as outras fontes da riqueza pública, e fazendo de tudo a devida aplicação.	Ciência	4
		Renda	5
		Moeda	1
		Bancos	3
		Empréstimos	6
		Impostos	1
		Riqueza pública	5
Total de observações contidas na obra			248

Fonte: Dados da Pesquisa.

De acordo com o Quadro 11, as U.S. identificadas pertencem, respectivamente, as categorias/conteúdos: “Geografia”; “Estatística Comercial”; “Direito Comercial”; “Legislação de Alfândegas e Consulados”; “Escrituração Mercantil”; e “Economia Política”. Estas foram

analisadas na sequência em que se encontram dispostas. Nesse sentido, com relação à categoria “Geografia”, bem como a unidade temática de tal categoria, destaca-se que foram identificadas 33 observações correspondentes à U.S.: “Organização Política”.

A Contabilidade brasileira encontrava-se no século XIX em um crescente a partir da introdução em 25 de junho de 1850 da Lei 556 sancionada por D. Pedro II que tratava das sociedades comerciais. Tal Lei expressava a relevância em registrar os fatos contábeis (BUGARIM; OLIVEIRA, 2014; SILVA; MARTINS, 2011). Nesse sentido, não somente o registro das transações se fazia necessário como também uma sistematização de tais registros. Essa sistemática preconizada por Dr. Soares nesta obra que traz algumas proposições para a organização do sistema contábil público nacional. Assim, ele expôs que:

Passarei portanto a tratar de demonstrar o Systema que me parece mais conveniente á seguir-se na organização da escripturação central do Thesouro Nacional, e na escripturação parcial das Thesourarias de Fasenda das províncias, escripturações que devem ser modeladas e executadas por um Systema uniforme. (OBSERVAÇÃO 13, p. 6)

Além disso, na observação 14, atinente a página 6, insere que “Tambem apresentarei as considerações necessarias para systematisar a contabilidade das diversas repartições de outros Ministerios, visto que cada Ministro é parte integrante do governo geral do Estado.” Ao iniciar seus argumentos Dr. Soares expõe o que envolve a estrutura da escripturação central do Tesouro Nacional e posteriormente a necessidade em fazer com que a partir de uma uniformização dos processos contábeis exista boas finanças.

Essa alegação é suportada por Dr. Soares, o qual insere o termo “contas abertas”, inferindo que a partir de uma transparência na divulgação dos balanços por parte dos financistas responsáveis por cada província, bem como por cada ministério haveria a possibilidade de uma visualização dos fatos com o intuito de buscar pelo equilíbrio das finanças públicas do país.

A Escripuração Central do Thesouro Nacional tem por base de sua organização os balanços da receita e despeza mensal do Municipio da Côrte e província do Rio de Janeiro, cuja escripturação parcial deve ser feita no mesmo Thesouro, e os balanços mensaes das Thesourarias de Fasenda; e, finalmente, os balanços da Agencia brasileira em Londres. (OBSERVAÇÃO 123, p. 43)

O fim a que se dirige a Escripuração Central do Thesouro Nacional é ter uma conta aberta a cada provincia e a cada Ministerio para acompanhar passo a passo a marcha das finanças, e poder regular o seu equilibrio, porque do equilibrio das finanças depende o Credito Publico do Estado não só no interior como no exterior; e porque é

principio recebido por todos os economistas financeiros, de que – sem boas finanças não pode haver boa politica. (OBSERVAÇÃO 127, p. 44)

Na tentativa de ser mais pontual em seus argumentos Dr. Soares diz “[...] apresentarei um exemplo pratico de uma partida organizada sobre o balanço mensal de uma provincia.” (OBSERVAÇÃO 134, p. 47). O referido exemplo pode ser visualizado nas Figuras 12 e 13 pertencente, respectivamente, às observações 135 e 136 atinentes as páginas 48 e 49:

**Figura 12** - Exemplo elaborado com base no balanço de uma provincia presente na obra “Systema de Partidas Dobradas ...”

106 Supponha-se, por exemplo, que a Thesouraria de Fazenda de Pernambuco mandou o seu balanço da sua arrecadação e despesa do mez de Julho de 1877, primeiro do exercicio de 1877; e que consta desse balanço o seguinte:

Receitas gerais arrecadadas . . . . .	<u>200:000/000</u>
Despesas effectuadas, a saber:	
al Ministerio do Imperio . . . . .	10:000/000
al Ministerio da Justica . . . . .	15:000/000
al Ministerio da Marinha . . . . .	25:000/000
al Ministerio da Guerra . . . . .	28:000/000
al Ministerio da Fazenda . . . . .	<u>95:000/000</u>
	<u>113:000/000</u>

Fonte: Systema de Partidas Dobradas para Organização da Contabilidade do Thesouro Nacional e Thesourarias de Fazenda do Imperio (1878).

**Figura 13** - Continuação do Exemplo elaborado com base no balanço de uma provincia constante na obra “Systema de Partidas Dobradas ...”

Depois de examinadas as rendas e as despesas descritas neste balanço se formulará a Partida do Diário da forma seguinte:

Diversas a Diversas R\$ 313:000reis

Pela importância da arrecadação e despesas effectuadas pela provincia de Pernambuco no mez de Julho do corrente exercicio de 1877-78 conforme o seu balanço: a saber:

Provincia de Pernambuco. Pela arrecadação que effectuou neste mez . . . . .	200:000x
al Ministerio do Imperio. Pelas despesas realisadas por conta deste Ministerio segundo o Balanço do mez de Julho. . . . .	10:000x
= Continua =	<u>210:000x</u>

Transporte . . . . .	210:000x
al Ministerio da Justica. Idem . . . . .	15:000x
al Ministerio da Guerra. Idem . . . . .	25:000x
al Ministerio da Fazenda. Idem . . . . .	28:000x
	<u>313:000x</u>
As Rendas cercas. Pelas que foram arrecadadas no mez de Julho . . . . .	200:000x
As Provincia de Pernambuco. Pelas despesas realisadas conforme o seu balanço do mesmo mez. . . . .	113:000x

Fonte: Systema de Partidas Dobradas para Organização da Contabilidade do Thesouro Nacional e Thesourarias de Fazenda do Imperio (1878).

No exemplo apresentado nas Figuras 12 e 13, Dr. Soares esclarece que se trata de uma exemplificação estruturada com base em apenas uma província. Dessa forma, ficando a cargo dos financistas tanto das províncias quanto dos ministérios a formulação de suas próprias partidas com base na formulada por Dr. Soares. Este, que na observação 137 atinente a página 49, escreve: “Vê-se da = Partida = que acabei de formular que a provincia de Pernambuco foi debitada pelas sommas que arrecadou, e que foi creditada pelas quantias que despenseo, sendo debitados os respectivos Ministerios pelas sommas que lhes corresponde.” e reitera que:

O exemplo que acabei de apresentar refere-se somente a uma provincia se pode [...] reunir os balanços de mais de uma provincia, e de diversos meses conforme a sua entrada no Thesouro, e neste caso a = Partida = deve declarar as diversas provincias e os meses de sua arrecadação e despesa que abranger a mesma = Partida. (OBSERVAÇÃO 139, p. 50)

Com o olhar para as finanças públicas, em âmbito nacional, Dr. Soares expõe que “No Brasil segue-se em primeiro lugar discutir e votar as despesas, e só depois se trata das rendas, e dos recursos necessarios, quando o montante destas não chega para fazer face ás despesas votadas.” (OBSERVAÇÃO 210, p. 97). Para Nusbaum (1907), Pinheiro e Pinheiro (1998), bem como Ott e Barbosa (2009), Silva e Martins (2011) e Soares (2015) pertence a Dr. Soares a denominação de um dos influenciadores mais relevantes do Brasil-Império, pois além de demonstrar suas preocupações com as finanças públicas ainda produzia ensinamentos (a partir de exemplos listados em suas obras) de como tais inquietações poderiam ser sanadas e/ou amenizadas.

Para Pires e Motta (2006) a tentativa de uma organização que concatene as despesas e as receitas, mais especificamente relacionadas as finanças públicas configura-se como o nascedouro do termo orçamento público. Paralela a essa ideia infere-se o esforço de Dr. Soares em demonstra como os orçamentos (relativos as despesas e as receitas públicas nacionais) poderiam ser divididos em quatro partes.

Os Orçamentos das receitas e despesas publicas do Imperio do Brasil devem ser divididos em quatro partes distintas: a saber  
 1ª Parte orçamento das Rendas e Receitas.  
 2ª Parte orçamento dos encargos da Divida fundada e fluctuante.  
 3ª Parte orçamento da lista civil do Imperio.  
 4ª Parte orçamento das despesas variaveis. (OBSERVAÇÃO 211, p. 98)

Com relação à sistemática que poderia ser adotada pelas províncias, Dr. Soares também pondera que a organização da escrituração também fosse empregada pelos ministérios da marinha e da guerra.

Cumpra porem observar que a escrituração das Contadorias dos Ministerios da Marinha e da Guerra deve ser montada de perfeito accordo com a que fica modelada para as Thesourarias de Fazenda, somente alterando-se os titulos que não poderem ter applicação, e creando-se os que forem necessarios; devendo-se porem escripturar os auxiliares das despesas de inteira conformidade com os auxiliares destes Ministerios no Thesouro Nacional e nas Thesourarias de Fazenda. (OBSERVAÇÃO 238, p. 107)

Tomando-se por base as acepções construídas por Dr. Soares nesta obra, acrescenta-se que seu intento fora uniformizar não somente as finanças públicas, como também organizar a forma com que cada financista, inserindo em suas respectivas contadorias, formulasse e demonstrasse de forma aberta o que ocorria em suas esferas.

Diante as alegações mencionadas a próxima categoria/conteúdo identificada nesta obra refere-se a: “Estatística Comercial”, cuja U.S. compreende: “Meio Circulante”; “Dívidas”; “Movimento Comercial Interno”; “Meios de Comunicação”; e “Importância Comercial de cada Província”. Destaca-se, inicialmente, a U.S. “Meio Circulante” que para Dr. Soares representava uma relevante preocupação, como por exemplo, à percepção de como se encontravam as contas que diziam respeito à dívida externa.

Alem das contas demonstradas, que servem para descrever o movimento de fundos entre o Thesouro e as Thesourarias, deve crear-se uma outra conta que sirva para descrever o movimento de fundos entre o Brasil e a sua Agencia financeira em Londres, visto que a nossa Divida externa, e outras despesas exteriores obrigão a remetter fundos para Londres. (OBSERVAÇÃO 85, p. 30)

Complementa que:

Para completar o balanço definitivo das Rendas e Despesas do exercicio deve-se organizar o balanço das Receitas provenientes de operações de credito, e bem assim das despesas realizadas com amortisação e juros dessas operações, explicando-se não só na receita, como na despesa as operações effectuadas e os pagamentos, [...] que a tenham feito sob todas as operações de credito, deposito, e outras quaesquer transações desta especie, afim de se conhecer a nossa Divida passiva fundada e fluctuante. (OBSERVAÇÃO 200, p. 94)

Nota-se na argumentação exposta anteriormente que uma das preocupações de Dr. Soares com relação ao meio circulante referia-se as transações que envolviam o crédito público. Tais esclarecimentos, segundo ele, deixaria mais nítida as dívidas concebidas tanto de forma interna (dentro do país) como externa (em países estrangeiros).

As acepções mencionadas concatena-se com a próxima U.S., ou seja, “Dívidas”. Nessa unidade encontra-se, por exemplo, a investida de Dr. Soares em o que caracterizava os termos: dívida pública fundada e dívida pública flutuante. A princípio insere-se que o primeiro termo empregado compreende o que diz respeito a dívida interna e dívida externa. Ao passo que o segundo termo empregado faz menção a um dos principais elementos do meio circulante, ou seja, o papel moeda. Com o intuito de ratificar o ante exposto Dr. Soares menciona que:

A Dívida Pública fundada compreende duas espécies distintas, que devem ser escripturadas em Auxiliares distintos, e taes são: =Dívida Interna= e =Dívida Externa. E com quanto uma e outra especie constituão uma responsabilidade nacional, é indispensavel extremar o Credito Publico interior do Credito Publico no exterior. (OBSERVAÇÃO 71, p. 26)

Dr. Soares refere-se que “O Livro de =Dívida interna= compreende e se deve escripturar em duas partes distintas que são: escripturação da Dívida fundada, e escripturação da Dívida fluctuante e por essa razão deve ser este livro dividido em dois tomos como passo a demonstrar.” (OBSERVAÇÃO 106, p. 37)

O 1º Tomo do livro da Dívida interna escripturará as emissões, juros e amortizações das Apolices da Dívida Pública designando em columnas especiaes os valores nominaes das Apolices, e os preços reaes porque forem negociados, de forma que de um rapido olhar se conheça o movimento desta especie de operações de credito. (OBSERVAÇÃO 107, p. 37-38)

O 2º Tomo do livro de Dívida interna fará a escripturação da dívida fluctuante do Papel moeda, descrevendo as emissões as retiradas das notas pelos seus valores legaes, e notando no fim das retiradas da circulação qual a somma correspondente a cada valor que deixa de se apresentar ao troco. (OBSERVAÇÃO 108, p. 38)

De acordo com Monteiro e Rocha (2018) a transição do país de período colonial a país independente (período imperial) fez com o Brasil ficasse vinculado a alguns países, como por exemplo, a Inglaterra, em virtude de empréstimos realizados para amenizar as despesas do governo imperial. Tais empréstimos acabaram por deixar o império brasileiro fragilizado e com dívidas (MONTEIRO; ROCHA, 2018).

Tais dívidas, principalmente as realizadas no exterior, eram uma das preocupações enfatizadas na obra de Dr. Soares. Assim, além de embasar suas proposições sobre como se devia proceder com a escripturação da dívida interna, também buscou explicar o que estaria inculcado ao abordar, e mais especificamente, ao escripturar os fatos da dívida externa. Inere-se isso menciona que:

O Livro de =Divida externa= fará a escripturação de todos os emprestimos e operações de credito realizadas em paizes estrangeiros, descrevendo o valor nominal das Apolices emittidas e o preço real porque forem negociadas, e os juros e amortisações que se forem pagando [...]. (OBSERVAÇÃO 110, p. 38)

Por conseguinte, Dr. Soares ainda promove à ideia de três categorias concernentes a dívida flutuante do Brasil.

Na 1ª Cathegoria da Divida fluctuante do Brasil se inscreve o – Papel Moeda – e as Letras do Thesouro Nacional, que servem de meio circulante; e na 2ª Cathegoria se inscrevem as diversas especies de Depositos, e os empréstimos dos Orfãos; e na 3ª Cathegoria se comprehendem a divida liquidada e escripturada no grande livro e seus auxiliares da Divida Publica [...]. (OBSERVAÇÃO 76, p. 27)

A inserção das categorias propostas, e que deveriam ser adotadas, segundo Dr. Soares, na escrituração da dívida flutuante do Brasil emerge com o intuito de proporcionar uma sistematização para a compreensão não somente do montante de dívidas contraídas pelo governo imperial, como também a forma como tais fatos eram estruturados pela contabilidade. Infere-se tal proposição concatenando-a a próxima U.S., ou seja, “Movimento Comercial Interno”. Ratifica-se isso quando Dr. Soares menciona que:

[...] deve-se crear na Escripuração Central do Thesouro uma conta individual a cada provincia, e nas Thesourarias uma conta a cada repartição de arrecadação e despesas, pelas quaes constasse conheça o movimento de arrecadação e despesa de cada provincia e de cada Repartição. [...] (OBSERVAÇÃO 90, p. 31-32)

Nesse sentido, a promoção da divulgação das informações como, por exemplo, o movimento de arrecadação, bem como as despesas realizadas por cada província, segundo Bugarim e Oliveira (2014), fora preconizada pela Lei de 1850 no sentido de que houvesse uma uniformização das escriturações contábeis. Em consonância a terceira U.S. identificada pertence a “Meios de comunicação”. Este que envolve a transferência de informações de forma a transpor o real sentido do ocorrido sem que essas pareçam enganosas (GRACILIANO; FIALHO, 2012).

Dr. Soares expõe a denominação de “Livro de Contas Correntes” aferindo que este “[...] é um auxiliar do Rasão, e nelle se devem escripturar com individuação as contas, que com titulos geraes se abrem no mesmo Rasão, e isto para que a simples vista se reconheça o debito e o credito dessas contas consideradas no seu todo complexo no Diario e Rasão.” (OBSERVAÇÃO 101, p. 36). Lira (2010) corrobora com o argumento de que o Livro de

Contas Correntes era um dos principais livros auxiliares que compreendia alguns fatos como a escrituração das despesas realizadas em cada província.

Na sequência, a U.S. apresentada refere-se à “Importância Comercial de Cada Província” a qual Dr. Soares, nesta obra, explicita a partir de algumas compreensões, como por exemplo, o entendimento dos fatos econômicos de cada província. Dr. Soares assim menciona “A descrição das despesas será desenvolvida em tabellas por verbas e por provincias, para haver uniformidade de systema, e para se calcularem diversos factos economicos.” (OBSERVAÇÃO 198, p. 94).

Para tanto, aduz a necessidade de tabelas explicativas, pois dessa forma “[...] pelas diversas provincias que realizarão as receitas demonstradas, a fim que se possa reconhecer a extensão dos direitos e impostos cobrados em cada provincia, e bem assim a sua acção sobre as industrias, e sobre a fortuna individual dos cidadãos.” (OBSERVAÇÃO 196, p. 93). A fim de elucidar seu propósito, Dr. Soares infere que:

Se se seguir o systema theorico e pratico que acabo de esboçar e demonstrar a contabilidade fiscal e administrativa do Brasil entrará n’uma nova phase, e se prestará, como é necessario, a extração dos Balanços mensaes e definitivos das Receitas e despesas publicas, cessando o complicado e rotineiro principio de se organisarem estas importantissimas peças officiaes, nas provincias, pelos documentos, e na corte pelos balanços mensaes e definitivos recebidos das mesmas provincias; documentos as mais das veses não escripturados no Diario e seus auxiliares. (OBSERVAÇÃO 230, p. 104)

Assim, a próxima categoria/conteúdo identificada refere-se a “Direito Comercial”. Este representado pela U.S.: “Código Comercial Brasileiro”. Para Romanowski e Pinto (2014) tal código tinha como intento uma estrutura que sistematizasse as operações comerciais. Desse modo, após a instituição do código comercial brasileiro em 1850 e em vista da expressividade que representava o comércio marítimo havia a necessidade de uma organização de tais dados a partir de estatísticas que promovessem o maior número de informações possíveis. Dr. Soares expõe:

A contabilidade financeira deve començar a Escripuração do seu Diario por uma Partida que labore e se firme na Lei do orçamento que reger o exercicio, debitando e creditando as contas representativas das Receitas e Despesas geraes do Estado; isto é, debitando as rendas pelas sommas em que forem orçadas, e creditando as despesas pelas quantias que forem votadas pelo Poder competente. (OBSERVAÇÃO 125, p. 43-44)

Por conseguinte, reflete na observação 54, atinente às páginas 19 e 20, o que estaria inculido na conta de rendimentos applicados, ou seja, “[...] servirá para começar a escripturação do Diario, sendo debitada pela importancia das Rendas orçadas, e creditada pela importancia das despesas autorizadas pela Lei annual do Orçamento, sendo creditadas e debitadas as contas com que laborar [...].” Dessa forma, nesta mesma observação ressalta que:

as contas que passo a enumerar, segundo a ordem de sua successão administrativa, isto é, contas de Rendas e Contas de Despesas, as quaes descreverei na ordem seguinte: =Contas Geraes= Rendas Geraes. Ministerio do Imperio. Ministerio da Justiça. Ministerio de Estrangeiros. Ministerio da Marinha. Ministerio da Guerra. Ministerio da Agricultura. Ministerio da Fasenda. (OBSERVAÇÃO 54, p. 19-20)

Segundo Dr. Soares as rendas gerais seriam escripturadas, afirmando que “[...] deve ser debitada pela importancia dos Direitos, impostos e taxas orçadas pela Lei do orçamento, sendo Creditada a conta de =Rendimentos applicados=”. Além disso, insere que “[...] as contas dos seis Ministerios devem ser creditadas pela importancia das despesas que forão autorizadas na Lei do Orçamento, debitando-se a conta de =Rendimentos applicados=.” (OBSERVAÇÃO 55, p. 20). Por fim, argumenta que:

Organizando a primeira – Partida – do Diario conforme acabei de demonstrar, se consegue o fim iminentemente fiscal de ter-se nas respectivas contas do Rasão em forma comparativa as Rendas orçadas comas arrecadadas, e as despesas autorizadas com as effetuadas, e assim e dest’arte se ir acompanhando diariamente o equilíbrio financeiro do Estado. (OBSERVAÇÃO 56, p. 21)

Partindo-se da proposta de Dr. Soares em uniformizar as contas das províncias levando-se em consideração não somente o código comercial com as leis do orçamento, esboça como poderia a escripturação das denominadas “Receitas de Rendas” e “Despesas Gerais” serem estruturadas.

O Livro de =Receita de Rendas= deve ser escripturado em forma de mappa e por ordem á demonstrar todas as rendas arrecadadas no Imperio pelos respectivos §§ das Leis do Orçamento assim apresentando desenvolvidamente as – Partidas do Diario – e as contas do Rasão, que apresentam as arrecadações no seu todo complexo. (OBSERVAÇÃO 103, p. 36)

O Livro de =Despesas geraes= deve ser escripturado por Ministerios, e seguindo os mesmos principios estabelecidos para o Livro de Receita das Rendas, isto é, designando os §§ e verbas da Lei do orçamento em cada Ministerio, e distinguindo as provincias; este livro para maior facilidade poderá ser dividido em tantos tomos quantos forem os Ministerios, porem conservando-se a suma de todos estes factos em um tomo especial. (OBSERVAÇÃO 105, p. 37)

No que tange a próxima categoria/conteúdo a qual diz respeito à “Legislação de Alfândegas e Consulados”. Esta compreende as seguintes U.S.: “Tarifas”; e “Leis de Propriedade”. Com relação à primeira unidade encontrada, ou seja, “Tarifas” salienta-se que Dr. Soares sugere algumas proposições, que na sua percepção, seriam importantes para se compreender as tarifas alfandegárias. Nesse sentido, ele aduz que:

Uma alteração que convém e é indispensável fazer-se é desenvolver as rendas de importação para consumo, que compreendem diversas taxas conforme as respectivas tarifas alfandegarias, e que nos balanços de 1850-51 em diante são lançadas inglobadamente sob o título – Direitos de consumo – de sorte que se fica na impossibilidade de se verificar quanto corresponde a cada taxa, o que é indispensável para se estudar a composição das tarifas e se reconhecer se ellas seguem o systema – liberal – ou – proteccionista, e quaes são as taxas gravosas. (OBSERVAÇÃO 174, p. 86)

Por conseguinte, a segunda U.S., ou seja, “Leis de Propriedade”, Adolfo e Tesche (2011) arguem que quanto mais desenvolvido for um país maiores proteções com relação aos direitos de propriedade serão garantidos. Nesse viés, Dr. Soares alude que no tange a administração pública brasileira esta se encontra alicerçada por leis as quais são decretadas pelos poderes competentes. Assim, salienta que “As contas mercantis podem ser abertas e fechadas a simples arbitrio dos negociantes donos dos livros; mas em finanças as contas devem ser abertas em vista das Leis decretadas pelos Poderes competentes da administração publica.” (OBSERVAÇÃO 47, p. 17).

Com relação a subseqüente categoria/conteúdo, isto é, “Escrituração Mercantil”. Esta apresentou como U.S.: “Cálculos Aritméticos Aplicáveis ao Comércio”; “Contabilidade”; “Escrituração Mercantil”; “Escrituração por Partidas Dobradas”; “Saques de Praça a Praça”; “Arrumação de Livros”; e “Operações de Comércio”. Baseando-se, inicialmente, pela primeira unidade identificada “Cálculos Aritméticos Aplicáveis ao Comércio”, Dr. Soares enfatiza que:

Uma bôa calygraphia é necessaria para que a escripturação seja executada com claresa e nitidez, mas sobretudo o essencial é – que os calculos arithmetico sejam feitos com a toda a exactidão, afim de que os debitos e os creditos das contas apresentem resultados de perfeita exactidão. (OBSERVAÇÃO 153, p. 54)

Reitera-se que tal necessidade preconizada por Dr. Soares também é referenciada por Peleias et al. (2007) quando os autores inserem que a disciplina de caligrafia era um dos conteúdos que integravam o curso de ensino comercial no século XIX. Ratifica-se isso, pois foi a partir do Decreto de nº 2741, de 9 de fevereiro de 1861, que houve a elaboração do Plano

de Reorganização para o Instituto Comercial do Rio de Janeiro. Plano este que incluiria como curso preparatório para o ensino comercial a disciplina de caligrafia aos estudantes (BRASIL, 1861).

Inclinando-se a análise para a próxima U.S., ou seja, “Contabilidade”. Dr. Soares persistia em seus argumentos da premência em fazer dessa um meio de informação uniforme entre as repartições públicas do império.

Fôra sem duvida ocioso faser uma comparação analytica da differença dos titulos e contas commerciaes com os titulos e contas da contabilidade administrativa; porque meu fim não é senão apresentar um systema uniforme de contabilidade fiscal, e não dar a rasão das differenças que existem entre a contabilidade mercantil e a contabilidade das Repartições de arrecadação, despeza e fiscalisação. (OBSERVAÇÃO 11, p 5)

Ao adentrar nos preceitos contábeis Dr. Soares advoga a respeito de algumas noções básicas que permeiam a escrituração contábil, como por exemplo, ao demonstrar de forma resumida, sete regras primeiras para tal escrituração. Assim, expressando:

[...] as regras que passo a demonstrar, as quaes constituem as verdades ou postulados da sciencia.

1ª Não pode haver – devedor – sem – credor.

2ª Pode uma conta ser devedora ou credora de outra conta.

3ª As contas geraes, especiaes e individuaes jogão entre si os debitos e os creditos resultantes das transacções, como se fossem entes animados.

4ª Podem-se abrir contas a qualquer especie de transacção que se queira especialisar.

5ª Ha diversas especies de contas que constituem tres ordens, que são – contas geraes – contas especiaes – e – contas individuaes.

6ª As contas geraes abrangem as contas especiaes e individuaes, e estas só comprehendem a especie e o individuo o que respeitão.

7ª Todo o que fornece ou despense é credor, e todo o que é fornecido ou recebe é devedor: esta é a regra para se conhecer e distinguir as contas e os individuos que são devedores, ou credores. (OBSERVAÇÃO 27, p. 10)

Dr. Soares complementa que:

A boa contabilidade administrativa deve estabelecer as suas contas em vista da Lei do orçamento geral, e estas contas devem laborar sob titulos que exprimão a sua acção e mecanismo de laboração transaccional; eu me explico: as contas quer de arrecadação, quer de despesa, e quer mesmo de operações de credito devem exprimir em si a sua qualidade; e uma ves adoptado um – titulo – deve ser conservado para servir em todas as transações da mesma especie; porque a mudança de titulo gera a confusão. (OBSERVAÇÃO 49, p. 18)

Diante as proposições anteriormente expostas reafirma-se a importância dada por Dr. Soares na busca por uma sistematização da contabilidade pública e que esta estivesse pautada pela lei de orçamento geral. Ressalta-se que essa preocupação relacionada ao intento de uma contabilidade clara e de fácil interpretação adivinha da incompatibilidade percebida por ele de

informações contábeis inconsistentes e desprovida de um aparato estatístico (MIGUEL; VITORINO, 2012).

Sustenta-se também que as inquietações profissionais de Dr. Soares, como eram externalizadas desde 1841 por meio de jornais da época publicados tanto em Porto Alegre quanto no Rio de Janeiro (BLAKE, 1902), sendo o mais enfatizado por ele como consta na observação 48 atinente a página 18 que “[...] o merito principal de uma contabilidade systematica se redus em ultima analyse a – sua simplicidade e racionalidade.” (OBSERVAÇÃO 48, p. 18). Neste viés, o mesmo elucida algumas ideias e, dentre elas, enumera algumas das contas que julga necessárias para o exercício de uma boa escrituração contábil.

[...] passarei a tratar das outras contas especiaes, que julgo necessarias para a bôa e regular marcha da contabilidade financial do Brasil, as quaes passo a enumerar.

= Contas Especiaes =

Divida Publica Fundada.

Divida Publica Flutuante.

Saques do Thesouro.

Saques das Provincias.

Remessas do Thesouro.

Remessas das Provincias. (OBSERVAÇÃO 69, p. 25)

“A principal obrigação de quem escripturar os Livros de uma contabilidade qualquer é proceder de forma que os debitos e os creditos sejam lançados com a precisa exactidão.” (OBSERVAÇÃO 148, p. 53). Justifica em seguida alegando a dificuldade que percebe em conseguir compreender o estado das finanças de seu país e o esforço que tem despendido para desvendar a imperfeita contabilidade das finanças públicas brasileiras. Torna-se mais nítida sua frustração sob tais fatos quando menciona que:

Contando perto de quarenta annos de empregado de Fazenda tenho neste longo tempo estudado a marcha irregular e imperfeita da contabilidade do Thesouro Nacional e das Thesourarias de Fazenda, a qual não é uniforme, e nem tão pouco systematica; do que resulta, que só com grande difficuldade se possa bem conhecer o estado das nossas finanças; e para remover esse grave inconveniente me tenho esforçado em diversas épocas escrevendo e demonstrando a necessidade e conveniencia que ha de se systematizar a contabilidade administrativa do Brasil, mas os meus esforços tem sempre ficado infructuosos. (OBSERVAÇÃO 227, p. 102-103)

As conjecturas expostas por Dr. Soares da observância em estudar os rumos do país com base no contexto das finanças públicas, tanto do momento em que estava vivendo como de anos anteriores, ressalta um dos aspectos que norteiam a abordagem historicista. Esta que

centrasse no sujeito como um ser crítico capaz de compreender seu presente apoiando-se nas contextualizações passadas (HAMILTON, 2004).

Assim como Ranke (século XVIII) compreendia a história como além de ser uma ciência, também se vinculava a arte, pois possuía condições de retratar informações e fatos que foram identificados e reconhecidos (RÜSEN, 1990). Neste sentido, Dr. Soares também entendia a contabilidade como uma arte e externa tal proposição aferindo que:

A forma prática de redigir as Partidas do Diario e de escripturar os lançamentos dos Livros da Contabilidade Mercantil e Finacial, não constitue de certo uma sciencia, porem tão somente uma Arte, pois que se funda em um conjunto de regras puramente de execução material, as quaes podem ser levadas a effeito sem se fazer combinações racionaes. (OBSERVAÇÃO 146, p. 53)

Um dos intuitos contidos era apresentar e exemplificar as principais formas de escrituração nos livros da contabilidade, sendo eles: Diário e Razão. Infere-se isso, quando Dr. Soares explicita que “[...] passo apresentar a forma pratica da escripturação dos principaes livros da contabilidade finacial. Apresentarei em 1º lugar o Diario e o Livro – Rasão – da escripturação parcial das Thesourarias de Fasenda.” (OBSERVAÇÃO 163, p. 57). Discorre, inicialmente, abordando a respeito do Livro Diário:

O Diario, cujo modello acabo de apresentar, é o que deve ser seguido nas Thesourarias de Fasenda na escripturação de sua contabilidade finacial, e por elle pode ser modelado o Diario da Escripturação Central do Thesouro somente alterandose a denominação de alguns titulos, como por exemplo as contas das Repartições, que devem ser substituidas pelas das Provincias. (OBSERVAÇÃO 171, p. 85)

Para ele “[...] a Escripturação Central do Thesouro Nacional não é mais nem menos do que a fusão, ou reunião de todas as Escripturações Parciaes das Thesourarias de Fasenda, e, portanto umas e outra subordinadas e reguladas por um unico systema de contabilidade.” (OBSERVAÇÃO 185, p. 90). Dr. Soares, ainda menciona que os princípios referidos por ele já se encontram consolidados, porém tais preceitos vinculados às regras de contabilidade mercantil são agora postos por ele na perspectiva da contabilidade fiscal. Ademais, ressalta que elaborou um opúsculo escrito em 1850, o qual até o momento (desta obra escrita em 1878) não tinha conhecimento sobre tal feito por outro profissional.

Mas porque se funde esse meu systema em principios de ha muito conhecidos, nem por isso deixa de ter um valor real, porque nelle faço applicação dos preceitos e regras do systema mercantil á nossa contabilidade fiscal, dando-lhes uma nova forma; e não me consta que, alem de um resumido opusculo que escrevi e publiquei

em 1850 na Cidade de Porto Alegre, se tenha no Brasil escripto sobre este importante assumpto. (OBSERVAÇÃO 226, p. 102)

Em consonância, complementa que sua intenção não é subestimar os trabalhadores que operavam tanto no Tesouro Nacional quanto nas Tesourarias e sim servir ao seu país com os conhecimentos que havia adquirido ao longo de sua vida. Conhecimentos estes que segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (1945, p. 124) era “[...] um conhecimento bem raro, na época, em relação às experiências dos outros países e ao que, dessas experiências, se poderia aplicar ao meio brasileiro”. Dr. Soares insere:

Assim me expressando na frase singela da verdade não tenho em mente depreciar os habéis empregados do Thesouro e Thesourarias que tem executado e executão estes importantes serviços, mas tão somente prestar ao paiz o meu fraco contingente neste importantissimo ramo administrativo, o qual tenho estudado nas suas variadas ramificações. (OBSERVAÇÃO 229, p. 103-104)

Na sequência de suas ponderações Dr. Soares externa seu desapontamento com a escolha de sua carreira em virtude de não ter a devida atenção sobre as considerações que discorria para o melhoramento e progresso do Brasil. Percebe-se isso quando disserta “Sou velho, e não sou pretencioso; a nada mais aspiro nesta infelis carreira em que me collocou o destino, e na qual me tenho sempre conservado em modesta e obscura posição.” (OBSERVAÇÃO 229, p. 103-104).

Dr. Soares comenta que “[...] o abalisado Conselheiro de Estado Candido Baptista de Oliveira, no seu systema financial, lamentava a má ordem da nossa contabilidade fiscal, a qual mui judiciosamente considerava a chave da fiscalisação.” (OBSERVAÇÃO 236, p. 106-107). Complementa em seguida que:

Quando se estudão estes factos, que me não podem ser contestados, porque eu mesmo tenho executado por diversas veses estes serviços, pela forma que acabo de narrar, se fica perplexo! Muitas veses a mim mesmo tenho perguntado. Para que serve uma escripturação que não se presta para a organização dos Balanços?! Como bem se fiscalisar as Rendas e Despesas nacionaes não havendo uma regular e conveniente escripturação?! (OBSERVAÇÃO 231, p. 104-105)

E continua:

Reconheço, e folgo confessar, que distinctos brasileiros tem dirigido a Pasta das Finanças, mas sinto disel-o nenhum me consta que tenha estudado a marcha da nossa contabilidade administrativa, senão mui profunctoriamente; parece-me porem que vamos encetar e percorrer uma nova senda; porque o actual Conselheiro Ministro da Fasenda o muito illustrado Sem. D<sup>o</sup>r. Gaspar Silveira Martins, tem-se occupado de estudar este ramo da administração publica tão descurado por seus antecessores. (OBSERVAÇÃO 232, p. 105)

O illustradissimo Ministro da Fazenda que referendou o Decreto nº 5.255 [...] é sem duvida uma das maiores illustrações brasileiras, e portanto não podendo por si mesmo estudar a importante questão da - Escripuração da contabilidade financeira – louvou se em informações de pessoas, que só officialmente tem competencia nestas materias, porquanto nem theorica, nem ao menos praticamente conhecem o mecanismo da contabilidade do Thesouro e Thesourarias. Eis o resultado de se escolherem os logares para os homens, e não os homens para os logares. (OBSERVAÇÃO 234, p. 106)

“Tenho de mais me alongado neste opusculo, inda que fis o possivel por resumir as minhas demonstraões; mas tão complexas são as questões referentes a contabilidade administrativa, que seria faltar a indispensavel claresa redusil-as mais do que as reduzi.” (OBSERVAÇÃO 247, p. 110). Assim, “Terminando direi que escrevi minhas opiniões de bôa fé, e portanto as proposições que tenho emittido são em these geral, e nem de leve visão nenhuma personalidade.” (OBSERVAÇÃO 248, p. 110).

Em sequênciã discorre-se acerca da U.S. “Escripuração Mercantil”. Dr. Soares salienta que “A contabilidade administrativa, considerada no seu jogo e movimento transaccional, é sem a menor duvida uma sciencia, mas a escripuração dos livros que registrão essa contabilidade é simplesmente uma arte, que tem mais de pratica do que especulativa.” (OBSERVAÇÃO 16, p. 7).

Dr. Soares explana que “Os livros em que se escripurar a contabilidade mercantil ou a contabilidade da administração publica se podem, e se devem dividir em duas cathogorias, que denominarei de: = Livros Capitaes = e = Livros Auxiliares = (OBSERVAÇÃO 20, p. 8). Assim sendo, “Os livros capitaes são os que reuñem em si o conjunto de todas as operaões e transacões realizadas em forma synthetica, e taes são o = Diario e Rasão =”. (OBSERVAÇÃO 21, p. 8). Enquanto que “Os livros auxiliares são os que especificão e individualizão as operaões e transacões, descriminando as subdivisões das contas abertas no Rasão e escripuras no Diario.” (OBSERVAÇÃO 22, p. 8).

Corrobora, ainda, com seu entendimento acerca do que compreende o livro Diário e o Livro Razão. Assim, “O = Diario = é o livro em que se lanção dia por dia todas as operaões ou transacões realizadas, tanto em commercio, como em administração, assim se escripura o Livro Diario.” (OBSERVAÇÃO 32, p. 12). Em consonância expõe que:

O = Rasão = é o livro no qual se transcrevem pela sua importancia os artigos do Diario, levando a cada conta a importancia do debito e credito que lhe corresponde, porque o Rasão é o livro em que se abrem por – Deve – e – Haver – todas as contas

com que laborão as operações mercantis ou financeiras; e por este motivo o Rasão é considerado como um índice systematico do Diario. (OBSERVAÇÃO 34, p. 12-13)

A escripturação do – Diario – deve ser feita em vista dos balanços mensaes da Receita e Despeza das Thesourarias de Fasenda e dos balanços mensaes da escripturação das transações do Municipio da Côrte e provincia do Rio de Janeiro, a qual será feito no Thesouro em livros especiaes como nas Thesourarias. (OBSERVAÇÃO 99, p. 35)

Dr. Soares acrescenta que “Os Balanços definitivos do Thesouro Nacional devem ser a demonstração real e fiel de todas as operações realizadas dentro do exercicio a que se referem, e portanto cumpre que sejam simples e claras na forma, e verdadeiras no fundo. [...]” (OBSERVAÇÃO 188, p. 91). Ele infere que “A forma puramente synthetica das – Partidas – tem por fim diminuir o trabalho manual do Diario e do Rasão, que devem ser escripturados por um só empregado [...]” e complementa que “[...] nos Auxiliares de Rendas e nos de Despesas as transacções resumidas do Diario serão desenvolvidas por forma a fornecer todos os elementos necessarios para a organização dos Balanços.” (OBSERVAÇÃO 169, p. 85). Ao mencionar a respeito do Livro Caixa, Dr. Soares explana que:

O Livro Caixa deve ser escripturado em forma de entradas e sahidas, como actualmente se procede, e com columnas distinctas tanto nas entradas como nas sahidas para as diversas especies de moedas legaes, isto é, deve ter uma columna para – Prata – outra para o Papel Moeda – e outra para a moeda de trocos – Nickel e Cobre -. Este livro deve ser conferido diariamente com a sua respectiva conta do Rasão. (OBSERVAÇÃO 176, p. 87)

Para Dr. Soares “[...] o Decreto nº 5.255 de 5 de Abril de 1873, no artigo 10 e seus paragraphos, é a mais evidente prova de que a Escripuração do Thesouro e Thesourarias era tida como serviço muito secundário da administração fiscal.” (OBSERVAÇÃO 233, p. 105). Ressalta-se que o Decreto o qual Dr. Soares fez menção diz respeito ao Decreto nº 5.245, de 05 de abril de 1873. Neste consta no art. 10 que alguns serviços relacionados ao Tesouro Nacional e as Tesourarias de Fazenda deveriam ser abolidos (BRASIL, 1873).

Cita-se como exemplo “A escripturação a limpo dos Diarios e Livros Mestres do Thesouro e Thesourarias de Fazenda, sendo feita com asseio em borradores.” Outro exemplo seria “A revisão das contas dos responsaveis á Fazenda Publica, salvo nos casos em que o Director Geral da Tomada de Contas o julgar indispensavel, ou pela importancia da responsabilidade, ou por não considerar satisfactoria a primeira liquidação.”

Na sequência exprime-se sobre a U.S. “Escrituração por Partidas Dobradas”. Esta que Dr. Soares conceitua como:

= Theorias das Partidas Dobradas =

O corpo de doutrinas systematicas que formulão as regras de escripturar os debitos e os creditos das transações mercantis, e das operações administrativas dos Estados, repousa sobre principios verdadeiros e evidentes, e por isso essas doutrinas constituem um importante ramo da sciencia financeira, sob a denominação de = Partidas Dobradas =. (OBSERVAÇÃO 15, p. 7)

Menciona ainda que “O systema das = Partidas Dobradas = é fundado em principios e regras de pura evidencia e certeza mathematica, e do conjunto desses principios e regras se forma um corpo de doutrinas scientificas [...]”. (OBSERVAÇÃO 3, p. 3). Dr. Soares acrescenta que “A parte scientifica das = Partidas Dobradas = comprehende as regras e preceitos de crear os titulos e as contas de forma simples e harmonica.” (OBSERVAÇÃO 17, p. 7). Nesse sentido, ressalta que:

Do que fica exposto se reconhece que a gestão financeira e a gestão commercial são muito distinctas, e portanto que as = Partidas Dobradas Mercantis = no seu mecanismo e applicação são diferentes das = Partidas Dobradas Financiaes =; sendo somente identicas, como já disse, em formar e jogar entre si os debitos e os creditos das contas e dos individuos com que laborão. (OBSERVAÇÃO 10, p. 5)

Complementa expondo:

Dividem-se em tres classes ou formulas as – Partidas – do Diario, as quaes passo a demonstrar:

A 1ª formula é quando a – Partida – consta de um só devedor e um só credor, e por isso se denomina as desta espécie – artigos simples.

A 2ª formula é quando a – Partida – comprehende um só devedor e diversos credores, ou diversos devedores e um só credor, e a este especie denomino de – artigos compostos.

A 3ª formula é quando a – Partida – abrange diversos credores, e as desta especie denomino de – artigos bicompostos, ou como geralmente se dis – de diversos a diversos. (OBSERVAÇÃO 25, p. 9)

Desde a chegada da Família Real no Brasil, em 1808, que foi adotado o sistema de partidas dobradas com a finalidade de controle dos bens e em virtude destas serem reconhecidas em países pertencentes a Europa (BUGARIM; OLIVEIRA, 2014). Para Peleias e Bacci (2004) a adoção das partidas dobradas fez com que houvesse um fortalecimento para que este método fosse promovido entre os comerciantes.

Assim, em 1856 nasce o Instituto Comercial do Rio de Janeiro com o intuito de promover o ensino comercial o qual abarcaria o método das partidas dobradas. Este que fora

inserido na disciplina de escrituração mercantil (PELEIAS; BACCI, 2004). Assim Dr. Soares discorre que:

A sciencia da contabilidade denominada = Partidas Dobradas = funda se no invariavel principio de que não se pode debitar um individuo ou uma conta, sem que nesse mesmo acto se credite outro individuo ou outra conta; e é por essa rasão que se dêo a este systema a denominação de = Partidas Dobradas = ou de sciencia das quantidades negativas e positivas das transacções mercantis ou administrativas. (OBSERVAÇÃO 26, p. 10)

Para Dr. Soares “Dois são os livros essenciaes em = Partidas Dobradas = o Diario e o Rasão [...]”, e expressa que “[...] os outros livros são auxiliares destes, e podem ser mais ou menos, segundo a extensão das transacções, e conforme a necessidade que houver de especializar os debitos e creditos representados nas contas abertas no Rasão.” (OBSERVAÇÃO 30, p. 11). Finaliza que:

Não sendo meu fim escrever um tratado sobre as = Partidas Dobradas financiaes = vou entrar na sua applicação pratica, porque as rapidas considerações que apresentei sobre as suas theorias me parecem sufficientes para bem esclarecel-as na sua acepção scientifica, e assim procedendo passo a demonstrar o que me parece necessario á uma clara, metodica e explicita contabilidade fiscal administrativa. (OBSERVAÇÃO 44, p. 16)

“[...] Seguirei o methodo de apresentar problemas e resolvel-os, afim de que por esta forma sensivel se possam as praticas compenetrar dos principios enunciados pelos theoristas.” A partir desta proposição Dr. Soares busca alinhar a resolução de problemas como forma de possibilitar uma melhor visualização do que pretende exprimir. Assim, cita em quem se baseou para tal proposição. “Edemond Degranje assim tambem procedeo no seu tratado de = Partidas Dobradas Mercantis.” (OBSERVAÇÃO 122, p. 42).

O francês Edmond Degranges, segundo Lopes de Sá (1961, p. 238) entre o fim do século XVIII e início do século XIX foi um dos maiores influenciadores em fazer com que a contabilidade tivesse “uma racional classificação das contas”. A partir deste viés introduz a Teoria das Cinco Contas Gerais, sendo elas: Mercadorias Gerais; Caixa; Duplicatas a Receber; Duplicatas a Pagar; Lucros e Perdas. Assim, “Apresentou depois a celeberrima fórmula que até hoje serve de tema para muitos mestres: Debita-se aquilo que se recebe e credita-se aquilo que se dá.” (LOPES DE SÁ, 1961, p. 240). Sob esta perspectiva Dr. Soares insere que:

Algumas veses acontece que querendo se formar o debito ou o credito de uma conta, por falta da necessaria atenção, ou mesmo por erro de apreciação se debitão outras

contas, ou se invertem os devedores considerando-os credores; nestes casos é indispensavel destruir as – Partidas - erradas por meio de outras contra-partidas ou extornos que nullifiquem os lançamentos errados. (OBSERVAÇÃO 158, p. 56)

Tendo em vista que a primazia de Dr. Soares era com referência a contabilidade e mais precisamente a escrituração contábil das finanças públicas do império ele reflete que:

As Theorias enunciadas e sustentadas neste Opusculo sobre a organização systematica e uniforme da contabilidade fiscal e administrativa do Imperio do Brasil, não são de certo uma nova invensão, porque repouzaõ sobre as verdades demonstradas pelo systema mercantil das = Partidas Dobradas = systema que se attribue aos illustrados negociantes Medices da Italia. (OBSERVAÇÃO 225, p. 102)

O principal merito deste meu Opusculo cifra-se em coordenar methodica e systematicamente as regras e preceitos das = Partidas Dobradas = e dar-lhes a mais conveniente forma para organizar uniformemente a Escripturação Central do Thesouro Nacional com as Escripturações parciaes das Thesourarias de Fasenda, montando essas escripturações em ordem a dellas se extrahir os Balanços mensaes e definitivos, o que até o presente não se tem conseguido no mesmo Thesouro e nas Thesourarias. (OBSERVAÇÃO 228, p. 103)

Com relação a seguinte U.S. identificada, ou seja, “Saques de Praça a Praça”. Infere-se que, segundo Dr. Soares, “As diversas contas de Saques e Remessas do Thesouro e Thesourarias preenchem todos os casos imaginaveis de movimentos de fundos entre estas Repartições [...]”, pois para ele “[...] jogão entre si os debitos e os creditos conforme forem as transações realizadas, demonstrando a receita de uns, e a despesa de outros cofres.” (OBSERVAÇÃO 84, p. 29). Salienta que:

No Rasão deve existir a conta aberta a cada provincia, e nesta conta se debitão e se creditão todas as transações que se realizarem; mas no auxiliar de contas correntes se abre esta mesma conta, porem por especialidade afim de se ver de momento quanto se sacou sobre cada provincia: o mesmo se praticando com relação a outros titulos geraes. (OBSERVAÇÃO 102, p. 36)

Em consonância, no que tange a U.S. “Arrumação de Livros” menciona-se que para Dr. Soares “Um empregado intelligente que estiver encarregado do Diario, antes de tudo deve examinar os documentos referentes a qualquer transação, a fim de reconhecer e separar as Contas com que labora [...]” e prosseguindo “[...] assignando a cada conta o seu debito e o seu credito; e depois escrevendo os devedores e os credores em forma comparativa, verificará se se balanceão entre si, e só depois redigirá a Partida do Diario.” (OBSERVAÇÃO 154, p. 55).

“Este exame preparatorio é indispensavel, porque não só dá a certeza da transação, como apresenta um exame constante de cada operação antes de ser escripturada.” Aduz que “Cumpre ponderar que todas as operações que se achem ligadas entre si nas suas relações

transacionaes devem ser escripturadas n'uma só partida, fazendo-se jogar entre si as contas com que laborarem.” (OBSERVAÇÃO 155, p. 55).

Com relação a subsequente U.S., a qual faz referência a “Operações de Comércio” salienta-se que na observação 50 pertencente à página 18, Dr. Soares menciona que “Cumpre, pois, que antes de se dar uma denominação a uma conta, se cogite detidamente sobre as variadissimas operações com as quaes pode laborar essa conta.” Dessa forma, insere o que compreende, por exemplo, as receitas e despesas. Dr. Soares explica que:

A palavra – Receita – abrange todos os valores de qualquer origem que entrão nos cofres publicos, quer sejam provenientes de empréstimos, ou de outra qualquer operação de credito realizada em virtude de leis, ou de decisões puramente administrativas; os balanços, pois, devem descrever estes factos na sua receita com individualização e clareza. (OBSERVAÇÃO 190, p. 91)

A expressão – Despeza – comprehende todas as sommas sahidas dos cofres nacionaes, e mais todos os encargos contrahidos, pela administração publica, embora ainda não tenham sido efectivamente pagos, mas que o tenham de ser em um tempo mais ou menos longo. (OBSERVAÇÃO 191, p. 92)

Acrescenta que “A Escripuração do Thesouro e Thesourarias devem comprehender todas as transações que importem em uma receita ou em uma despesa [...]”, pois “[...] só assim se pode conhecer a marcha financeira do Brasil, e verificar o estado de equilibrio ou disequilibrio das rendas com as despesas publicas.” (OBSERVAÇÃO 235, p. 106).

Partindo-se para a categoria/conteúdo “Economia Política”. Considera-se para tal categoria as seguintes U.S. encontradas: “Ciência”; “Renda”; “Moeda”; “Bancos”; “Empréstimos”; “Impostos”; e “Riqueza Pública”. Com relação à primeira U.S., ou seja, “Ciência”, Dr. Soares menciona que “A Contabilidade publica constitui um dos mais importantes ramos da sciencia financeira, e os mais abalisados economistas são concordes em que ella é a base principal da fiscalisação das Rendas e Despesas Nacionaes.” (OBSERVAÇÃO 1, p. 1). Além disso, infere que:

A execução pratica de qualquer sciencia não é mais do que a acção resolutoria dos principios e verdades demonstradas pelas theorias que formão o corpo de doutrinas preleccionadas. Os homens puramente práticos executão os principios theoreticos que não conhecem, e não raras veses descobrem verdades que erão ignoradas pelos theoristas, os quaes depois as revestem das formas scientificas, e assim as adornão de maior luz nas prelecções. (OBSERVAÇÃO 121, p. 42)

Com relação à contabilidade, segundo Lopes de Sá (1961, p. 243) “Os primeiros 40 anos do século XIX representaram um papel de grande impotência para a História de nossa

ciência.” Infere-se que a contabilidade sendo uma ciência de fato social ocupa-se de servir-se como instrumento de prestação de contas. Ademais, cumpre-se destacar que a contabilidade nasce em um cenário para comerciantes e em um sentido mais amplo para os agentes econômicos (IUDÍCIBUS; MARTINS; CARVALHO, 2005).

Ao inserir a segunda U.S., representada pelo termo “Renda”, advoga-se que segundo Dr. Soares “[...] o verdadeiro financista gasta o preciso e indispensavel no devido tempo, e quando as rendas não chegam recorre aos meios que fornece o credito, mas jamais abusa deste meio de crear receitas extraordinarias.” (OBSERVAÇÃO 9, p. 5). Neste ínterim insere que:

Sendo o Thesouro Nacional o centro a que convergem todas as Receitas e Despesas Nacionaes, e portanto representando o Cofre geral do Brasil, para elle devem convergir as rendas excedentes das despesas de todas as provincias do Imperio; porque pelo Thesouro são suppridas as Thesourarias de Fasenda nas suas deficiencias. (OBSERVAÇÃO 82, p. 29)

Com relação a seguinte U.S., ou seja, “Moeda”, Dr. Soares explana que “Devem-se escrever em contas especiaes as emissões e retiradas do Papel Moeda da circulação, distinguindo os valores das notas e a sua quantidade.” (OBSERVAÇÃO 78, p. 28). Ao passo que ao refletir sobre o termo “Bancos”, cujo representa a seguinte U.S. Dr. Soares menciona a respeito de dois livros os quai denomina de livro de depósito e livro de diversos valores.

O Livro de =Depositos= escripturará por espécie todos os dinheiros e papeis de credito que forem arrecadados em deposito, bem como dará sahida a todas as sommas que forem levantadas dos depositos, abrindose contas aos depositantes ou associações que na forma das leis fiscaes effectuão taes transacções. (OBSERVAÇÃO 114, p. 39)

O Livro de =Diversos valores= escripturará todos os valores que forem recolhidos aos cofres como joias, ouro, prata e pedras preciosa declarandose a origem da arrecadação, bem como as sentenças ou ordens judiciaes e administrativas que autorisarão a sahida desses valores. (OBSERVAÇÃO 115, p. 40)

Ao tangenciar as proposições referentes aos cofres públicos cita-se como subsequente U.S. o termo “Empréstimos”. Este referenciado por Dr. Soares em suas acepções da seguinte forma:

As duas primeiras contas devem ser abertas no Rasão para laborarem em todos os emprestimos internos e externos que se realizarem, em virtude de Leis decretadas pelos Poderes constituídos; mas serão subdivididas por espécies e individualizadas em livros auxiliares especiaes, cujas contas demonstrem todos os requisitos indispensaveis para se conhecer todos os effeitos do Credito Publico Nacional. (OBSERVAÇÃO 70, p. 25)

Dr. Soares pondera a respeito do livro auxiliar da dívida fundada e diz:

O Livro auxiliar da Divida fundada interna deve ser escripturado de forma que a simples inspeção visual se reconheça a importancia de cada emprestimo contraído, não só com referencia ao seu valor nominal, como em relação ao seu valor real entrado nos Cofres do Thesouro Nacional. Bem assim deve demonstrar os juros e as amortizações estipuladas, o numero das Apolices emittidas por seus valores nominaes, e todas as despesas do emprestimo. (OBSERVAÇÃO 72, p. 26)

O Livro auxiliar da Divida fundada externa deve ser escripturado com as mesmas individuações prescritas no § anterior; mas alem destas deve-se mais notar os cambios porque forão realizadas as sommas dos emprestimos no Thesouro Nacional, e bem assim os cambios porque se effectuarem os pagamentos dos juros e das amortizações. (OBSERVAÇÃO 73, p. 26-27)

Além disso, complementa que com relação a tais livros que “[...] nos auxiliares se devem explicar todas as condições e onus dos emprestimos, o que é indispensavel para se poder estudar a marcha e effeito do uso do Credito Nacional.” (OBSERVAÇÃO 74, p. 27).

Acrescenta que:

Considero despesas certas os encargos contrahidos pelos emprestimos realizados, e para os quaes se tenha estipulado o pagamento de um juro e de uma amortização periodica e regular, e bem assim as despesas dos ordenados fixados em Lei para honorarios de todos os funcionarios empregados da administração publica, e despesas incertas todas as que se calcularem fazer com os outros serviços do Estado, quer se refirão a melhoramentos moraes do povo, quer a melhoramentos materiaes do paiz. (OBSERVAÇÃO 206, p. 96)

Ao abarcar a respeito do endividamento do Brasil, tanto de viés interno quanto externo, menciona que um dos principais pontos a ser considerado por meio deste cenário refere-se aos empréstimos adquiridos no intento de sanar tal situação (SILVA, 2010). Empréstimos esses que, segundo Silva (2010, p. 34) acabaram por demarcar a origem da dívida pública, pois “A desvinculação entre o patrimônio do monarca e o Tesouro Público ocorreu a partir do século XVII, constituindo marco importante para a maior utilização do crédito público como meio de financiamento de despesas do governo.” Por conseguinte, a próxima U.S. identificada refere-se a “Impostos”. Estes inseridos por Dr. Soares quando o mesmo expõe que:

Redusindo-se a gestão mercantil a comprar e a vender para realizar um ganho, ou a realizar outras operações e transações dirigidas ao mesmo fim; e sendo a gestão fiscal administrativa arrecadar os direitos e impostos legaes, para despende o seu producto segundo a conveniencia e interesse publico; é evidente que as contas mercantis de Capital, Mercadorias geraes, e Lucros e Perdas nenhuma aplicação tem na contabilidade financial. (OBSERVAÇÃO 42, p. 16)

A última U.S. desta referida obra pertence ao termo “Riqueza Pública”. Sob este aspecto infere-se que, segundo Dr. Soares, “As variações dos orçamentos colloção a

administração financeira, não raras vezes, na necessidade de decretar aumento de despesas, que tem de ser executadas por créditos suplementares.” Acrescenta ainda que “[...] outras vezes despesas imprevistas indiclináveis, obrigão a decretação de créditos extraordinários.” (OBSERVAÇÃO 65, p. 24). Ademais, aduz que:

[...] Sendo o Thesouro Nacional o centro sobre o qual gyrão todas as operações da contabilidade publica do Imperio, indispensável é que as suas contas sejam as representantes de todas as transacções de receita e despesa, de operações de credito e de movimento de fundos que se realizarem nas províncias entre si e entre o mesmo Thesouro, escripturando-se essas transacções no Diario em forma synthetica, e desenvolvendo-as nos auxiliares. (OBSERVAÇÃO 97, p. 34)

#### **4.7 Síntese das Frequências das Observações e das Principais Discussões Promovidas por Dr. Soares**

De forma a sintetizar as análises relacionadas às obras, buscou-se, por meio dos Quadros 12, 13, 14, 15, 16 e 17, demonstrar além das frequências totais das observações (n), as principais discussões propiciadas por Dr. Soares ao longo das 6 obras analisadas. Nesse sentido, tais quadros esboçam as proposições e preocupações por ele exteriorizadas frente às fragilidades e potencializadas das Finanças Públicas do Brasil chamado por ele de o “Jovem Gigante dos Trópicos”.

Para tanto, constam nos quadros as denominações de Obra 1, 2, 2A, 3, 4, 5 e 6 que referem-se, respectivamente, a: Carta expondo as condições da Thesouraria do Rio Grande do Sul (1850); (Tomo 1) Bosquejo Financial ou Apontamentos sobre o Systema Fiscal e Administrativo do Imperio do Brazil (1856-1857); (Tomo 2) Bosquejo Financial ou Apontamentos sobre o Systema Fiscal e Administrativo do Imperio do Brazil (1852-1853); Sustentação das Reformas do Thesouro e Thesourarias e do Systema Geral da Contabilidade Fiscal (1873); As Finanças ou Estudos Historicos e Analyticos sobre as Rendas e Despesas Publicas do Imperio do Brazil (1876); Projecto de Reorganisação das Thesourarias da Fazenda (1878); e Systema de Partidas Dobradas para Organisação da Contabilidade do Thesouro Nacional e Thesourarias de Fazenda do Imperio do Brazil (1878).

**Quadro 12 - Categoria Geografia**

<b>Obra</b>	<b>n</b>	<b>Principais Discussões Promovidas por Dr. Sebastião Ferreira Soares</b>
1	-	-
2	228	- um sistema contábil governamental que fiscalizasse os dinheiros públicos; - à posição estratégica do Brasil para as transações comerciais; - uma reforma que contivesse como primazia um levantamento do cadastro dos Municípios (mapeamento topográfico do país);

		<ul style="list-style-type: none"> <li>- gestores públicos com formação e com espírito inovador;</li> <li>- o número expressivo de agentes políticos no Brasil;</li> <li>- um sistema que abarque um balanço geral das receitas e despesas nacionais;</li> <li>- Reforma do Real Erário que acabou por extinguir as Juntas de Fazenda;</li> <li>- a falta de um centro de unidade nas repartições fiscais;</li> <li>- a formulação de uma estrutura de nomeação para os profissionais atuantes e divisões para a administração fiscal do país.</li> </ul>
2A	2	- a importância em lidar com a fortuna individual dos cidadãos.
3	34	<ul style="list-style-type: none"> <li>- comparação com os procedimentos relacionados a administração das atribuições referente a hierarquização de países como a Inglaterra, por exemplo;</li> <li>- a pertinência em delegar atribuições de gestão às províncias;</li> <li>- divergência de profissionais financistas (Luzias e Saquaremas);</li> <li>- um centro governamental que pudesse legislar de forma uniforme todas as partes de suas divisões tanto políticas quanto administrativa;</li> <li>- a relevância em fazer com que as províncias tenham uma parcela da ação governamental.</li> </ul>
4	70	<ul style="list-style-type: none"> <li>- a relevância de operações de crédito em países emergentes com o intuito de geração de mercadorias;</li> <li>- a prudência por parte dos financistas que gerenciam tais operações;</li> <li>- conhecer o desenvolvimento progressivo ou decrescente de seus Estados;</li> <li>- oito postulados que regem a ciência financeira;</li> <li>- a Carta Constitucional de 1824.</li> </ul>
5	44	<ul style="list-style-type: none"> <li>- conflitos existentes entre os chefes das repartições;</li> <li>- a necessidade de organizar relatórios explicativos;</li> <li>- um arranjo que abarcasse o andamento das tesourarias, sendo este composto pela: parte administrativa, procuradores fiscais e contadorias e suas seções.</li> </ul>
6	33	<ul style="list-style-type: none"> <li>- discutir e votar as despesas;</li> <li>- elaboração e divisão dos orçamentos.</li> </ul>
<b>Total</b>	<b>411</b>	

Fonte: Dados da pesquisa

### Quadro 13 - Categoria Estatística Comercial

Obra	n	Principais Discussões Promovidas por Dr. Sebastião Ferreira Soares
1	6	<ul style="list-style-type: none"> <li>- estado de atraso em que se encontrava a Tesouraria da Província do Rio Grande do Sul;</li> <li>- um plano que abarcasse a organização dos funcionários e de suas respectivas responsabilidades.</li> </ul>
2	122	<ul style="list-style-type: none"> <li>- depreciação do papel moeda de 1835 a 1839;</li> <li>- a discussão que o valor da renda de um Estado se calcula pelo tipo de suas moedas metálicas;</li> <li>- a Lei Portuguesa de 4 de Agosto de 1688 que cunhou o ouro e a prata como moedas;</li> <li>- Leis de 8 de Outubro de 1833 e 11 de Setembro de 1846;</li> <li>- equilíbrio constante das receitas e despesas públicas;</li> <li>- conversão da dívida nacional externa em dívida interna;</li> <li>- as distinções que compreendem a dívida pública (externa, interna fundada, flutuante líquidada);</li> <li>- cessando os débitos públicos, o Brasil será o início do progresso e dos melhoramentos materiais;</li> <li>- o sistema de tributar mais eficaz será aquele que além de mais simples em sua composição seja o menos oneroso para os contribuintes;</li> <li>- aproximar os capitais estrangeiros para um país emergente como o Brasil;</li> <li>- o desafrontamento de impostos vividos pelo país;</li> <li>- administração financeira tenha como primazia a maior publicidade possível das informações;</li> <li>- a celeridade das comunicações entre as Províncias, Tesourarias e Tesouro Nacional;</li> <li>- a inexistência de um cadastro da população brasileira;</li> <li>- conceituação de despesa pública;</li> <li>- a promoção de organismos fiscalizadores para despesas e receitas públicas.</li> </ul>
2A	31	<ul style="list-style-type: none"> <li>- organização de uma seção em Londres incumbida da contabilidade financeira do Brasil;</li> <li>- a premência em lançar contabilmente as letras a receber e a pagar.</li> </ul>

3	7	<ul style="list-style-type: none"> <li>- baixo crescimento das rendas públicas em comparação com a elevação das despesas públicas a partir da verificação das estatísticas financeiras no período de 1848 a 1873;</li> <li>- a precariedade das comunicações entre os financistas do império;</li> <li>- uma proposta para a divisão das Tesourarias em quatro ordens.</li> </ul>
4	182	<ul style="list-style-type: none"> <li>- os anos de 1850 e 1860 e as transações comerciais (mercado interno);</li> <li>- a complexidade do meio circulante;</li> <li>- o entendimento das classificações de dívidas (fundada e flutuante);</li> <li>- Lei de 15 de novembro de 1827;</li> <li>- linha de conduta como um dever a ser exercido pelo financista público;</li> <li>- estatísticas comerciais dos exercícios de 1839-40 até 1853-54;</li> <li>- sistema liberal como um facilitador para a ampla liberdade tanto das indústrias quanto do comércio;</li> <li>- o monopólio torna-se prejudicial para o desenvolvimento do país;</li> <li>- entendimento teórico e prático dos financistas acerca da marcha do país para o desenvolvimento industrial;</li> <li>- a estatística como um dos mais adequados mecanismos de comunicação entre os financistas dos Estados;</li> <li>- liberdade industrial e comercial;</li> <li>- análise das questões econômicas aplicadas à administração das finanças tendo como base dados estatísticos.</li> </ul>
5	19	<ul style="list-style-type: none"> <li>- controle e transparência das contas públicas;</li> <li>- a liquidação da dívida passiva e ativa da Fazenda Nacional relativa ao exercício que se encerrar, apresentando o resultado dessas liquidações ao Contador;</li> <li>- as discussões a partir de 1846 com base no déficit financeiro brasileiro;</li> <li>- a comunicação entre as Juntas das Tesourarias de Fazenda formadas de seus Inspetores, Ajudantes Contadores e dos Procuradores fiscais.</li> </ul>
6	27	<ul style="list-style-type: none"> <li>- endividamento externo do Brasil;</li> <li>- as transações que envolviam o crédito público;</li> <li>- dívida interna e externa;</li> <li>- divulgação das informações, principalmente com relação ao movimento de arrecadação;</li> <li>- a preocupação quanto as transações que envolviam o crédito público;</li> <li>- a transferência de forma clara no Livro de Contas Correntes;</li> <li>- a relevância na compreensão dos fatos econômicos das províncias.</li> </ul>
<b>Total</b>	<b>394</b>	

Fonte: Dados da pesquisa

#### Quadro 14 - Categoria Direito Comercial

Obra	n	Principais Discussões Promovidas por Dr. Sebastião Ferreira Soares
1	-	-
2	28	<ul style="list-style-type: none"> <li>- as principais revoltas que justificam o retardamento do progresso industrial e comercial do Brasil;</li> <li>- proposições do Conselheiro Antônio Manoel Côrrea da Câmara.</li> </ul>
2A	-	-
3	-	-
4	32	<ul style="list-style-type: none"> <li>- a explanação de que os povos têm direitos imprescritíveis, que mesmo comprimidos, nem por isso deixam de existir;</li> <li>- a elaboração de um histórico que compreendeu as finanças do Brasil a partir do ano do exercício de 1825 a 1826 acerca das rendas e despesas públicas, que abarcou também o empréstimo de 1824;</li> <li>- adoção de metais preciosos como ouro e a prata como a denominação de tipo geral de valor de podem serem permutados;</li> <li>- Direitos, Impostos e Taxas criados nos tempos coloniais por Leis portuguesas e outros estabelecidos pela Constituição política do Império pelo Poder Legislativo.</li> </ul>
5	10	<ul style="list-style-type: none"> <li>- formulação e estabelecimento de bases contratuais referentes às rendas e despesas, ou de outra qualquer natureza que se tenha realizado transações entre a Fazenda Nacional e terceiros.</li> </ul>
6	12	<ul style="list-style-type: none"> <li>- uma contabilidade que preconize a Escrituração do Diário;</li> </ul>

		- uniformização das contas provinciais tendo-se como base não somente o código comercial como também as leis do orçamento.
<b>Total</b>	<b>82</b>	

Fonte: Dados da pesquisa

### Quadro 15 - Categoria Legislação de Alfândegas e Consulados

Obra	n	Principais Discussões Promovidas por Dr. Sebastião Ferreira Soares
1	-	-
2	5	- a existência de um projeto de Tarifa organizado por uma Comissão que fora presidida pelo Conselheiro Ângelo Muniz da Silva Ferraz; - organização em 12 de agosto de 1844 da Tarifa da Alfândega (Tarifa Alves Branco).
2A	-	-
3	1	- Lei de 04 de Outubro de 1831, bem como a reforma de 20 de Novembro de 1850.
4	10	- a imperfeição da Tarifa das Alfândegas do Império com relação às distinções de espécies, bem como a qualidade das mercadorias o que acabava por deixar dúvidas entre os contribuintes e os empregados fiscais; - reforma da tarifa que possa simplificar os despachos evitando assim fraudes e contrabandos; - para a existência de paz interna e ideia de progresso da administração pública depende a garantia dos direitos individuais.
5	-	-
6	3	- promover o desenvolvimento das rendas de importação para consumo.
<b>Total</b>	<b>19</b>	

Fonte: Dados da pesquisa

### Quadro 16 - Categoria Escrituração Mercantil

Obra	n	Principais Discussões Promovidas por Dr. Sebastião Ferreira Soares
1	20	- a elaboração de um sistema de divisão por seções dos trabalhos da Contadoria; - proposta de divisão de tarefas entre os empregados; - a divisão das contadorias em quatro seções; - a falta de escrituração na Tesouraria tem deixado de tomar Contas aos Responsáveis das rendas e dinheiros Públicos; - não havendo escrituração na Tesouraria, grandes prejuízos podem resultar á Fazenda Pública, pois os documentos com facilidade se extraviam.
2	44	- críticas quanto ao Alvará de 28 de Junho de 1808; - algumas considerações do Conselheiro Cândido Batista de Oliveira; - o elevado número de funcionários do Tesouro Nacional; - ninguém poderá ser nomeado empregado do Tesouro e/ou Tesourarias sem mostrar por meio de concurso; - pondera sobre as incumbências da Diretoria Geral da Contabilidade.
2A	274	- fazer e examinar moral e aritmeticamente as contas que tenham de ser pagas; - o giro mercantil é fundado sobre a lei das probabilidades, estas que são calculadas pelo negociante; - o orçamento financeiro é uma das peças mais relevantes da contabilidade pública; - um ponto em que a contabilidade mercantil se confunde com a contabilidade fiscal (permutação); - a finalidade da contabilidade financeira; - diferença do ano financeiro para o ano civil; - conceitos do Diário, Mestre ou Razão e Auxiliares; - os livros caixas os quais representam os verdadeiros demonstradores das receitas e despesas; - uniformidade das transações das províncias; - conceitos de receita, receita efetiva e flutuante; - doze livros que julga necessários para uma sistemática e clara Escrituração Central do Brasil; - Edmund Degranges; - as Partidas Dobradas tem por base um corpo de doutrinas exatas, porém não tem sido explicada senão prática e rotineiramente, perdendo por isso muito de sua importância real e científica; - explora o conceito de Partida Dobrada como uma ciência que ensina a coordenar os débitos e

		créditos.
3	28	<ul style="list-style-type: none"> <li>- simplificação dos processos administrativos ocorridos nas repartições de arrecadação, de despesa e de fiscalização;</li> <li>- a primazia por parte dos organizadores das finanças públicas nacionais na efetuação dos lançamentos e interpretações contábeis é a busca para que estes reflitam as informações de forma clara e com simplicidade;</li> <li>- das vantagens de uma contabilidade uniforme para uma administração econômica eficaz;</li> <li>- a importância da prestação de contas a população;</li> <li>- Decreto nº 5.255 de 5 de Abril de 1873;</li> <li>- a construção de um plano que pudesse organizar as receitas e despesas das tesourarias e que estivesse pautado pelo Sistema de Partidas Dobradas.</li> </ul>
4	17	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Crédito Público;</li> <li>- Teoria do Cálculo das Probabilidades, também se encontra subordinado a fatores contingências, estes que devem ser estudados com atenção pelo estadista financeiro;</li> <li>- a contabilidade como uma ciência dos fatos e que precisa refletir de forma coesa suas intenções tanto teórica como prática;</li> <li>- a menção de que no Brasil a contabilidade fiscal do Tesouro Nacional era modelada pela contabilidade financeira da França;</li> <li>- a elaboração do primeiro balanço organizado pelo Tesouro Nacional.</li> </ul>
5	21	<ul style="list-style-type: none"> <li>- a importância em apresentar relatórios semestralmente em Junho e Dezembro de todas as contas que forem tomadas a fim de conhecer seu saldo ou déficit;</li> <li>- a necessidade de fazer e organizar a escrituração do Diário, Livros Mestres e Auxiliares da Contabilidade fiscal, bem como a escrituração do Livro de créditos suplementares e extraordinários e do livro da Dívida Pública;</li> <li>- as partidas dobradas como um elemento de indícios burocráticos;</li> <li>- a pertinência em escriturar todos os diversos ramos da contabilidade pública, segundo as Leis e Regulamentos e conforme a distribuição do respectivo Contador.</li> </ul>
6	148	<ul style="list-style-type: none"> <li>- que os cálculos aritméticos sejam desenvolvidos com a máxima exatidão;</li> <li>- as sete regras para escrituração;</li> <li>- a principal obrigação de quem escriturar os Livros de uma contabilidade tange proceder de tal forma que os débitos e os créditos sejam lançados com a precisa exatidão;</li> <li>- os livros em que se escriturar a contabilidade mercantil ou a contabilidade da administração pública dividem-se em duas categorias denominadas de Livros Capitais e Livros Auxiliares;</li> <li>- conceitos e regras que norteiam as partidas dobradas;</li> <li>- os livros Diário, Razão e Auxiliares.</li> </ul>
<b>Total</b>	<b>552</b>	

Fonte: Dados da pesquisa

### Quadro 17 - Categoria Economia Política

Obra	n	Principais Discussões Promovidas por Dr. Sebastião Ferreira Soares
1	-	-
2	304	<ul style="list-style-type: none"> <li>- alguns princípios que envolvem a ciência de Fazenda;</li> <li>- Cita Ferreira Borges ao mencionar acerca do provimento dos empregados públicos;</li> <li>- a centralização dos pagamentos como agravante ao trabalho manual do Tesouro e das Tesourarias;</li> <li>- Um Sistema de Finanças para se considerar completo, deve compreender e demonstrar como se efetua a Receita Pública;</li> <li>- a contabilidade financeira deve ser montada em ordem a demonstrar a simples vista a origem e fins das Rendas Públicas;</li> <li>- conceitos de renda direta e indireta;</li> <li>- não se poderá negar que todo tributo é perda para o contribuinte que o desembolsa, e esta é sem dúvida a razão por que todos evitam declarar ao Fisco seus teres e renditos;</li> <li>- conceitos de renda municipal, renda provincial e renda geral do império;</li> <li>- a aplicação das rendas públicas deve ser feita em ordem a que delas resultem a maior soma de bens possíveis para o maior número de cidadãos;</li> <li>- o papel moeda teve começo no Império Brasileiro no ano de 1829;</li> </ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>- ninguém tem apresentado até agora melhor sistema para contratar empréstimos, que o Dr<sup>o</sup> Price;</li> <li>- cita o conselheiro Cândido Batista de Oliveira, no seu Sistema Financeiro do Brasil, tratando do Crédito Público;</li> <li>- Conselheiro Francisco de Sales Torres Homem ou Visconde de Inhomem, em um bem elaborado e extenso artigo que escreveu sobre o Crédito Público;</li> <li>- o sistema de Impostos do Brasil;</li> <li>- a derrama do tributo deve ser geral, mas feita de forma que não vá gravar os contribuintes.</li> </ul>
2A	117	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Em Finanças todos os esforços do administrador sábio e zeloso se cifram em equilibrar as receitas com as despesas públicas;</li> <li>- elucida sobre algumas denominações dadas ao pagamento de empréstimos;</li> <li>- simplicidade e racionalidade da Contabilidade Pública;</li> <li>- as contas devem expressar, ou pelo menos conter em si a ideia de suas origens e aplicações;</li> <li>- aborda o que compreende as classes de: Importação; Despacho marítimo; Exportação; e Interior.</li> </ul>
3	14	<ul style="list-style-type: none"> <li>- fazer com que as Tesourarias fossem melhores potencializadas a partir de estratégias;</li> <li>- devem os governos sábios estudar a marcha progressiva ou decadente dos Estados que administrarem para com critério aplicarem as medidas necessárias para o bem estar e prosperidade de seus concidadãos.</li> </ul>
4	319	<ul style="list-style-type: none"> <li>- o corpo de doutrinas da ciência financeira repousa sobre princípios evidentes deduzidos do estudo analítico de observação da marcha dos fatos sociais;</li> <li>- é princípio incontroverso que todos têm o incontestável direito de ser remunerados dos serviços que prestam;</li> <li>- conceitua sobre despesas produtivas e improdutivas;</li> <li>- os melhoramentos morais, como a instrução pública e os melhoramentos materiais, como pontes e estradas;</li> <li>- os impostos sobre o consumo são sem dúvida uma forma mui judiciosa de contribuição;</li> <li>- nenhum país bem administrado deve ter como principal fonte de suas rendas os impostos alfandegários;</li> <li>- o princípio corrente e incontroverso é que nenhuma despesa pública deve ser decretada e efetuada sem um fim de utilidade que a justifique;</li> <li>- o barômetro regulador dos tributos é a despesa pública convenientemente aplicada e fiscalizada;</li> <li>- Os impostos alfandegários de importação e de exportação devem ser estabelecidos de forma a facilitar e a animar o movimento do comércio internacional;</li> <li>- somente estudos constantes da marcha social e industrial do Estado podem determinar com certeza a fórmula que se deve seguir na gerência das finanças;</li> <li>- do sistema francês de amortização elaborado por Richard Price;</li> <li>- os funcionários públicos em geral e os militares têm o direito incontestável para haver dos cofres públicos os honorários e saldos que lhes compete em proporção dos cargos que exercem e serviços que prestam para a manutenção da paz e marcha regular da sociedade;</li> <li>- a verdadeira economia não se cifra em gastar pouco para entesourar, mas sim em gastar o necessário em tempo oportuno, fiscalizando severamente a distribuição e aplicação das rendas nacionais;</li> <li>- as finanças do Estado são o principal nervo da administração pública e as suas variadíssimas ramificações constituem como que o sistema circulatório animador da vida orgânica do corpo social;</li> <li>- Dos diversos ramos em que se divide a administração pública o que requer mais atenção e acurado estudo é o ramo das finanças;</li> <li>- aborda sobre o sistema liberal e protecionista.</li> </ul>
5	4	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ordenar que sejam feitos com a necessária individualização e clareza o assentamento de todos os próprios nacionais e bem assim dos funcionários públicos;</li> <li>- zelar para que as contas das diversas repartições de Fazenda e dos responsáveis dos dinheiros públicos sejam tomadas nos prazos marcados nas Leis e Regulamentos fiscais.</li> </ul>
6	25	<ul style="list-style-type: none"> <li>- a Contabilidade pública constitui-se em um dos mais importantes ramos da ciência financeira.</li> <li>- Papel Moeda;</li> </ul>

		- Livro auxiliar da Dívida fundada interna e do Livro auxiliar da Dívida fundada externa
<b>Total</b>	<b>783</b>	

Fonte: Dados da pesquisa

Legenda: Obra 1 = Carta expondo as condições da Thesouraria do Rio Grande do Sul (1850); Obra 2 (Tomo 1) = Bosquejo Financial ou Apontamentos sobre o Systema Fiscal e Adminstrativo do Imperio do Brazil (1856-1857); Obra 2A (Tomo 2) = Bosquejo Financial ou Apontamentos sobre o Systema Fiscal e Adminstrativo do Imperio do Brazil (1852-1853); Obra 3 = Sustentação das Reformas do Thesouro e Thesourarias e do Systema Geral da Contabilidade Fiscal (1873); Obra 4 = As Finanças ou Estudos Historicos e Analyticos sobre as Rendas e Despesas Publicas do Imperio do Brazil (1876); Obra 5 = Projecto de Reorganização das Thesourarias da Fazenda (1878); Obra 6 = Systema de Partidas Dobradas para Organização da Contabilidade do Thesouro Nacional e Thesourarias de Fazenda do Imperio do Brasil (1878).

Nesse seguimento, coube ao Quadro 12 expor sobre as discussões promovidas por Dr. Soares e que se encontram relacionadas à categoria “Geografia”. Assim, pode-se perceber que uma de suas principais reflexões tangenciava a relevância da ação governamental dos gestores públicos. Além disso, a existência de que os financistas em seus respectivos Estados pudessem responder pelo gerenciamento de suas operações tanto de cunho político, administrativo, e principalmente a respeito da sistematização das receitas e despesas.

Com relação ao Quadro 13, referindo-se à categoria “Estatística Comercial”, a ênfase dada por Dr. Soares, em seus escritos, inclinava-se às proposições da pertinência na publicidade das informações públicas para a população e da estatística como um mecanismo de divulgação de tais informes, para controle e transparência das contas públicas. Consoante a isso, também buscou explicar a respeito das conceituações sobre dívida pública interna e externa com o intento de propiciar esclarecimentos mais pormenorizados acerca da complexidade do meio circulante.

Já no Quadro 14, a respeito da categoria “Direito Comercial”, o destaque das ponderações de Dr. Soares foi com relação à inexistência de uniformidade das contas provinciais, estas que deveriam ser principiadas pelo código comercial e pelas leis do orçamento. Além disso, enfatizou a formulação de bases contratuais para melhor operacionalização e fiscalização das rendas e despesas nacionais, principalmente com terceiros. Dr. Soares também destacou algumas das revoltas que ratificariam o retardamento do progresso industrial e comercial do país.

Mencionando-se acerca do Quadro 15, que compreende a categoria “Legislação de Alfândegas e Consulados”, Dr. Soares pautou-se pelas proposições da necessidade de uma reforma das tarifas alfandegárias que mitigassem as fraudes, principalmente com relação ao tráfico de mercadorias. Ademais, refletiu também a respeito da existência de garantia dos

direitos individuais, no sentido da segurança tanto interna como externa dos cidadãos e consequentemente do país.

No que concerne ao Quadro 16, referindo-se a categoria “Escrituração Mercantil”, as ponderações referenciadas por ele tangenciaram a falta de um exame analítico das finanças públicas do Brasil e a incumbência da Diretoria Geral da Contabilidade, com ênfase na administração das despesas e receitas públicas. Intrínseco a isso, a existência de uma sistemática que proporcionasse uma dinâmica quanto à divisão das tarefas entre os funcionários, as quais seriam principiadas pelos conhecimentos profissionais destes e pela corroboração entre as repartições públicas.

No tocante ao Quadro 17, a respeito da categoria “Economia Política”, as reflexões de Dr. Soares concentraram-se nas rendas públicas, tanto no que envolve as conceituações de renda municipal, provincial e geral do império, quanto à necessidade de uma adequada aplicação de tais rendas pelos responsáveis das finanças públicas do país. Ademais, centralizou suas proposições na primazia pelo equilíbrio das receitas e despesas públicas, bem como da utilidade de uma Contabilidade Pública pautada pela simplicidade e racionalidade. Por fim, enfatiza a importância em zelar não somente pelos dinheiros públicos, mas também que a administração pública na pessoa dos responsáveis financeiros tenha um olhar atento ao bem estar e prosperidade dos cidadãos que integram a nação.

Em consonância, diante do compilado exposto nos Quadros 12, 13, 14, 15, 16 e 17 e das frequências totais expressas pode-se inferir uma tendência. Dr. Soares não somente zelava pela primazia de suas preocupações e reflexões intrínsecas à “Economia Política” e a “Escrituração Mercantil” do Brasil, como também em fazer com que seus escritos pudessem alcançar a compreensão de profissionais empenhados pelas melhorias nacionais. Ratifica-se isso em virtude do seu intento em trazer as conceituações dos termos que seriam percorridos por ele.

Por conseguinte, a ênfase encontrada nas reflexões de Dr. Soares atrela as categorias “Economia Política” e “Escrituração Mercantil”. Estas que apresentaram, respectivamente, 783 e 552 observações. Infere-se tal realce em virtude de ele expor que um dos principais meios para uma organização das finanças públicas do império era que esta pudesse refletir

além dos melhoramentos econômicos, políticos e materiais, também condições tangíveis para que os cidadãos conseguissem usufruir dos progressos do país.

Outra tendência que pode ser inferida a respeito de Dr. Soares tange ao viés didático inculcado em suas explicações. Para Cardoso (2008) a didática atrela-se a uma consciência histórica, esta também definida como memória e que se constitui de relatos e informações contadas que produzem um corpo de conhecimentos. Nesse sentido, segundo Rüsen (1990), é por meio de um processo histórico de reflexões contextualizadas que há a possibilidade de moldagem das ações através do tempo e isso apenas torna-se viável quando há uma prospecção por parte do sujeito da relevância de sua historicidade.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou analisar seis obras elaboradas por Sebastião Ferreira Soares e suas discussões, as quais poderiam tornar-se elementos contributivos para a formação contábil brasileira no século XIX. Após o desmembramento destas, identificou-se um total de 2.241 observações (parágrafos). Tomando-se como base, para o desencadeamento da análise, as estruturas curriculares presentes nos Decretos nº 1.763 de 14 de maio de 1856 e nº 7.679 de 28 de fevereiro de 1880 (última base curricular pertencente ao período império) pôde-se visualizar a existência de seis conteúdos ofertados, sendo eles: Geografia; Estatística Comercial; Direito Comercial; Legislação de Alfândegas e Consulados; Escrituração Mercantil; e Economia Política. Conteúdos estes os quais serviram de elementos categoriais para o estudo.

Diante do exposto e tangenciando-se as informações contributivas extraídas das obras, identificou-se, com relação à categoria “Geografia”, que uma das principais ponderações realizadas por Dr. Soares fazia menção a inexistência de ação governamental das províncias e Estados. Tal ênfase dada por ele justifica-se pelo fato destes possuírem suas particularidades e peculiaridades, que fazia com que a operacionalização das rendas públicas fosse distinta. Dr. Soares, mesmo vivendo no cerne do Período Imperial, externa suas inquietações por melhores práticas na gestão pública. Assim, uma das principais contribuições relacionadas à categoria “Geografia” reside no fato de que mesmo concorde das fragilidades existentes na administração pública do Brasil, reconhece que este possui um incontestável potencial de desenvolvimento, mas que isso somente seria possível se o país estiver alicerçado por ações estratégicas.

No que concerne à categoria “Estatística Comercial” o destaque percebido nas obras de Dr. Soares foi acerca da complexidade que contornava o meio circulante, bem como a inexistência de mecanismos adequados que potencializassem a celeridade das comunicações entre os gestores públicos. Um desses mecanismos estaria atrelado à necessidade de instrumentos estatísticos que contribuíssem principalmente para as questões econômicas aplicadas à administração das finanças. Assim, segundo ele, tornar-se-ia mais explícita a linha de conduta exercida pelos financistas públicos. Levando-se assim ao outro ponto observado por ele, a falta de uma sistematização para o controle e transparência das contas públicas.

Ressaltam-se estes como sendo as principais contribuições relacionadas à categoria “Estatística Comercial”.

No tocante a categoria “Direito Comercial” observou-se que as reflexões propiciadas por Dr. Soares concatenavam-se aos direitos imprescritíveis dos povos, que mesmo “oprimidos”, nem por isso deixam de existir. Outro ponto destacado por ele foi à carência no estabelecimento de bases contratuais referentes às rendas públicas, principalmente na relação com terceiros. Tais formações contratuais, segundo ele, deveriam ser baseadas tanto no código comercial, como pelas leis do orçamento. Notou-se, neste item, que uma das principais contribuições relacionadas à categoria “Direito Comercial” tange a inquietude de Dr. Soares pela obrigatoriedade de que quaisquer transações feitas com dinheiros públicos fossem pautadas pelo registro das informações.

Pertinente à categoria “Legislação de Alfândegas e Consulados” os elementos contributivos presentes nas obras de Dr. Soares diziam respeito à inserção de uma reforma das tarifas alfandegárias. Tal intento poderia possibilitar a diminuição das fraudes e contrabandos existentes, principalmente, com relação aos deslocamentos marítimos, que no Período Imperial eram um dos principais meios para importação e exportação de mercadorias. Dr. Soares e seu olhar atento às defraudações existentes preconizava, e isto se torna uma das principais contribuições relacionadas à categoria “Legislação de Alfândegas e Consulados”, por uma regulamentação que pudesse mitigar os dispêndios dos dinheiros públicos, bem como a busca pela primazia dos direitos individuais.

Já na categoria “Escrituração Mercantil” a ênfase de Dr. Soares tangenciava a falta de um estudo pormenorizado das finanças públicas do Brasil. Tal exame fazia-se necessário pelo fato da simplificação dos processos administrativos serem uma das maiores necessidades do país. Análogo a isso, ressalta que a contabilidade como uma ciência dos fatos, precisa refletir de forma coesa suas intenções, tanto teórica como prática. Sobre este viés, insere duas conjecturas que considera complementares, a primeira com relação ao orçamento financeiro sendo uma das peças mais relevantes da contabilidade pública, e a segunda fazendo referência ao reflexo das interpretações contábeis por meio da composição das Partidas Dobradas. Destaca-se a partir deste ponto, que uma das principais contribuições relacionadas à categoria “Escrituração Mercantil” foi o esforço em suscitar que houvesse um exame analítico das

contas públicas, bem como em deprender a respeito da relevância empírica e científica da Contabilidade no que compete ao gerenciamento econômico, político e social, tanto para melhorias na máquina pública, como para a efetivação da prosperidade dos cidadãos.

Pertencente à última categoria “Economia Política” as discussões principiadas por Dr. Soares eram de sua percepção acerca de que somente estudos constantes da marcha social e industrial do Estado podem determinar a fórmula que se deve seguir na gerência das finanças. Ademais, outra ênfase atribuída norteava uma coesa aplicação das rendas públicas, e que estas deveriam ser realizadas em ordem que resultassem na maior soma de bens possíveis para o maior número de cidadãos. Atinente a isso, destacou que em finanças os esforços do administrador sábio e zeloso se cifram em equilibrar três elementos basilares: as receitas com as despesas públicas; os melhoramentos morais e a instrução pública. Expõe, ainda, que nenhuma despesa pública deve ser decretada e efetuada sem um fim de utilidade que a justifique. A partir do exposto, solidifica-se que uma das principais contribuições relacionadas à categoria “Economia Política” diz respeito a um dos profissionais que mais se comprometeu com a gestão financeira de seu país, bem como sua busca não somente pelo bem estar econômico, com também social, tornando-se assim um dos profissionais que mais destaque teve no século em que viveu.

Diante de tais discussões promovidas por Dr. Soares, carregadas de seus conhecimentos teóricos (advindos de sua formação acadêmica) e práticos (provenientes de 40 anos de serviço público e mais de 25 anos de estudos acerca do desenvolvimento do país), pode ser considerado como o primeiro brasileiro a escrever a respeito de uma formulação estratégica no século XIX, que mitigasse a desordem contábil/administrativa existente. Assim, ratifica-se que seu intento em clarificar o ramo da ciência contábil/administrativa também acabou por refletir, nas discussões que poderiam servir de palco para as estruturas curriculares do referido século.

Assim, tem-se como implicações empíricas exteriorizadas, por meio das análises, da possibilidade de que as reflexões introduzidas por Dr. Soares poderão tornar-se pauta de discussões em diversas áreas do conhecimento científico, em especial no âmbito do ensino das Ciências Sociais Aplicadas. Por conseguinte, como implicações teóricas cita-se a relevância propiciada pelos escritos, os quais trazem à tona, para o campo científico, algumas

das configurações existentes na gestão pública brasileira, com ênfase aos procedimentos contábeis/administrativos na era do Período Imperial.

A partir da delimitação proposta para este estudo houve duas limitações que são basilares de uma pesquisa histórica. A primeira residiu no fato da precariedade das informações, neste caso, nas referências pessoais e profissionais deste conhecedor das finanças públicas, pouco lembrado pela literatura. Já o segundo entrave consistiu na busca pelas documentações, as quais ainda não se encontram compartilhadas nos meios digitais.

Assim, tem-se como sugestões para futuras investigações, estudos que abarquem as contribuições de Dr. Soares em concatenação com outras estruturas curriculares, como por exemplo, a de 2004 (última base curricular de Contabilidade em vigor até a data do presente estudo). Ademais, à inserção de pesquisas históricas na área das ciências sociais aplicadas cabe outra proposição de investigações futuras que contornem a possibilidade de estudar novas obras, tanto na Ciência Contábil quanto em outras áreas do conhecimento permeadas por Dr. Soares (Filosofia, Administração, Economia, Estatística, etc). Por fim, que haja um esforço acadêmico em fazer com que mais profissionais brasileiros sejam encontrados e assim trazidos à tona para o campo científico e a sociedade.

## REFERÊNCIAS

- ADDE, T. V.; IUDÍCIBUS, S.; RICARDINO FILHO, A. A.; MARTINS, E. A comissão das partidas dobradas de 1914 e a contabilidade pública brasileira. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 25, p. 321-333, 2014.
- ADOLFO, L. G. S.; TESCHE, A. B. M. O regime internacional de proteção à propriedade intelectual e a questão dos países em desenvolvimento. **Revista do Direito**, n. 36, p. 03-16, 2011.
- AGUIAR, C. H. M. de. **O Processo de Elaboração da Lei Orçamentária do Rio de Janeiro: Ficção ou Realidade?**. Rio de Janeiro: FGV, 2008, 66 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública), Programa de Pós-Graduação em Administração Pública, Fundação Getúlio Vargas, 2008.
- ALMANAK ADMINISTRATIVO, MERCANTIL E INDUSTRIAL DO RIO DE JANEIRO. Rio de Janeiro, 1865, ed. 22, p. 253. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 08 fev. 2019.
- ALMANAK ADMINISTRATIVO, MERCANTIL E INDUSTRIAL DO RIO DE JANEIRO. Rio de Janeiro, 1879, ed. 36, p. 234. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 08 fev. 2019.
- ALMANAK ADMINISTRATIVO, MERCANTIL E INDUSTRIAL DO RIO DE JANEIRO. Rio de Janeiro, 1885, ed. 42, p. 142. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 08 fev. 2019.
- ALVES, S. B. S. **Práticas contábeis no século XIX no Brasil: o caso do Colégio Jesuíta Conceição de São Leopoldo-RS**. São Leopoldo: UNISINOS, 2012, 161 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis”, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 2012.
- ANNAES DO PARLAMENTO BRASILEIRO, Rio de Janeiro, 04 abr. 1866. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 08 fev. 2019.
- ANNAES DO PARLAMENTO BRASILEIRO, Rio de Janeiro, 11 jul. 1867. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 24 set. 2018.
- ANNAES DO PARLAMENTO BRASILEIRO, Rio de Janeiro, 14 jun. 1870. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 08 fev. 2019.
- ANAIS DA BIBLIOTECA NACIONAL, Rio de Janeiro 1881, ed. 9, pp. 664-1089. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 10 fev. 2019.
- ANAIS DA BIBLIOTECA NACIONAL, Rio de Janeiro 1939, ed. 61, p. 543. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 10 fev. 2019.
- ANAIS DO MUSEU HISTÓRICO NACIONAL, Rio de Janeiro 2007, ed. 39. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 10 fev. 2019.
- ARAÚJO, M. R.; PUREZA, M. L. B. O. H.; SILVA, C. A. T. Lei nº 6.404/76: uma análise dos principais avanços proporcionados à Contabilidade no Brasil. **Revista de Gestão e Contabilidade**, v. 2, n. 2, p. 17-32, 2015.

- ASLANBEIGUI, N. Pigou, Arthur Cecil (1877–1959). **The New Palgrave Dictionary of Economics**, v. 2, p. 1-11, 2008.
- AVELAR, A. de S. Biografia e ciências humanas em Wilhelm Dilthey. **História da historiografia: International Journal of Theory and History of Historiography**, n. 9, pp. 129-143, 2012.
- BALBI, I. B. **Reforma Administrativa no Brasil em perspectiva histórica: centralização, modelo burocrático e desenvolvimento**. Rio de Janeiro: PUC-RJ, 2015, 134 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Sociais), Programa de Pós-Graduação em Ciências Sociais, Pontifícia Universidade Católica, 2015.
- BARBOSA, M. A. G. **Origem e Evolução do Ensino da Contabilidade no Rio Grande do Sul: Um Estudo Histórico do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS**. São Leopoldo: UNISINOS, 2009, 125 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 2009.
- BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2016.
- BERCOVICI, G. A formação da "Democracia Oligárquica" no Brasil Imperial. **Revista Brasileira de Direito Constitucional**, v. 3, n. 1, p. 93-115, 2004.
- BLAKE, A. V. A. S. **Diccionario bibliographico brasileiro**, ed. VII. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1902. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/126126>. Acesso em 24 set. 2018.
- BOTELHO, T. R. Censos e construção nacional no Brasil Imperial. **Tempo Social**, v. 17, n. 1, p. 321-341, 2005.
- BRASIL. **Decreto n. 456**, de 6 de julho de 1846. Manda executar o regulamento da aula do comércio da Cidade do Rio de Janeiro. Coleção de Leis do Império do Brasil.
- BRASIL. **Decreto n. 1763**, de 14 de maio de 1856. Dá novos estatutos à aula do comércio da Corte. Coleção de Leis do Império do Brasil.
- BRASIL. **Decreto n. 2741**, de 9 de fevereiro de 1861. Dá nova organização ao Instituto Comercial do Rio de Janeiro. Coleção de Leis do Império do Brasil.
- BRASIL. **Decreto-Lei n. 3058**, de 11 de março de 1863. Dá novos estatutos ao Instituto Comercial do Rio de Janeiro. Coleção de Leis do Império do Brasil.
- BRASIL. **Decreto n. 7.538**, de 15 de novembro de 1879. Extingue as cadeiras de francês, inglês, alemão, caligrafia e matemática e os lugares de Diretor, Secretário e Porteiro do Instituto Comercial. Coleção de Leis do Império do Brasil.
- BRASIL. **Decreto n. 7.679**, de 28 de fevereiro de 1880. Altera os estatutos do Instituto Comercial do Rio de Janeiro, que baixaram com o Decreto n. 3058, de 11.03.1863. Coleção de Leis do Império do Brasil.
- BRASIL. **Decreto n. 1339**, de 9 de janeiro de 1905. Declara instituições de utilidade pública a Academia de Comércio do Rio de Janeiro, reconhece os diplomas por ela conferidos, como de caráter oficial; e dá outras providências.

BRASIL. **Decreto n. 17.329**, de 28 de maio de 1926. Aprova, o regulamento para os estabelecimentos de ensino técnico comercial reconhecidos oficialmente pelo Governo Federal.

BRASIL. **Decreto n. 20.158**, de 30 de junho de 1931. Organiza o ensino comercial, regulamenta a profissão de contador e dá outras providências.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 1.535**, de 23 de agosto de 1939. Altera a denominação do Curso de Perito-Contador e dá outras providências.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 6.141**, de 28 de dezembro de 1943. Lei Orgânica do Ensino Comercial.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 7988**, de 22 de setembro de 1945. Dispõe sobre o ensino superior de Ciências Econômicas e Ciências Contábeis e Atuariais.

BRASIL. **Decreto n. 2.409**, de 23 de dezembro de 1896. Aprova o regulamento do Tribunal de Contas.

BRASIL. **Decreto n. 736**, de 20 de novembro de 1850. Reforma o Tesouro Publico Nacional, e as Thesourarias das Provincias.

BRASIL. **Decreto n. 5.245**, de 05 de abril de 1873. Promulga o novo quadro do numero e vencimentos aos empregados do Tesouro e Thesourarias de Fazenda, e faz outras alterações nos Regulamentos dessas Repartições.

BRASIL, **Lei (s.n.)**, de 15 de novembro de 1827. Dispõe sobre o reconhecimento e legalização da divida publica, fundação da divida interna e estabelecimento da Caixa de Amortização.

BRASIL. **Lei nº 10.180**, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.

BRASIL. **Lei n. 1401**, de 31 de julho de 1951. Inclui, no curso de Ciências Econômicas, a cadeira de História Econômica Geral e do Brasil, e desdobra o curso de Ciências Contábeis e Atuariais.

BRASIL. **Lei n. 12.527**, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações.

BRASIL. **Lei (s.n.)**, de 04 de outubro de 1831. Dá organização ao Tesouro Publico Nacional e ás Thesourarias das Provincias.

BRASIL. **Lei n. 59**, de 8 de outubro de 1833. Reorganização o sistema monetário do Brasil Independente.

BRASIL. **Lei n. 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

BRASIL. Ministério da Educação. **Resolução CNE/CES n. 10, de 16 de dezembro de 2004**. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Brasília, 2004.

- BUESCU, M. A Inflação Brasileira de 1850 a 1870: monetarismo e estruturalismo. **Revista Brasileira de Economia**, v. 26, n. 4, p. 125-148, 1972.
- BUGARIM, M.; OLIVEIRA, O. A Evolução da Contabilidade no Brasil: Legislações, órgão de Fiscalização, Instituições de Ensino e Profissão. **XI Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia–SEGet**, 2014.
- CARDOSO, O. Para uma definição de Didática da História. **Revista Brasileira de História**, v. 28, n. 55, p. 153-170, 2008.
- CANTO, O. M. Relatório da sessão “Metrologia, inovação e desenvolvimento sustentável”. **Parcerias Estratégicas**, v. 15, n. 31, p. 379-384, 2010.
- CARMONA, S. Pesquisa em História da Contabilidade: Escopo, Tópicos e Agenda. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 28, n. 75, p. 321-325, 2017.
- CARMONA, S. Whither Historical Research in Accounting? In L. Gårseth-Nesbakk; F. Mellemvik (Eds.), **Dealing with Expectations and Traditions in Research**. p. 49–72, 2018.
- CARNEGIE, G. D.; NAPIER, C. J. Critical and interpretive histories: insights into accounting’s present and future through its past. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 9, n. 3, p. 7-39, 1996.
- CARNEIRO, J. D.; RODRIGUES, A. T. L.; SILVA, A. C. R. da.; FRANÇA, J. A. de.; ALMEIDA, J. L. F. de.; MORAIS, M. L. S. de. **Matriz Curricular para Cursos de Ciências Contábeis: uma proposta da Fundação Brasileira de Contabilidade**. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2017.
- CARQUEJA, H. O. “Mercador Exacto” Primeiro Livro, Impresso, em Português sobre Partidas Dobradas. **Revista Portuguesa de Contabilidade**, v. 1, n. 004, p. 609-645, 2011.
- CASTANHA, A. P. **O ato adicional de 1834 e a instrução elementar no império: descentralização ou centralização?**. São Carlos: UFSCar, 2007, 558 f. Tese (Doutorado em Educação), Programa de Pós-Graduação em Educação, Universidade Federal de São Carlos, 2007.
- CARVALHO, M. E. G. Império e educação: rupturas e continuidades no processo educacional brasileiro durante o primeiro reinado (1822-1836). **Revista Tempos e Espaços em Educação**, v. 5, p. 7-18, 2010.
- CARVALHO, G. A. O Governo-geral nas vertentes da historiografia brasileira. **Angelus Novus**, n. 5, p. 25-43, 2013.
- CAVALCANTE, R. B.; CALIXTO, P.; PINHEIRO, M. M. K. Análise de conteúdo: considerações gerais, relações com a pergunta de pesquisa, possibilidades e limitações do método. **Informação & Sociedade: Estudos**, v. 24, n. 1, p. 13-18, 2014.
- CHAN, J. L. As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 4, n. 1, p. 1-17, 2010.
- CHAN, J. L.; JONES, R. H.; LÜDER, Klaus G. Modeling governmental accounting innovations. **Research in governmental and nonprofit accounting**, v. 9, p. 1-19, 1996.

CHAVES, C. M. G. **As aulas de comércio no Império luso-brasileiro: o ensino prático profissionalizante.** Universidade Federal de Ouro Preto, 2011. Disponível em: <http://www.humanas.ufpr.br/portal/cedope/files/2011/12/As-aulas-de-com%C3%A9rcio-no-Imp%C3%A9rio-luso-brasileiro-CI%C3%A1udia-Maria-das-Gra%C3%A7as-Chaves.pdf>. Acesso em 16 ago. 2018.

CINELLI, C. L. K.; ARTHMAR, R. Quando o liberal e o socialista se defrontam: Bastiat, Proudhon e a renda do capital. **Nova Economia**, v. 20, n. 3, p. 509-541, 2010.

CODA, A. A estruturação do Poder Judiciário no Brasil Império: o direito penal e as questões trabalhistas. **AEDOS**, v. 2, n. 4, p. 70-80, 2009.

COELHO, R. da S. A reforma monetária portuguesa de 1688, seu impacto no Brasil e as ideias mercantilistas. **Angelus Novus**, v. 13, n. 13, p. 31-47, 2017.

COSENZA, J. P.; ROCCHI, C. A. A Automatização da Escrituração contábil no Brasil: Desenvolvimento e utilização do sistema ficha tríplice. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 19, n. 1, p. 2-23, 2014.

COOPER, C.; PUXTY, A. On the proliferation of accounting (his) tories. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 7, n. 3, p. 285-313, 1996.

CORREIO MERCANTIL. Rio de Janeiro, 29 dez. 1854, nº 351, ano XI. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 24 set. 2018.

CORREIO MERCANTIL. Rio de Janeiro, 1854, ed. 102, p. 2. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em 09 fev. 2019.

CORREIO MERCANTIL. Rio de Janeiro, 03 dez. 1856, nº 349. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 24 set. 2018.

CORREIO MERCANTIL. Rio de Janeiro, 29 jan. 1858. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 24 set. 2018.

CORREIO MERCANTIL. Rio de Janeiro, 26 set. 1859. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 09 fev. 2019.

CORREIO MERCANTIL. Rio de Janeiro, 14 jan. 1861, ano VXIII, ed. 14. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 09 fev. 2019.

CORREIO MERCANTIL. Rio de Janeiro, 24 dez. 1861, ed. 340. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 09 fev. 2019.

CORREIO MERCANTIL. Rio de Janeiro, 12 abr. 1862, p. 101. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em 24 set. 2018.

CORREIO MERCANTIL. Rio de Janeiro, 1863, ed. 258. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 24 set. 2018.

CORREIO MERCANTIL. Rio de Janeiro, 1863, ed. 62. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 09 fev. 2019.

CORREIO MERCANTIL. Rio de Janeiro, 1863, ed. 66. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 09 fev. 2019.

- CORREIO MERCANTIL. Rio de Janeiro, 1864, ed. 8. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em 24 set. 2018.
- CORREIO MERCANTIL. Rio de Janeiro, 1866, ed. 32, p. 3. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em 09 fev. 2019.
- CORREIO MERCANTIL. Rio de Janeiro, 1866, ed. 272. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em 09 fev. 2019.
- CORREIO MERCANTIL. Rio de Janeiro, 1866, ed. 355. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em 09 fev. 2019.
- CORREIO MERCANTIL. Rio de Janeiro, 1867, ed. 83, p. 1. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em 09 fev. 2019.
- COSTA, C. O Arquivo Público do Império: o Legado Absolutista na Construção da Nacionalidade. **Estudos Históricos**, v. 14, n. 26, p. 217-231, 2000.
- COSTA, W. P. Finanças e construção do Estado: fontes para o estudo da história tributária no Brasil do século XIX. **América Latina en la Historia Económica**, v. 7, n. 13/14, p. 51-65, 2014.
- COTRIN, A. M.; SANTOS, A. L. dos.; ZOTTE JUNIOR, L. A evolução da contabilidade e o mercado de trabalho para o contabilista. **Revista Conteúdo**, v. 2, n. 1, p. 44-63, 2012.
- CRUZ, M. D. Pombal e o Império Atlântico: impactos políticos da criação do Erário Régio. **Tempo**, v. 20, p. 1-24, 2014.
- DILTHEY, W. **La esencia de la filosofía**. Buenos Aires: Editorial Losada, 1944.
- DIÁRIO DE NOTÍCIAS. Rio de Janeiro 1887, ed. 849. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 10 fev. 2019.
- DIÁRIO DO RIO DE JANEIRO. Rio de Janeiro, 30 set. 1846, ed. 7318, ano XXV. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em 24 set. 2018.
- DIÁRIO DO RIO DE JANEIRO. Rio de Janeiro, 26 nov. 1850, ed. 8558. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 24 set. 2018.
- DIÁRIO DO RIO DE JANEIRO. Rio de Janeiro, 26 ago. 1852, ed. 9078, ano XXXI. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 08 fev. 2019.
- DIÁRIO DO RIO DE JANEIRO. Rio de Janeiro, 25 jan. 1877, ed. 23, p. 3. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 09 fev. 2019.
- DOLHNIKOFF, M. O poder provincial: política e historiografia. **Revista de História**, n. 122, p. 71-95, 1990.
- DOLHNIKOFF, M. Império e governo representativo: uma releitura. **Caderno CRH**, v. 21, n. 52, p. 13-24, 2008.
- FALCÃO, M. A. O Estado, o mercado e as transformações econômicas, políticas e sociais como determinantes de uma economia política do tributo. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, v. 104, p. 263-290, 2012.
- FARIA, A. R. Relevância, conteúdo e metodologia da investigação histórica em contabilidade. **Revista de Contabilidade e Comércio**, v. LX, n. 237, p. 185-223, 2006.

- FERNANDES, S. Mauá, o economista do Império-Análise de sua crítica científica ao padrão-ouro. **Revista Brasileira de Economia**, v. 28, n. 2, p. 3-28, 1974.
- FLEISCHMAN, R. K.; MILLS, P. A.; TYSON, T. N. A Theoretical primer for evaluating and conducting historical research in accounting. **Accounting History**, v. 1, n. 1, p. 55-75, 1996.
- FONSECA, T. V. M. A Região Portuária do Rio De Janeiro no Século XIX-Aspectos Demográficos e Sociais. **Almanack**, n. 21, p. 166-204, 2019.
- FRANCO, João. O Brasil e a segurança no Atlântico Sul. **Revista de Geopolítica**, v. 4, n. 1, p. 1-13, 2013.
- GALDINO, J. A.; MOURA, J. B.; CUNHA, E. L. da. Efeitos do enfoque patrimonial na dívida pública flutuante: um estudo de caso em uma fundação pública do norte do Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 11, n. 23, p. 31-52, 2014.
- GAMBI, T. F. R. Considerações sobre a primeira fusão de bancos no Brasil. *Leituras de Economia Política*, v. 13, p. 99-123, 2008.
- GARCIA, S. F. **Burocracia e Controle Político**: Estudo de Caso da Contadoria e Auditoria Geral do Estado (CAGE). Porto Alegre: UFRGS, 2016, 134 f. Dissertação (Administração), Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2016.
- GAZETA OFFICIAL DO IMPERIO DO BRASIL. 29 set. 1846, ed. 24, v. 1. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 24 set. 2018.
- GONÇALVES, M.; LIRA, M.; MARQUES, M. C.. Síntese Cronológica sobre a Contabilidade Pública em Portugal, seu Passado, Presente e Futuro (1222-2016): Revisão da Literatura. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 5, n. 2, p. 121-143, 2017.
- GONÇALVES, R. Novo desenvolvimentismo e liberalismo enraizado. **Serviço Social & Sociedade**, v. 112, p. 637-671, 2012.
- GOULARTI FILHO, A. Abertura da navegação de cabotagem brasileira no século XIX. **Ensaio FEE**, v. 32, n. 2, p. 409-434, 2011.
- GOUVÊA, M. F. S. Política provincial na formação da monarquia constitucional Brasileira: Rio de Janeiro, 1820-1850. **Almanack Braziliense**, n. 7, p. 119-137, 2008.
- GOUVEIA NETO, S. C. **A Matemática Contábil**: das lides comerciais para os cursos secundários técnicos e sua transformação em saber acadêmico no Brasil (1808-1970). São Paulo: UNESP, 2015, 134 f. Tese (Educação Matemática), Programa de Pós-Graduação em Educação Matemática, Instituto de Geociências e Ciências Exatas do Campus de Rio Claro, da Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, 2015.
- GRACILIANO, E. A.; FIALHO, W. C. D. Registro da Depreciação na Contabilidade Pública: uma contribuição para o disclosure de gestão. **Pensar Contábil**, v. 15, n. 56, p. 14-21, 2013.
- GUIMARÃES, C. G. O Banco Commercial e Agrícola no Império do Brasil: o estudo de caso de um banco comercial e emissor (1858-1862). **João Pessoa: Saeculum-Revista de História**, v. 29, p. 231-259, 2013.
- HAMILTON, P. **Historicism**. 2 ed. London: Routledge, 2004.

HANSEN, J. E. A evolução da Contabilidade: da Idade Média à regulamentação americana. **Pensar Contábil**, v. 4, n. 13, p. 13-20, 2001.

HOLANDA, S. B. O Pensamento Histórico no Brasil durante os últimos cinquenta anos. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, 15 jun. 1951, p. 3. Disponível em: <<http://memoria.bn.br>>. Acesso em: 24 set. 2018.

HOOPWOOD, A. G. Editorial: The path a head. **Accounting, Organizations and Society**, v. 1, n. 1, p. 1-4, 1976.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Vultos da Estatística Brasileira: Sebastião Ferreira Soares. **Revista Brasileira de Estatística**, v. 6, n. 23, p. 419-424. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 1945.

JORNAL DO BRASIL. Rio de Janeiro, 24 de setembro de 1977, ed. 169. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 28 fev. 2019.

JORNAL CIDADE DO RIO. Rio de Janeiro 1887, ed. 9. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 10 fev. 2019.

JORNAL CORREIO OFFICIAL DE GOYAZ. Goiás 1866, ed. 134. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 10 fev. 2019.

JORNAL DO COMÉRCIO. Rio de Janeiro 1863, ed. 59, ano XXXVIII. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 09 fev. 2019.

JORNAL DO COMÉRCIO. Rio de Janeiro 1865, ed. 23. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 09 fev. 2019.

JORNAL DO COMÉRCIO. Rio de Janeiro 1887, ed. 299, ano: 65. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 09 fev. 2019.

JORNAL DO RECIFE. Pernambuco 1865, ed. 115, ano: VII. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 10 fev. 2019.

JORNAL DO RECIFE. Pernambuco 1887, ed. 237, p. 2. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 10 fev. 2019.

JORNAL O CEARENSE. Ceará 1859, ed. 1201. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 24 set. 2018.

JORNAL O CEARENSE. Ceará 1861, ed. 1426. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 24 set. 2018.

JORNAL O CEARENSE. Ceará 1867, ed. 2520. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 24 set. 2018.

JORNAL O GLOBO, Rio de Janeiro 1878, ed. 55. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em 10 fev. 2019.

JORNAL O OBSERVADOR, Maranhão 1859, p. 2. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em 24 set. 2018.

JORNAL O PAIZ, Rio de Janeiro 11 out. 1887, ed. 1101, p. 4. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em 10 fev. 2019.

JORNAL PEDRO II, Ceará 1861, p. 2. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em 24 set. 2018.

JORNAL PUBLICADOR MARANHENSE. Maranhão 1861, ed. 69, p. 2. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em 24 set. 2018.

JORNAL PUBLICADOR MARANHENSE. Maranhão 1863, ed. 73, p. 4. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em 24 set. 2018.

JORNAL PUBLICADOR MARANHENSE. Maranhão 1865, ed. 51. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em 24 set. 2018.

JORNAL PUBLICADOR MARANHENSE. Maranhão 1878, ed. 165 p. 1. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em 09 fev. 2019.

JORNAL PUBLICADOR MARANHENSE. Maranhão 1878, ed. 220, ano XXXVII p. 1. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em 09 fev. 2019.

KETTLE, W. M. A gênese dos cursos comerciais no Brasil: breve reflexão sobre o contexto histórico. **Acta Científica - Ciências Humanas**, v. 4, n. 1, p. 27-32, 2005.

KORFF, E. Finanças públicas municipais. **Revista de Administração de Empresas**, v. 17, n. 5, p. 07-41, 1977.

KREIMAN, G.; MAUNSELL, J. H. R. Nine criteria for a measure of scientific output. **Frontiers in Computational Neuroscience**, v. 5, n. 48, p. 1-6, 2011.

LAGO, L. A. C. do. Balança comercial, balanço de pagamentos e meio circulante no Brasil no Segundo Império: uma nota para uma revisão. **Revista Brasileira de Economia**, v. 36, n. 4, p. 489-508, 1982.

LEITE, C. E. B. **A evolução das Ciências Contábeis no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005.

LEE, D. E.; BECK, R. N. The Meaning of "Historicism". **The American Historical Review**, v. 59, n. 3, p. 568-577, 1954.

LINGE, D. E. Dilthey and Gadamer: Two Theories of Historical Understanding. **Journal of the American Academy of Religion**, v. 41, n. 4, p. 536-553, 1973.

LIRA, M. C. Caracterização da Evolução da Contabilidade em Portugal: do século XII a meados do século XVIII. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 5, n. 2, p. 52-68, 2010.

LIRA, M. C. A Evolução da Contabilidade Pública em Portugal até o século XVIII. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 14, n. 3, p. 34-45, 2011.

LIZIERO, L. B. S.; CARVALHO, F. Federalismo e centralização no Brasil: contrastes na construção da Federação Brasileira. **Revista de Direito da Cidade**, v. 10, n. 3, p. 1483-1503, 2018.

LOPES DE SÁ, A. **História da Contabilidade**. 1ª ed., Belo Horizonte: Editora Presidente LTDA, 1961.

LOPES, J. R. de L. Do ofício ao cargo público—a difícil transformação da burocracia prebendária em burocracia constitucional. **Almanack**, n. 3, 2012.

- LOPES, A. M. **Patrimonialismo e burocracia na formação do Estado imperial brasileiro: a reforma da administração pública fazendária de 1831**. Varginha: Unifal, 2018, 105 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública e Sociedade), Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública e Sociedade, Universidade Federal de Alfenas, 2018.
- LYRA, A. T. **Organização política e administrativa do Brasil: (colônia, império, e república)**. Companhia editora nacional, 1941.
- MARCONDES, Renato Leite. O mercado brasileiro do século XIX: uma visão por meio do comércio de cabotagem. **Brazilian Journal of Political Economy**, v. 32, n. 1, p. 142-166, 2012.
- MARTINS, P. de S. O Financiamento da Educação Básica por meio de Fundos Contábeis: Estratégia política para a equidade, a autonomia, e o regime de colaboração entre os entes federados. Brasília: UnB, 2009, 338 f. Tese (Doutorado em Educação). Universidade de Brasília, 2009.
- MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- MATSUMOTO, A. S.; PEREIRA, S. E.; NASCIMENTO, G. S. A utilização da Contabilometria e a agregação de valor à informação contábil. In: Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 3, 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2006.
- MERCHANT, K. A.; STEDE, W. A. V. Field-Based Research in Accounting: Accomplishments and Prospects. **Behavioral Research in Accounting**, v. 18, n. 1, p. 117-134, 2006.
- MIGUEL, B. A. S.; VITORINO, A. J. R. Carestia, Mercado e Proletários no Brasil no Século XIX. In: Encontro de Iniciação Científica, 2012, São Paulo. **Anais...** São Paulo: PUC-Campinas, 2012.
- MILLER, P.; HOPPER, T.; LAUGHLIN, R. The New Accounting History: An Introduction. **Accounting, Organization and Society**, v. 16, n. 5/6, p. 395-403, 1991.
- MIYOSHI, R. K.; NAKAO, S. H. Riscos de Conformidade Tributária: Um estudo de caso no estado de São Paulo. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 6, n. 14, p. 46-76, 2012.
- MONTEIRO, J. S.; ROCHA, A. G. G. de L. Dívida pública brasileira nos tempos do Império: um estudo dos empréstimos realizados pelo Brasil e como se dava a distribuição das receitas e despesas entre as regiões. **Caderno Discente**, v. 3, n. 1, p. 1-12, 2018.
- MUNIZ, C. C. B. O princípio da eficiência na administração pública brasileira. **Prisma Jurídico, São Paulo**, v. 6, p. 85-100, 2007.
- NAPIER, C. J. Research Directions in Accounting History. **British Accounting Review**, v. 21, n. 3, p. 237-254, 1989.
- NAPIER, C. J. The historian as auditor: Facts, judgments and evidence. **Accounting Historians Journal**, v. 29, n. 2, p. 131-155, 2002.
- NAPIER, C. J.; Accounts of change: 30 years of historical accounting research. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, n. 4/5, p. 445-507, 2006.

NEGRA, C. A. S.; SOUZA, M. S. de.; COUTINHO, W. R. Juros do Sistema Financeiro da Habitação: a falácia dos sistemas de amortização no âmbito da perícia contábil. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 5, n. 13, p. 27-43, 2006.

NUNES, M. F.; GUELHA, V. **Ideia Científica de Europa**: Metrologia, memória e ciência em Évora. Caleidoscópio, 2004.

NUSBAUM, E. Economia política brasileira. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, 10 jan. 1907, ano VII, nº 2007. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 24 set. 2018.

OLIVEIRA, C. E. F. de. São Paulo em meio à remodelação da estrutura financeira provincial no início do Império: alguns apontamentos sobre as leis de 15 de novembro de 1830, 4 de outubro de 1831 e 24 de outubro de 1832. **ANPUH-XXVI Simpósio Nacional de História**, 2011.

OLIVEIRA, C. E. F. Em meio à reforma constitucional: a luta política às vésperas da aprovação da lei de 12 de outubro de 1832. **Tempos Históricos**, v. 19, n. 2, p. 184-213, 2015.

O MERCANTIL, Minas Gerais 1847, ed. 323, p. 2. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em 24 set. 2018.

OTT, E.; BARBOSA, M. A. G. Uma Contribuição a Historiografia do Ensino Contábil no Estado do Rio Grande do Sul. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 5, n. 4, p. 77-99, 2011.

OTT, E.; PIRES, C. B. Estrutura curricular do curso de Ciências Contábeis no Brasil versus Estruturas curriculares propostas por organismos internacionais: uma análise comparativa. **Revista Universo Contábil**, v. 6, n. 1, p. 28-45, 2010.

PARKER, L. D. Historiography for the new millennium: adventures in accounting and management. **Accounting History**, v. 4, n. 2, p. 11-42, 1999.

PELEIAS, I. R. **Didática do Ensino da Contabilidade**: aplicável a outros cursos superiores. São Paulo: Saraiva, 2006.

PELEIAS, I. R.; SILVA, G. P. da.; SEGRETI, J. B.; CHIROTTO, A. R. Evolução do Ensino da Contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 18, p. 19-32, 2007.

PEREIRA, M. H. de F.; FRANCO NETO, M. Revista Brasileira (1857-1861): apropriações do “outro” como termômetro da ilustração. **Anos 90**, v. 19, n. 36, p. 251-280, 2012.

PIGOU, A. C. **A study in public finance**. Third (revised) edition, London Macmillan & Co. LTD, 1949.

PINHEIRO, A. V. **O Fazendário Sebastião Ferreira Soares e as Raízes das Finanças Públicas no Brasil**. Rio de Janeiro, 1998, 70 f.

PINHEIRO, J. C. P.; PINHEIRO, A. V. Sebastião Ferreira Soares: um Contador no Império. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v. 27, n. 112, p. 28-43, 1998.

PINHO, J. A. G. de. Inovação na gestão municipal no Brasil: a voz dos gestores municipais. **Cadernos gestão pública e cidadania**, v. 9, n. 35, p. 1-29, 2004.

PIRES, J. S. D. B.; MOTTA, W. F. A evolução histórica do orçamento público e sua importância para a sociedade. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 25, n. 2, p. 16-25, 2006.

- PREVITS; G. J.; PARKER, L. D.; COFFMAN, E. N. Accounting History: Definition and Relevance. **A Journal of Accounting, Finance and Business Studies**, v. 26, n. 1, p. 1-16, 1990a.
- PREVITS; G. J.; PARKER, L. D.; COFFMAN, E. N. An Accounting Historiography: Subject Matter and Methodology. **A Journal of Accounting, Finance and Business Studies**, v. 26, n. 2, p. 136-158, 1990b.
- RAMOS, E. S. Organização alfandegária e espaços fiscais no Império brasileiro (1808-1836). **Almanack**, n. 21, p. 565-608, 2019.
- REIS, M. S. dos. O Regime De Alíquotas Do Imposto De Importação: da tarifa do império até os acordos constitutivos do Mercosul e da OMC. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário (RDIET)**, v. 9, n. 2, p. 134-176, 2014.
- REIS, C. F. de B.; MAIA, B. A. de A. O Brasil Império: uma análise fundamentada na teoria do poder global. **Leituras de Economia Política**, v. 26, p. 95-114, 2018.
- REIS, A. J.; SILVA, S. L. da. A história da contabilidade no Brasil. **Seminário Estudantil de Produção Acadêmica**, v. 11, n. 1, 2008.
- RELATÓRIOS DOS PRESIDENTES DAS PROVÍNCIAS BRASILEIRAS: Imperio (RS) 1850, ed. 02. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em 08 fev. 2019.
- REVILLA, Carmen et al. Del historicismo a la hermenéutica: La recepción de Dilthey. **Convivium**, n. 17, p. 81-101, 2004.
- REVISTA DO LIVRO, Rio de Janeiro 1958, ed. 12, p. 258. Disponível em: <http://memoria.bn.br>. Acesso em 10 fev. 2019.
- RIBEIRO, G. S.; TERRA, P. C. Tentativas de organização do ensino técnico para o comércio e as funções públicas no Instituto Comercial do Rio de Janeiro (1856-1880). **História Unisinos**, v. 22, n. 4, p. 526-533, 2018.
- RICARDINO, A. La Contabilidad en la Clase de Comercio de Portugal en 1765: Diferencias y Semejanzas con la Contabilidad Actual. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 6, n. 3, p. 316-342, 2012.
- RICHARDSON, A. J. Strategies in the development of accounting history as an academic discipline. **Accounting History**, v. 13, n. 3, p. 248-280, 2008.
- RINALDI, A. L. O Segundo Reinado: a construção da ordem política. **Revista Espaço Acadêmico**, ano XII, n. 141, p. 15-23, 2013.
- RODRIGUES, L. L.; CRAIG, R. English Mercantilist Influences on the Foundation of the Portuguese School of Commerce in 1759. **Atlantic Economic Journal**, v. 32, n. 4, p. 329-345, 2004.
- RODRIGUES, L. L.; GOMES, D.; CRAIG, R. The Portuguese School of Commerce, 1759-1844: a reflection of the "Enlightenment". **Accounting History**, v. 9, n. 3, p. 53-71, 2004.
- RODRIGUES, A. A. Da Aula de Comércio da Corte às Escolas de Comércio dos Primórdios da República (de 1809 a 1943). **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. nº 46. Porto Alegre: CRCRS, 1986.

RODRIGUES, A. A. A primeira regulamentação da profissão contábil em Portugal e no Brasil. A matrícula dos homens de negócios (comerciantes). **Revista Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. nº 42, 1985a.

RODRIGUES, A. A. Cronologia e síntese da evolução do pensamento e do ensino commercial, contábil, atuarial, administrativo e econômico no Brasil: Séculos XVIII e XIX, períodos Brasil-Colônia, Brasil-Reino Unido, Brasil-Império e primórdios da República. **Revista Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. nº 41, 1985b.

RODRIGUES, A. A. Contadores e Guarda-livros do Brasil a partir do ano de 1549. **Revista Brasileira de Contabilidade**. nº 71, p. 17-18. Rio de Janeiro, 1989.

ROMANOWSKI, L. R.; PINTO, N. B. Os primeiros cursos superiores de ciências contábeis no Brasil. **Revista Intersaberes**, v. 9, n. Espec, p. 499-515, 2014.

RÜSEN, J. Rhetoric and Aesthetics of History: Leopold von Ranke. **History and Theory**, v. 29, n. 2, p. 190-204, 1990.

SÁEZ, H. E. L. **Nas Asas de Dédalo**: Um estudo sobre o meio circulante no Brasil entre os anos de 1840 a 1853. São Paulo: USP, 2008, 204 f. Dissertação (Mestrado em História Econômica), Programa de Pós-Graduação em História Econômica, Universidade de São Paulo, 2008.

SAITO, A. T.; SAVOIA, J. R. F. O papel da contabilidade e o mercado financeiro. **Gestão Contemporânea**, n. 6, v. 6, p. 7-21, 2009.

SALDANHA, A. C. Estado Federal e Descentralização: uma visão crítica do federalismo brasileiro. **Revista Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos**, v. 30, n. 59, p. 327-360, 2009.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, M. del P. B. **Metodologia de Pesquisa**. 5 ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

SANTOS, R. J. S. dos; SARAIVA, H. I. B. Contabilidade pública versus contabilidade privada em Portugal—análise das estruturas conceptuais. **Contabilista**, p. 55-61, 2016.

SEGAL, M. A. Elites políticas e a construção do estado nacional brasileiro: a atuação da Assembleia Legislativa Provincial da Paraíba no Período Imperial (1840-1850). **XXVIII Simpósio Nacional de História**, 2015.

SENRA, N. de C. No Início da Atividade Estatística Brasileira, o Papel de Corrêa da Câmara. XVIII Encontro Nacional de Estudos Populacionais, 2012, Águas de Lindóia. **Anais...** São Paulo: ABEP, 2012.

SENRA, N. de C. At the time of IBGE, the Brazilian statistical activity in three social-historical periods. The challenges of the present moment. **Estatística e Sociedade**, n. 3, 2013.

SILVA, A. A. C. O Tribunal de Contas da União na História do Brasil: Evolução Histórica e Política e Administrativa (1890-1998). **Prêmio Serzedello Corrêa**, 1999.

SILVA, J. A. da. Estrutura e funcionamento do Poder Legislativo. **Revista de Informação Legislativa**, v. 47, n. 187, p. 137-154, 2010.

SILVA, A. C. R. da.; MARTINS, W. T. S. **História do Pensamento Contábil**. 2ª ed (2007) 1ª (reimpressão). Curitiba: Juruá, 2011.

- SILVA, C. M. N. Organização do ensino profissional primário em Minas Gerais: Mendes Pimentel em defesa da educação popular. **Revista Brasileira de História da Educação**, v. 16, n. 2, p. 23, 2016.
- SILVA, R. F. da. O Conceito de Vivência em Wilhelm Dilthey: a fulgura da historicidade da existência. **Revista de Teoria da História**, v. 1, n. 1, p. 18-23, 2009.
- SILVA, L. F. da.; SARAIVA, L. F. Os atos do Poder Legislativo no Império brasileiro (1826-1889). **Passagens. Revista Internacional de História Política e Cultura Jurídica**, v. 3, n. 1, p. 5-32, 2011.
- SILVA; J. J. V. da.; MARQUES, A. U. B. **Dívida Pública: Dívida Fundada e Dívida Flutuante dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, resultantes de operações de crédito**. Salvador: UFB, 2002, 65 f. Monografia (Curso de Especialização em Finanças Pública), Pós-Graduação em Finanças Pública, Universidade Federal da Bahia, 2002.
- SOARES, L. C. Sebastião Ferreira Soares e a introdução da ciência estatística no Brasil do século XIX. **Revista do Instituto Histórico e Geográfico do Rio de Janeiro**, v. 176, n. 467, p. 149-182, 2015.
- SOARES, S. V.; RICHARTZ, F.; VOZ, B. de L.; FREITAS, C. L. de. Evolução do Currículo de Contabilidade no Brasil desde 1809. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 10, n. 30, p. 27-42, 2011.
- SOARES, S. F. **Carta expondo as condições da Thesouraria do Rio Grande do Sul**. Biblioteca Nacional do Brasil. 12 p., 1850.
- SOARES, S. F. **Bosquejo Financeiro ou Apontamentos sobre o Systema Fiscal e Administrativo do Imperio do Brazil**. Biblioteca Nacional do Brasil. 568 p., 1856-1857.
- SOARES, S. F. **Sustentação das Reformas do Thesouro e Thesourarias e do Systema Geral da Contabilidade Fiscal**. Biblioteca Nacional do Brasil. 38 p., 1873.
- SOARES, S. F. **As Finanças ou Estudos Historicos e Analyticos sobre as Rendas e Despesas Publicas do Imperio do Brazil**. Biblioteca Nacional do Brasil. 258 p., 1876.
- SOARES, S. F. **Projecto de Reorganisação das Thesourarias da Fazenda**. Biblioteca Nacional do Brasil. 27 p., 1878a.
- SOARES, S. F. **Systema de Partidas Dobradas para Organização da Contabilidade do Thesouro Nacional e Thesourarias de Fazenda do Imperio do Brazil**. Biblioteca Nacional do Brasil. 110 p., 1878b.
- SOUZA, V. de. **Experiência da história num Império em construção: narrativas, linguagens, conceitos e metáforas em Francisco de Sales Torres Homem (1831-1856)**. Mariana: UFOP, 2017, 138 f. Dissertação (Mestrado em História), Programa de Pós-Graduação em História, Universidade Federal de Ouro Preto, 2017.
- SOUZA, M. B.; ORTIZ, H. C. A estrutura básica para o ensino superior de Contabilidade. In: PELEIAS, I. R. (org.) **Didática do Ensino da Contabilidade: aplicável a outros cursos superiores**. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 121-178.
- TEIXEIRA, C. S. Wilhelm Dilthey (1833-1911): Da Pluralidade do Passado ao Movimento do Tempo Histórico, **Revista Expedições**, v. 8, n. 3, p. 435-458, 2017.

VEIGA FILHO, J. P. da. Reformas e projectos monetarios no Brazil. **Revista da Faculdade de Direito de São Paulo**, v. 13, p. 135-153, 1905.

VILLELA, A. Distribuição regional das receitas e despesas do Governo Central no II Reinado, 1844-1889. **Estudos Econômicos (São Paulo)**, v. 37, n. 2, p. 247-274, 2007.

VITORINO, A. J. R. Centralização versus descentralização: a política monetária e fiscal do governo central Imperial e a Província de São Paulo, 1850-1889. **Diálogos-Revista do Departamento de História e do Programa de Pós-Graduação em História**, v. 13, n. 3, p. 675-695, 2009.

WOLKMER, Antonio Carlos. A magistratura brasileira no século XIX. **Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos**, v. 18, n. 35, p. 24-30, 1997.

ZEFF, S. A. Truth in Accounting: The Ordeal of Kenneth MacNeal. **The Accounting Review**, v. 57, n. 3, p. 528-553, 1982.

ZILIOOTTO, G. A. **Dois Séculos de Dívida Pública**: a história do endividamento público brasileiro e seus efeitos sobre o crescimento econômico (1822-2004). São Paulo: UNESP, 2011.



**ANEXO B- Índices referente aos tomos 1 e 2 da obra Bosquejo Financeiro ou Apontamentos sobre o Sistema Fiscal e Administrativo do Império do Brasil (1856-1857)**  
**Tomo 1 – Índices localizados nas páginas 275, 276 e 277 da obra Bosquejo Financeiro.**

Índice		Folhas
Parte Primeira		
Capítulo	1.º Principes yorces da Honra de Fazenda	1
Capítulo	2.º Considerações gerais sobre a Receita Pública	5
	Do Público em geral	7
Capítulo	3.º Crédito Público	11
	Emissão de Papel Moeda	12
	Letras de troca em tempo certo	19
	Planos de emissão da Divisa Publica	24
	Estado da Divisa do Brasil em 1856	32 e 33
Capítulo	4.º Considerações sobre as Rendas do Brasil	39
	Renda Municipal	40
	Renda Provincial	43
	Renda Local	47
	Rendas directas	53
	Comparação das rendas de 1845 e 1856	57
	Comparação das rendas entre si	58
	Calculo dos impostos sobre as Rendas	59
	Comparação Estatística	61
Capítulo	5.º Análise dos Impostos	63
	Imposto de	63
	Base para a taxa de Imposto	65
	Exatidão	69
	Anterior	71
Capítulo	6.º Considerações sobre as reformas propostas	75
	Verificação dos impostos em 1856 e 1857	78
Capítulo	7.º Progresso das Rendas da Província	87
	Comparação do período anterior e posterior	88
	Comparação do mesmo período em 1856 e 1857	89
	Data das Rendas de 1856 com as de 1857	90

Capítulo	2º	Sistema eleitoral e classes eleitorais	92
Capítulo	3º	Sistema eleitoral	92
Capítulo	4º	Delegação de classes eleitorais	100

— Parte Segunda —

Capítulo	1º	Considerações gerais sobre a Legislação Pública	113
Capítulo	2º	Legislação Pública do Brasil	113
		Legislação Municipal	113
		Legislação Provincial	119
		Legislação administrativa das Provisões	
		de cada Província	120
		Legislação administrativa das diversas classes	
		de cada Província	123
		Legislação do Brasil	124
		Legislação administrativa do Império	127
		Código de Justiça	130
		Código de Administração	131
		Código de Agricultura	131
		Código de Guerra	132
		Código de Comércio	133
Capítulo	3º	Comparação das Legislações gerais	134
Capítulo	4º	Comparação da Legislação local do Império	141
Capítulo	5º	Código de Justiça	146
Capítulo	6º	Código de Administração	151
Capítulo	7º	Código de Agricultura	151
Capítulo	8º	Código de Guerra	152
Capítulo	9º	Código de Comércio	153
		Legislação administrativa de Provisões	
		de cada Província e interna	
		1834 até 1844	160

Capítulo	9 <sup>o</sup>	o Orçamento dos Beneficentios do Estado	
		Decreto 184 de 1854	182
		Orçam. dos Beneficentios, idem	183
		Orçam. das Emprezas do Repartido	
		escolares, idem	184
		Orçam. das Repartidas do Brasil, idem	
		Orçam. idem	186
		Orçam. das fazendas e concessões	187
Capítulo	10 <sup>o</sup>	Considerações sobre o augmento da Despesa	
		Publica do Brasil	188
Capítulo	11 <sup>o</sup>	Influencia de defeitos monetarios sobre o commercio de mercaderias	
		de duas differentes geras	186
		Commo. de mercaderias do Brasil, idem	
		esclavos, idem	187
		Orçam. idem, idem	188
----- Fim da Parte -----			
Capítulo	12 <sup>o</sup>	Considerações sobre o sistema fiscal do Brasil	189
Capítulo	13 <sup>o</sup>	Organização do Thesouro Publico Nacional	
		Decreto sobre o do de 1854	193
Capítulo	14 <sup>o</sup>	Quisa considerações sobre as Revisões de Contas	198
Capítulo	15 <sup>o</sup>	Reorganização do Thesouro Nacional, idem	
		Decreto sobre o de 1854	199
Capítulo	16 <sup>o</sup>	Estimativa sobre a Reorganização do Thesouro	202
Capítulo	17 <sup>o</sup>	Projeto de Reforma da Administração Fiscal	205

----- Fim da Parte -----

## Tomo 2 – Índices localizados nas páginas 295, 296 e 297 da obra Bosquejo Financial.

Índice		Folhas
Systema de Registração das Despesas		
Introdução		
Capítulo	1.º Considerações sobre o Systema de Contabilidade Despesas Municipal	1
Capítulo	2.º Systema de Contas de Contas de Contas	8
Capítulo	3.º Systema de Contas de Contas de Contas	28
Despesa		
1.º	Contas de Despesa de Contas de Contas	29
	Das Contas de Despesa de Contas	31
	Das Contas de Despesa de Contas	32
	Das Contas de Despesa de Contas	33
	Das Contas de Despesa de Contas	34
	Das Contas de Despesa de Contas	35
	Das Contas de Despesa de Contas	36
	Das Contas de Despesa de Contas	37
	Das Contas de Despesa de Contas	38
	Das Contas de Despesa de Contas	39
	Das Contas de Despesa de Contas	40
Despesa		
2.º	Contas de Despesa de Contas de Contas	41
	Modelo de Contas de Despesa	42
	Modelo de Contas de Despesa	43
	Modelo de Contas de Despesa	44
	Modelo de Contas de Despesa	45
	Modelo de Contas de Despesa	46

Recas	22	Allocato de Banca general	122
Recas	23	Consolidarea pe baza de Balanțe de Conturi	
		De	123
		Contabilitate	122
Sistemul de Contabilitate Central de Activitate Economică			
Recas	17		
Capital	18	Consolidarea activelor	129
Capital	19	Balanțe Invenit	132
		activa efectivă	133
		activa fluctuantă	135
Capital	20	Capital	142
		Capital efectiv	143
		Capital fluctuant	144
Recas	21		
Capital	22	Consolidarea activelor de Contabilitate	
		Central de Activitate Economică	157
Capital	23	Capital și fonduri de rezervă	161
Capital	24	Activul realizat pentru activitatea de Activitate	165
		De Activitate	167
		De Activitate - Activitate de Activitate	169
		De Activitate și Activitate	170
		De Activitate și Activitate	171
		De Activitate și Activitate	172
		De Activitate și Activitate	173
Recas	25		
Capital	26		

Capital, 72. Theoria dos Partidas Dobradas applicadas a Contabilidade Actual de Portugal . . . . .	177
Formulas dos Orçãos do Reino . . . . .	179
Orçãos de Despesa . . . . .	181
Methodo dos Balancos mensaes applicados . . . . .	196
Systema de Classificação de Rendimentos e Despesas . . . . .	200

Fim do Livro

**APÊNDICE A – Leis, Decretos e Resoluções do Ensino de Contabilidade de  
1809 a 2004**

- 1809: Regulamentação das Aulas de Comércio no Brasil.
- 1846 (Decreto): Regulamentação das Aulas de Comércio no Rio de Janeiro.

- Primeiro ano do curso: Aritmética; Álgebra inclusive com equações do segundo grau; Geometria; Geografia Geral; Geografia Comercial; Geografia do Brasil; Juros Simples e Compostos; Descontos e Abatimentos; Regras de Companhia e de Liga; Falsa Posição; Cálculos de Anuidade; Amortização; Regra Conjunta; Moedas; Pesos e Medidas Nacionais e Internacionais; Câmbios e Arbítrios de Câmbios.

- Segundo ano do curso: História Geral do Comércio; Comércio Terrestre e Marítimo; Práticas de Leis da Terra, de Câmbio e de Risco; Seguros; Suspensão de Pagamentos; Falências; Concordatas; Bancos: Diferentes Espécies, Operações e Práticas Sobre Arrumação de Livros.

- 1856 (Decreto): Novo Estatuto sobre as Aulas de Comércio da Corte.

- Primeiro ano do curso: Contabilidade; Escrituração Mercantil; Geografia e Estatística Comercial.

- Segundo ano do curso: Direito Mercantil e Economia Política com Aplicação Especial ao Comércio e a Indústria.

Observação: O Professor de Contabilidade e Escrituração Mercantil principiará o seu curso fazendo recordar aos alunos todos os cálculos aritméticos aplicáveis ao comércio: noções elementares do cálculo de probabilidades; Metrologia Nacional comparando-a com os sistemas de pesos e medidas dos países comerciais, com aplicação as questões mais usuais na stereometria (geometria espacial), e passará a ensinar-lhes a Contabilidade e Escrituração Mercantil; o Sistema de Câmbios; as leis que determinam suas variações; a escrituração por partidas dobradas, os saques de praça; a arrumação de livros; e as principais operações do comércio.

- 1861 (Decreto): Plano de Reorganização para o Instituto Comercial do Rio de Janeiro (inclusão de dois cursos: preparatório e profissional):

- Primeiro ano do curso (Preparatório): Gramática Nacional; Caligrafia; Desenho Linear; Francês; Inglês; Alemão.

- Segundo ano do curso (Profissional): Aritmética Completa com aplicação especial do comércio; Álgebra que contemplaria equações do segundo grau; Geometria que compreenderia a planimetria e a stereometria.

- 1863 (Decreto-Lei): Novas Diretrizes ao Instituto Comercial do Rio de Janeiro (curso com duração de 4 anos):

- Primeiro ano do curso: Francês; Inglês; Aritmética com aplicação especial as operações comerciais: álgebra até as equações de segundo grau.

- Segundo ano do curso: Francês; Inglês; Aritmética; Álgebra; Geometria Plana e Espacial; Geografia e Estatística Comercial.

- Terceiro ano do curso: Alemão; Geografia; Estatística Comercial; Direito Comercial; Legislação de Alfândegas e Consulados comparada com as das praças de maior comércio com o Brasil e Escrituração Mercantil.

- Quarto ano do curso: Alemão; Direito Comercial; Legislação de Alfândegas e Consulados comparada com as das praças de maior comércio com o Brasil e Escrituração Mercantil.

- 1879 (Decreto): Extintas do Instituto Comercial do Rio de Janeiro as disciplinas de: Francês; Alemão; Inglês; Caligrafia; Matemática.

- 1880 (Decreto): Nova configuração para o curso (duração do curso de 2 anos):

- Durante os dois anos do curso: Geografia; Estatística Comercial; Legislação de Alfândegas e Consulados comparada com as das praças de maior comércio com o Brasil; Escrituração Mercantil; Economia Política.

- 1905 (Decreto): Reconhecimento dos diplomas da Academia de Comércio do Rio de Janeiro (Fundada em 1902, designada a educação superior do comércio). Ensino compreendido em 2 cursos:

- Curso Geral: Possibilitaria o exercício das funções de guarda-livros; perito judicial e empregos de fazenda que abarcaria: Português; Francês; Inglês; Aritmética; Álgebra;

Geometria; Geografia; História; Ciências Naturais incluindo aulas sobre drogas, tecidos e outras mercadorias; Noções de Direito Civil e Comercial; Legislação de Fazenda e Aduaneira; Prática Jurídica Comercial; Caligrafia; Stenografia (método abreviado da escrita); Desenho e Escrituração Mercantil.

- Curso Superior: Geografia Comercial e Estatística; História do Comércio e Indústria; Tecnologia Industrial e Mercantil; Direito Comercial e Marítimo; Economia Política; Ciência das Finanças; Contabilidade do Estado; Direito Internacional; Diplomacia; História dos Tratados e correspondência diplomática; Alemão; Italiano; Espanhol; Matemática Superior; Contabilidade Mercantil Comparada e Banco Modelo.

- 1926 (Decreto): Reconhecimento de Estabelecimento de Ensino Técnico Comercial (duração de 4 anos):

- 1931 (Decreto): Regulamenta a profissão de Contador e dá novas diretrizes para a grade curricular, sendo elas:

- Cursos técnicos de Guarda-livros; Atuário e Perito Contador.

- Curso Superior de Administração e Finanças.

- 1939 (Decreto-Lei): O curso de Perito Contábil fora denominado de Curso de Contador.

- 1943 (Decreto-Lei): Determinada as bases de organização e de regime do ensino comercial. Assim, três categorias são estabelecidas:

- Cursos de Formação: Ênfase em cursos de comércio e propaganda; administração; Contabilidade; Estatística; Secretariado.

- Cursos de Continuação: Ênfase em cursos práticos do comércio, cujo habilitasse o profissional as mais rotineiras atividades no comércio e na administração.

- Cursos de Aperfeiçoamento: Ênfase em cursos para o desenvolvimento do conhecimento referente as capacidades técnicas de profissionais já diplomados.

- 1945 (Decreto-Lei): Inserção do Curso de Ensino Superior em Contabilidade chamado de Curso de Ciências Contábeis e Atuariais (duração de 4 anos):

- Primeiro ano do curso: Análise Matemática; Estatística Geral e Aplicada; Contabilidade Geral; Ciência da Administração e Economia Política.

- Segundo ano do curso: Matemática Financeira; Ciência das Finanças; Estatística Demográfica; Matemática; Organização e Contabilidade Industrial e Agrícola; Instituição de Direito Público.

- Terceiro ano do curso: Matemática Atuarial; Organização e Contabilidade Bancária; Finanças das Empresas; Técnica Comercial; Instituições de Direito Civil e Comercial.

- Quarto ano do curso: Organização e Contabilidade de Seguros; Contabilidade Pública; Revisões e Perícia Contábil; Instituições de Direito Social; Legislação Tributária e Fiscal; Prática de Processo Civil e Comercial.

- 1951 (Lei): Desdobramento “separação” do Curso de Ciências Contábeis e Atuariais:

- Ciências Contábeis abarcaria no mínimo as seguintes disciplinas: Ciências da Administração; Economia Política; Contabilidade Geral; Análise Matemática; Instituições de Direito Público; Organização e Contabilidade Industrial e Agrícola; Instituições de Direito Civil e Comercial; Organização e Contabilidade Bancária; Finanças das Empresas (técnica comercial); Legislação Tributária e Fiscal; Revisões e Perícia Contábil; Prática de Processo Civil e Comercial; Instituições de Direito Social; Contabilidade Pública; Estatística Geral e Aplicada.

- 1963 (Resolução): Organização do curso em 2 ciclos:

- Ciclo Básico: Contabilidade Geral; Contabilidade Comercial; Contabilidade de Custos; Auditoria.

- Ciclo Formação Profissional: Análise de Balanços; Técnica Comercial; Administração; Direito Tributário.

- 1992 (Resolução): Inserção de 3 formações na composição da grade curricular.

Formação Geral:

- Disciplinas obrigatórias: Língua Portuguesa; Noções de Direito; Noções de Ciências Sociais; Ética Geral e Profissional.

- Disciplinas Eletivas: Psicologia; Filosofia da Ciência; Cultura Brasileira e outras.

Formação Profissional:

- Disciplinas Básicas: Administração Geral; Economia; Direito Aplicado; Matemática; Estatística.

- Disciplinas Específicas: Contabilidade Geral; Teoria da Contabilidade; Análise das Demonstrações Contábeis; Auditoria; Perícia; Administração Financeira e Orçamento Empresarial; Contabilidade Pública; Contabilidade e Análise de Custos.

- Disciplinas Eletivas: Contabilidade Gerencial; Sistemas Contábeis; Contabilidade Aplicada e outras.

Formação Complementar:

- Disciplina Instrumental: Computação

- Disciplinas de Natureza Prática: Jogos de Empresas; Laboratório Contábil; Estudos de Casos; Trabalho Final de Curso; Estágio Supervisionado e outras.

- 2004 (Resolução): Institui as diretrizes curriculares para o curso de graduação em Ciências Contábeis:

- Conteúdos de Formação Básica: Estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração; Economia; Direito; Métodos Quantitativos; Matemática; Estatística.

- Conteúdos de Formação Profissional: Estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado.

- Conteúdos de Formação Teórico-Prática: Estágio Curricular Supervisionado; Atividades Complementares; Estudos Independentes; Conteúdos Optativos; Prática em Laboratório de Informática utilizando *softwares* atualizados para Contabilidade.