

**FERNANDA SEVERO FIC**

**A EVOLUÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL NO BRASIL**

Trabalho de Conclusão de Curso do  
Curso de Ciências Contábeis da  
Universidade Federal do Rio Grande do  
Sul como requisito parcial para obtenção  
do grau de Bacharel em Ciências  
Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Schmidt

**PORTO ALEGRE**

**2010**

## **A evolução da escrituração contábil no Brasil.**

Fernanda Severo Fic \*

### **RESUMO**

Este trabalho procura demonstrar a evolução da escrituração contábil no Brasil, em especial ao que tange às exigências legais ocorridas entre a publicação do primeiro Código Comercial de 1850 à primeira Lei das Sociedades Anônimas de 1940. Nosso país, que se desenvolveu através do modelo jurídico romano-cristão, sempre esteve atrelado a leis, o que não foi diferente em relação à evolução da Contabilidade. O Código Comercial de 1850 ficou marcado como um dos primeiros importantes atos de normatização contábil no Brasil, visto que além de dissertar sobre o assunto sociedades anônimas, trouxe regulamentações referentes às demonstrações contábeis e publicação de balanços. No ano de 1860 a Lei nº 1.083 juntamente com o Decreto nº 2.679, estabeleceram, pela primeira vez na história brasileira, os modelos de balanços e a obrigatoriedade da publicação destes e demais documentos e demonstrações que posteriormente fossem exigidos pelo Governo. Outros fatos relevantes para a área contábil foram as imposições do Fisco, as quais muitas vezes predominaram em detrimento da legislação contábil. A década de 40 foi marcada pelo início da padronização da Contabilidade em nosso país, sendo de grande relevância o Decreto-Lei nº 2.627, o qual instituiu padrões para a publicação da demonstração dos lucros e perdas e do balanço social, bem como regulamentou outros assuntos relacionados à escrituração contábil. Desta forma, procurou-se demonstrar quais eram as principais competências dos antigos guarda-livros brasileiros, constatando que estes tiveram a ampliação de seu mercado de trabalho proporcionalmente relacionada aos regulamentos do Governo. Este trabalho foi classificado como pesquisa exploratória, utilizando como base para coleta de dados a revisão bibliográfica.

**Palavras-chave: História da Contabilidade. Desenvolvimento contábil no Brasil. Primeiras exigências legais brasileiras.**

## 1 INTRODUÇÃO

O estudo da história da Contabilidade nos leva a descobrir o quanto importante esta foi para o progresso da humanidade. Conforme Sá (1997, p. 11-12):

A História da Contabilidade dividi-se, pois, em nítidos períodos, cada um servindo de base para demarcar as evoluções, embora a maior parte de nosso saber se tenha situado, apenas, no campo dos registros e demonstrações, em razão do imenso valor que a humanidade atribuiu à escrita, como arte, e ao poder da memória gravada que ela ofereceu como fonte de evidência, controle, base de decisão e prova.

A escrituração contábil nasceu antes mesmo que a escrita comum aparecesse, ou seja, o registro da riqueza antecedeu aos demais, como comprovam os estudos realizados sobre a questão, na antiga Suméria.

A História da Contabilidade, pois, percorre milênios, participando das diversas modificações sobre o uso da riqueza e dos recursos sobre os meios de registro.

Schmidt e Santos (2006) relatam que os primeiros vestígios de um sistema contábil foram encontrados em sítios arqueológicos do Oriente Próximo com data de 8000 a 3000 a.C. em forma de pequenas fichas de barro, que serviam para representar mercadorias, bem como a dívida de uma pessoa com outra. Criadas após as fichas de barro, mas não menos importantes estão as tábuas da cidade de Ur, as quais utilizavam de escrita cuneiforme para contabilizar inventários de materiais e registrar o trabalho escravo.

Sá (1997) ressalta que outro fato importante para o desenvolvimento da Contabilidade foi a criação do papiro por parte dos egípcios, sendo que por volta do ano 2000 a.C. já havia a obrigação da existência de livros e documentos comerciais. Em 1100 a.C. surge a escrita alfabética criada pelos fenícios, e com ela a atividade econômica, aumentando assim a importância da Contabilidade.

Segundo o pensamento de Sá (1997), um dos principais períodos da evolução da Contabilidade foi o período lógico-racional (iniciou-se a partir da segunda metade do século XI), pois foi nele que ocorreu o surgimento do método das partidas dobradas, no qual toda equação possui um débito que corresponde a um crédito e vice-versa.

No Brasil, as primeiras manifestações contábeis começaram a aparecer a partir de 1808 como o rei D.João VI (SCHMIDT, 2000). Em 1850 o Código Comercial criou a obrigatoriedade da escrituração contábil, bem como a elaboração anual do Balanço Geral. Segundo D'Áuria (1949), o Código Comercial Brasileiro, de 1850, qualifica o guarda-livros como preposto do comerciante, porém somente nos últimos anos a profissão de contador foi considerada legalmente habilitada, tendo sido medida complementar a criação do Conselho Federal de Contabilidade e seus respectivos registros estaduais.

Dez anos após a criação do primeiro Código Comercial Brasileiro é editada a Lei nº 1.083, a qual obrigava as Companhias e Sociedades Anônimas a publicar e remeter ao Governo, os balanços, demonstrações e documentos por este determinado. O Decreto nº 2.679 de 03 de novembro de 1860 dispõem os padrões de balanços que deveriam ser adotados por alguns ramos de negócios (bancos, companhias de seguros, fábricas, etc.). Estes modelos foram utilizados até o ano de 1940, quando foi publicado o Decreto-Lei nº 2.627, que instituiu a primeira Lei das Sociedades Anônimas brasileira.

As décadas se passaram e novas leis foram estipuladas para regulamentar a Contabilidade no Brasil. Com o advento da informática e os avanços tecnológicos, os lançamentos anteriormente feitos a mão ou datilografados passaram a ser elaborados por meio eletrônico. Os progressos operados a curtíssimo prazo revolucionaram os instrumentos da Contabilidade na segunda metade do século XX.

## 1.1 OBJETIVOS DO TRABALHO

O objetivo deste trabalho é demonstrar a evolução da escrituração contábil no Brasil, apresentando o desenvolvimento desta de acordo com as exigências legais no decorrer do período entre o primeiro Código Comercial de 1850 à primeira Lei das Sociedades Anônimas de 1940.

## 1.2 JUSTIFICATIVA

Segundo Sá (1997), a Contabilidade é um dos mais importantes ramos do saber humano, sendo grande a necessidade de desenvolver o conhecimento da história da Contabilidade, pois somente através deste é possível conhecer o progresso desta disciplina, bem como ter bases para melhor preparar o futuro.

O estudo da história da contabilidade no Brasil ainda está restrito a poucos trabalhos, os quais normalmente enfocam as doutrinas e escolas que aqui tiveram influência. Difícil é sabermos de que modo os primeiros profissionais de contabilidade trabalhavam, bem como eram as obrigações impostas às empresas situadas no Brasil a partir do Período Colonial.

Este trabalho busca apresentar um pouco do cotidiano dos antigos guardalivros brasileiros e também a legislação vigente na época de 1850 a 1940, visto que a Contabilidade no Brasil sempre esteve ligada diretamente às exigências do Governo. Conforme Sá (2008b, p.61), “A história comprova que leis comerciais, tributárias, trabalhistas, previdenciárias e a burocracia defluente sempre foram decisivos fatores para a dilatação do mercado de trabalho do contabilista”.

## 1.3 MÉTODO DE PESQUISA

No que se refere aos objetivos, esta pesquisa é classificada como exploratória. Conforme Gil (2009) este tipo de pesquisa é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato. A caracterização do estudo como pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Portanto, este tipo de pesquisa é indicado quando o tema escolhido é pouco explorado.

Quanto aos procedimentos aplicados para a coleta de dados, este trabalho adotou como tipologia a pesquisa bibliográfica, a qual se utiliza de referenciais teóricos publicados em documentos para explicar um determinado problema (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2007). Gil (1999 apud BEUREN et al., 2008, p.87) cita

livros e artigos científicos como principal material utilizado para a pesquisa bibliográfica.

Em se tratando da abordagem do problema, esta pesquisa é classificada como qualitativa, pois conforme mencionado por Richardson (1999), não emprega o uso de instrumentos estatísticos como base do processo de análise do problema, e sim chega às conclusões finais através da comparação e análise dos dados coletados. Essa tipologia de pesquisa é primordial no aprofundamento de questões relacionadas ao desenvolvimento da Contabilidade, seja no âmbito teórico ou prático.

## **2 CONTEXTO ECONÔMICO BRASILEIRO ENTRE O FINAL DO SÉCULO XVIII E O INÍCIO DO SÉCULO XIX**

O Brasil até o final do século XVIII sofria grandes penalizações pelo seu papel de colônia de Portugal, o que acarretava em carência de estruturas econômicas para seu desenvolvimento. A Carta Régia de 1785 proibia qualquer tipo de manufatura – exceto aquelas que produziam fazendas grossas para uso dos escravos – e o comércio era prioridade de cidadãos de origem portuguesa. O objetivo era aplicar todos os esforços em setores considerados úteis e vantajosos: mineração e agricultura, além de evitar o surgimento de idéias separatistas dentro do país.

Com a chegada da Família Real em 1808 ao Brasil, Dom João VI se viu na obrigação de estabelecer normas que proporcionassem o mínimo necessário para o bem estar daqueles que com ele vieram aqui se abrigar.

Décadas se passaram, mas o Brasil continuou a se desenvolver economicamente de maneira muito lenta. Conforme Furtado (2007), este atraso estava diretamente relacionado à dificuldade brasileira de expandir suas exportações, visto que para isso ocorrer fazia-se necessário a criação de indústrias no país. D. João VI tentou incentivar a siderurgia com a Carta Régia de 1808, a qual revogava o Alvará de 1785 favorecendo as atividades industriais na colônia, porém fracassou, pois segundo o autor, o mercado consumidor era pouco desenvolvido,

além da falta de conhecimento da composição do minério e do elevado custo de produção que não dava condições de competir com o produto importado.

Corroborando, Avellar (1970, p.251) relata que:

No Brasil, a abertura dos portos tornava quase lírica outra providência de D. João – a liberdade de indústria. A acentuada queda dos preços dos tecidos britânicos e a retração da nossa capacidade de consumo em decorrência do definhamento do ciclo da mineração impossibilitaram, praticamente, estimular a formação de parque manufatureiro local.

Ainda de acordo com Furtado (2007, p. 159):

O pequeno consumo do país estava em declínio, com a decadência da mineração, e espalhava-se pelas distintas províncias exigindo uma complexa organização comercial. A industrialização teria de começar por aqueles produtos que já dispunham de um mercado de certa magnitude, como era o caso dos tecidos, única manufatura cujo mercado se estendia inclusive à população escrava.

Apenas em 1846, quando Irineu Evangelista de Souza, futuro Barão de Mauá adquiriu a Fundação e Estaleiro Ponta de Areia em Niterói, que o país começa a iniciar sua era industrial. O fato de Mauá ter trocado o comércio pela indústria foi considerado quase uma loucura para época, visto que o trabalho era considerado uma atividade para escravos, sendo interpretado como uma tarefa degradante para cidadãos livres ou “bem-nascidos”. Desta maneira, Mauá grava para sempre seu nome na história do país (IUDÍCIBUS; RICARDINO FILHO, 2002).

### **3 PRIMEIRAS EXIGÊNCIAS LEGAIS BRASILEIRAS**

Ricardino e Carvalho (2004) esclarecem que fora introduzido na cultura brasileira, desde os primórdios de sua colonização, o sistema jurídico *civil law* (romano-cristão), onde a jurisprudência está atrelada a códigos, prevalecendo sempre o que está escrito nas leis. Schmidt (2000, p.205) também corrobora com

esta idéia: “Analisando a evolução contábil no Brasil, percebe-se que este, desde o início, fica patente à interferência da legislação, que sempre acompanhou a Contabilidade nacional em seus meandros”.

No Brasil, os primeiros grandes movimentos contábeis ocorreram a partir de 1808 no reinado de D. João VI. Em 28 de junho deste ano fora publicado um alvará onde os Contadores Gerais da Real Fazenda eram obrigados a adotarem o método das partidas dobradas na escrituração mercantil (SCHMIDT, 2000). A forma de escrituração consta no Título II do referido alvará:

I. Para que o método de escrituração, e formulas de contabilidade da minha Real Fazenda não fique arbitrário, e sujeito à maneira de pensar de cada um dos Contadores Gerais, que sou servido, crio para o referido Erário: ordeno que a escrituração seja a mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas Nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade para o manejo de grandes somas, como por ser a mais clara, e a que menos venha dar erros e subterfúgios, onde se esconda a malícia e a fraude dos prevaricadores.

II. Portanto haverá em cada uma das Contadorias Gerais um Diário, um Livro Mestre, e um Memorial ou Borrador, além de mais um Livro auxiliar ou de Contas Correntes para cada um dos rendimentos das Estações de Arrecadação, Recebedorias, Tesourarias, Contratos ou Administrações da minha Real Fazenda. E isto para que sem delongas se veja, logo que se precisar, o estado da conta de cada um dos devedores das rendas da minha Coroa e fundos públicos.

III. Ordeno que os referidos livros de escrituração sejam inalteráveis, e que para ela se não possa aumentar ou diminuir nenhum, sem se me fizer saber, por consulta do Presidente, a necessidade que houver para se diminuir ou acrescentar o seu numero.

Neste alvará também fora instituído o denominado Erário Régio e o Conselho da Real Fazenda, aos quais caberiam a responsabilidade de cuidar da administração, arrecadação, distribuição e assentamento da Real Fazenda do Brasil.

De acordo com Peleias e Bacci (2004, p. 41), é de grande relevância o ano de 1809 por dois motivos: a criação oficial do ensino de Contabilidade no Brasil através do Alvará de 15 de julho que estabelece as aulas de comércio (intituladas de aulas práticas) e “a apresentação, pelo Visconde de Cairu, de um sistema de Direito



Comercial, juntamente com a realização dos primeiros estudos sobre Economia Política no Brasil”.

Caldeira (1995, p.227 apud IUDÍCIBUS; RICARDINO FILHO, 2002, p.12) afirma que: “Em 1851 seria criado o Banco do Commercio e da Indústria do Brasil. [...] Uma empresa como aquela não poderia ser fundada sem o novo Código Comercial, que entre outras coisas previa a formação de sociedades anônimas.”

Peleias e Bacci (2004) relatam algumas das obrigatoriedades que o primeiro Código Comercial Brasileiro promulgado pela Lei nº 556 de 1850 trouxe às empresas: manter a escrituração contábil e registrar de maneira uniforme os eventos contábeis, elaborando anualmente os balanços gerais. Estas normas de escrituração encontram-se entre o 10º e 20º artigo do supracitado Código.

O Código Comercial de 1850 é considerado por Franco (1988, p.54) como a primeira fonte de normatização legal da Contabilidade no Brasil, e segundo o autor:

“[...] em verdade não estabelecia regras contábeis, mas limitava-se a tratar de formalidades extrínsecas da escrituração, determinando em seus artigos 12 e 14, que a escrituração nos livros comerciais deveria obedecer às prescrições legais da individualização e clareza de todas as operações realizadas, seguir a ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, raspaduras ou emendas”.

Sá (2008b, p.59) compartilha da idéia que o Código Comercial de 1850 pode ser considerado como um marco para a ampliação do mercado de trabalho para os contabilistas do país, bem como o início da consolidação deste de forma oficial: “determinada por efeito legal a elaboração do livro Diário, seguindo este a uma ordem uniforme de Contabilidade [...], abrangendo todos os fatos ocorridos, tal tarefa tornou exigível um especialista e este com maior desempenho foi sendo buscado”.

Iudícibus e Ricardino Filho (2002) enfatizam alguns artigos do Código Comercial Brasileiro relevantes para a área contábil, entre eles:

Art. 10 - Todos os comerciantes são obrigados:  
1 - a seguir uma ordem uniforme de Contabilidade e escrituração, e a ter os livros para esse fim necessários;  
2 - a fazer registrar no Registro do Comércio todos os documentos, cujo registro for expressamente exigido por este Código, dentro de 15 (quinze)

dias úteis da data dos mesmos documentos (artigo nº. 31), se maior ou menor prazo se não achar marcado neste Código;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 20 - Se algum comerciante recusar apresentar os seus livros quando judicialmente lhe for ordenado, nos casos do artigo nº. 18, será compelido à sua apresentação debaixo de prisão, e nos casos do artigo nº. 19 será deferido juramento supletório à outra parte. Se a questão for entre comerciantes, dar-se-á plena fé aos livros do comerciante a favor de quem se ordenar a exibição, se forem apresentados em forma regular (artigo nºs 13 e 14).

Segundo Sá (2008a, p.71), “o Código Comercial brasileiro de 1850, apresentou linhas gerais importantes para a escrita contábil, e que foram, bem ou mal, sempre ampliadas, no tempo, culminando com a lei das sociedades por ações”.

Embora de grande relevância para a Contabilidade brasileira, de acordo com Schmidt (2000) o Código de 1850 apenas definiu uma ordem uniforme para a escrituração e os livros necessários para este fim, sem normatizar os procedimentos contábeis.

Silva (2005) nos apresenta o Decreto Nº 2.457 de 1859, o qual impõe a todas as sociedades bancárias e demais sociedades anônimas, o envio à Secretaria de Estado nos Negócios da Fazenda, de um demonstrativo contendo a composição de seus ativos, bem como capital e reservas, além toda movimentação de contas correntes, depósitos e outras operações especiais que viessem a ocorrer. Os bancos deveriam fazer esta remessa semanalmente, enquanto as sociedades anônimas mensalmente.

## **4 LEI Nº 1.083 E OUTROS FATOS RELEVANTES INCORRIDOS ATÉ O ANO DE 1930**

Embora pouco conhecida e explorada pelos profissionais do meio contábil, a Lei nº 1.083, editada em 1860, serviu para corrigir alguns problemas do Código Comercial de 1850.

Em seu trabalho, Iudícibus e Ricardino Filho (2002) defendem que esta Lei deve ser considerada a Primeira Lei das Sociedades Anônimas no Brasil, contrariando o conceito atual que considera como tal a Lei nº 2.627 de 1940. Esta Lei foi bastante impositiva em relação ao funcionamento dos Bancos, bem como demais sociedades anônimas, pois estes precisavam ter seus Estatutos aprovados pelo Executivo e Parlamento, para só depois poder funcionar. Apresentava assim um alto grau de autoritarismo, comparável aos Decretos e Atos Institucionais do período militar. Além disso, no que tange a parte contábil, a referida Lei definiu pela primeira vez na história brasileira a obrigatoriedade da publicação de balanços e demais documentos e demonstrações que posteriormente fossem exigidos pelo Governo.

O Decreto Nº 2.679 também de 1860, vem para estabelecer os modelos de balanços e prazos para que estes fossem remetidos às Secretarias de Estado pelos Bancos e outras sociedades anônimas. Conforme o art. 2º do referido Decreto:

Art. 2º As demais Companhias ou Sociedades Anônimas, assim civis como comerciais, publicarão pelo menos semestralmente, ou nas épocas marcadas em seus Estatutos, os documentos de que trata o artigo antecedente, e os remeterão aos respectivos Presidentes e competentes Secretarias de Estado na forma do mesmo artigo.

O referido Decreto deixa claro que em caso de omissão ou falta de comprimento das imposições por ele impostas, os diretores, administradores ou gerentes dos Bancos e das Sociedades Anônimas incorreriam em multas, as quais seriam impostas administrativamente pelo Ministro ou respectivo Presidente da Província.

Abaixo, um dos modelos de balanços apresentados no Decreto nº 2.679:

## Fab ricas.

Activo.		Passivo.	
Caixa.....	\$	Capital.....	\$
Predio da Fabrica.....	\$	Fundo de Reserva.....	\$
Productos do Estabelecimento.....	\$	Credores Geraes.....	\$
Materia prima.....	\$	Letras a pagar.....	\$
Devedores Geraes.....	\$	Dividendos a pagar.....	\$
Letras a receber.....	\$	Lucros e Perdas.....	\$
Accionistas.....	\$		\$
	\$		\$

**Observações.**

Productos da Fabrica neste mez.....	\$
Ditos vendidos.....	\$
Custeiio da Fabrica.....	\$

Figura 1: Modelo de Balanço para Fábricas seguindo o Decreto nº 2.679 de 1860.

Fonte: BRASIL, Coleções de Leis do Brasil (1860).

Em 1863, conforme transcrito por Schmidt (2000), o Instituto Comercial do Rio de Janeiro começa a ministrar a disciplina de Escrituração Mercantil, visando qualificar profissionais a exercer a escrituração contábil. Sete anos após, através do Decreto Imperial Nº 4.475, é oficialmente reconhecida a Associação dos Guarda-Livros da Corte, tornando assim regulamentada no Brasil a profissão de Guarda-Livros. Em 1905, o Decreto Federal nº 1.339 reconhece os cursos de Guarda-Livros e Perito-Contador oferecidos pela Escola Prática de Comércio Álvares Penteado.

Em 1920 tramitava pelo Senado Federal o projeto de lei criado pelo Senador Raymundo de Miranda, o qual reivindicava que a escrituração das empresas fosse realizada ou pelo sócio responsável de acordo com o contrato social ou pelo guarda-livros habilitado (PELEIAS; BACCI, 2004). O Decreto nº 20.130 de 1931 também foi de suma importância, pois obrigou a assinatura do profissional contábil para que válida fosse a escrituração das sociedades.

O CRC/RS chama a atenção para a importância do Decreto-lei nº 1.168 de 1939, o qual definiu que todas as pessoas jurídicas e firmas individuais, que recolhessem o imposto de renda pela tributação do lucro real, deveriam, obrigatoriamente, apresentar balanço anual, com período de apuração de 1º de janeiro a 31 de dezembro.

## **5 TRIBUTOS E SUAS INFLUÊNCIAS NA CONTABILIDADE BRASILEIRA**

No ano de 1926 surge a primeira lei sobre imposto de renda brasileiro, que é considerada por Franco (1988, p.54) como:

“[...] tributo que a partir de então viria influir nos critérios de apuração de resultados nos balanços, adotando normas de natureza fiscal e de interesse do fisco, que até hoje conflitam com os mais sadios princípios contábeis [...]”.

Complementando, Schmidt (2000, p.207) nos traz que: “a base de cálculo inicial era o chamado lucro real apurado pela Contabilidade das empresas, que coincidia com o lucro contábil”.

Sá (2008b, p.220) salienta o quanto a legislação fiscal foi influente na Contabilidade brasileira, chegando muitas vezes a entrar em conflito princípios contábeis tradicionalmente aceitos, os quais eram modificados ou recusados pela escrita fiscal: “Historicamente, as referidas divergências causaram necessidade de controles segmentados nas escritas contábeis, representando um significativo acréscimo de trabalho transferido do governo para o profissional da Contabilidade, mas, sem dúvida, uma valorização e prova de confiança”. Um exemplo de controle segmentado foi a instituição do livro de apuração do Lucro Real, criado em 1977 através do Decreto-Lei nº 1.598.

Compartilham deste mesmo sentimento Ludícibus e Ricardino Filho (2002), os quais reconhecem que as origens legalistas estiveram presentes no desenvolvimento histórico da contabilidade nacional, resultado da cultura ibérica, que prevalece o que consta na legislação, mesmo que para isso seja necessário contrapor os preceitos que melhor satisfação o trabalho do profissional.

Ludícibus, Martins e Carvalho (2005), também citam a exagerada influência do Fisco na Contabilidade e certo grau de comodismo e conformismo por parte dos contadores, os quais acabam por acatar estas exigências, no lugar de aplicar as prerrogativas da legislação contábil.

## **6 DÉCADA DE 40: INÍCIO DA PADRONIZAÇÃO CONTÁBIL NO BRASIL**

Sá (2008b) expõe que no final do século XIX começou a firmar-se e desenvolver-se na Europa o ensejo de tornar as demonstrações contábeis objetivas, de forma que pudesse ser evitado o excesso de subjetivismo por parte dos profissionais. Este movimento também repercutiu nos intelectuais da Contabilidade brasileira.

Schmidt (2000) relata a necessidade vivida pela classe contábil entre os anos de 1901 a 1940 em relação à padronização dos balanços. Com a publicação do Decreto-Lei nº 2.627 em 1940, uma parte destes anseios fora resolvida, pois este instituiu procedimentos para a Contabilidade nacional em relação à apuração e distribuição de lucros, criação de reservas e avaliação de ativos. Além disso, estipulou padrões para publicação da demonstração dos lucros e perdas e do balanço social, os quais deveriam ser assinados pelos diretores e pelo contador ou guarda-livros da companhia.

A supracitada Lei, principalmente no que tange à Contabilidade bancária, foi em boa parte influenciada pelos intuits do mestre Francisco D'Auria expostos no primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade em 1924, pois conforme citado pelo próprio autor em seu livro *Cinquenta anos de Contabilidade* (1953, p.95) “A lei das sociedades por ações e os padrões de balanço bancário afirmaram a classificação que eu preconizava”.

Franco (1988, p.55) apresenta o Decreto nº 2.627, o qual regulamenta o balanço patrimonial e a demonstração de lucros e perdas obrigatórios às Sociedades Anônimas. Segundo o autor, como as exigências deste Decreto eram muito limitadas, “a maioria das empresas continuou a condicionar seus registros e demonstrações contábeis às exigências da legislação do imposto de renda, visando apenas aos interesses do fisco”.

Conforme relatado por Sá (2008b, p.244): “o referido Decreto implicou modificações de critérios antes adotados no que tange a uniformização e embora não detalhado, seguiu a vocação cultural que o Brasil possuía na área contábil”.

Foi com base neste Decreto que a Contabilidade brasileira se guiou por muitos anos, tanto no que se refere ao ensino como na prática profissional. “Além desse decreto-lei, a classe contábil também começou a obedecer às determinações da legislação fiscal, que instituiu procedimentos contábeis com o objetivo de apuração de parâmetros para imposto de renda” (SCHMIDT, 2000, p.207).

O ano de 1940 também foi importante para a Contabilidade pública, pois segundo citado por Peleias e Bacci (2004, p.48) “O Decreto-Lei nº 2.416 de 17 de julho, estabeleceu as normas sobre a Contabilidade para os Estados e Municípios, definiu o modelo padrão de balanço orçamentário, e as normas financeiras aplicáveis à gestão dos recursos públicos”.



## 7 CONCLUSÃO

A revisão bibliográfica aplicada no presente estudo foi de grande valia, pois com a obtenção de várias fontes de pesquisas foi possível verificar os caminhos percorridos pela Contabilidade brasileira entre o período colonial até a década de 40.

Pode-se constatar que as restrições aqui impostas por ser colônia de Portugal contribuíram para o lento desenvolvimento econômico do Brasil, repercutindo diretamente na evolução da Contabilidade, a qual só começou a ser regulada a partir do período Imperial, e mesmo assim de maneira vagarosa. Devido a nossas origens, verificou-se que a Contabilidade sempre precisou da promulgação de leis para conseguir se desenvolver, ficando desta maneira atrelada às orientações do Governo para saber quais as normas e doutrinas que deveria seguir.

Por muitas vezes a Contabilidade nacional ficou estagnada, aguardando o Governo se manifestar em relação a padronizações e atualizações necessárias para a disciplina acompanhar às solicitações da sociedade. Em outros momentos, a legislação contábil chegou a entrar em conflito com a legislação fiscal, prevalecendo esta em detrimento daquela, visto o poder do Fisco em relação à classe contábil.

Com as exigências do Governo criou-se também a necessidade de pessoas capacitadas para tais atribuições, originando desta forma o mercado de trabalho para os profissionais da área contábil, os quais viram seus horizontes aumentarem juntamente com o crescimento do país, bem como pode evoluir no que tange ao ensino e ter o devido reconhecimento da profissão.

O processo de desenvolvimento da Contabilidade é contínuo, pois esta em seu papel de disciplina humana sempre acompanhará os progressos da sociedade. Por este motivo, deverá ter o seu passado sempre lembrado, para que os futuros profissionais possam aprender com os erros e se espelharem nos acertos ocorridos, a fim de fortalecer a profissão e a doutrina.

## **The evolution of the accounting bookkeeping in Brazil.**

### **ABSTRACT**

This paper looks for demonstrate the evolution of the accounting bookkeeping in Brazil, in special with respect to the legal requirements that occurred between the first publication of Commercial Code of 1850 to the first Law of Public Limited Company of 1940. Our country, which has developed through the legal model Roman-Christian, always been tied to laws, what was not different in relation to the evolution of Accountancy. The Commercial Code of 1850 was marked as one of the first major acts of accounting regulation in Brazil, as well as speaks on the subject public limited companies, brought regulations relating to the accounting statements and publication of balance sheets. In 1860 the Law number 1.083 along with the Decree number 2.679, established, for the first time in Brazilian history, balance sheets models and the mandatory publication these and other documents and accounting statements that subsequently were required by the Government. Other relevant facts to the accounting area were the impositions of the Revenue, which often prevailed over the accounting legislation. The 40s was marked by the beginning of the standardization of Accountancy in our country, being of great relevance the Decree-Law number 2.627, which established standards for the publication of the statement of profit and loss and the social balance sheets, as well as regulated other related topics to the accounting bookkeeping. Thus, tried to show what the main expertises of former Brazilian bookkeeper were, noting that they had an expansion of their labor market proportionally related to the Government regulations. This paper was classified as exploratory research, using as a basis for data collection the bibliographic review.

**Keywords: History of Accountancy. Accounting development in Brazil. First legal Brazilian requirements.**

## REFERÊNCIAS

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

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. **Coleção de leis do Brasil**. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1850.

BRASIL. **Coleção de leis do Brasil**. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1860.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto da. **Metodologia Científica**. 6ª. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2010. Disponível em: <[http://www.crcrs.org.br/memorial/brasil\\_historico.htm](http://www.crcrs.org.br/memorial/brasil_historico.htm)>. Acesso em: 1º maio 2010.

D'AURIA, Francisco. **Primeiros princípios de contabilidade pura**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1949.

D'AURIA, Francisco. **Cinqüenta anos de contabilidade: 1903 – 1953**. São Paulo: Editora Nacional, 1953.

FRANCO, Hilário. **A evolução dos princípios contábeis no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1988.

FURTADO, Celso Monteiro. **Formação econômica do Brasil**. 34. Ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, L. Nelson. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, nº 38, p. 7 – 19, maio/ago. 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; RICARDINO FILHO, Álvaro Augusto. A primeira lei das sociedades anônimas no Brasil – Lei nº 1.083 – 22 de agosto de 1860. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, nº 29, p. 7 – 25, maio/ago. 2002.

PELEIAS, Ivam Ricardo; BACCI, João. Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: Os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade. **Revista Administração On Line – FECAP**, São Paulo, v. 5, nº 3, p. 39 – 54, jul/set. 2004. Disponível em: <[http://www.fecap.br/adm\\_online/adol/artigo.htm](http://www.fecap.br/adm_online/adol/artigo.htm)>. Acesso em: 1º maio 2010.

Receita Federal do Brasil. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/administracao/reparticoes/colonia>>. Acesso em: 1º maio 2010.

RICARDINO, Álvaro; CARVALHO, L. Nelson. Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, nº 35, p. 22 – 34, maio/ago. 2004.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, Antonio Lopes de. **Contabilidade das sociedades anônimas: aspectos contábeis, econômicos, jurídicos, financeiros e fiscais das sociedades anônimas**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 1973.

SÁ, Antonio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

SÁ, Antonio Lopes de. **Fundamentos da contabilidade geral**. Curitiba: Juruá, 2008.

SÁ, Antonio Lopes de. **História geral da contabilidade no Brasil**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2008.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **História do pensamento contábil**. São Paulo: Atlas, 2006. v. 8. (Coleção Resumos de Contabilidade).

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SILVA, Amado Francisco da. **A contabilidade brasileira no século XIX – leis, ensino e literatura**. 2005. 124 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras) – Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Finanças, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.sapientia.pucsp.br/index.php>>. Acesso em: 15 maio 2010.