

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE FILOSOFIA, LETRAS E CIÊNCIAS HUMANAS  
DEPARTAMENTO DE HISTÓRIA  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM HISTÓRIA ECONÔMICA

ADELINO MARTINS

**Contar e (não) prestar contas:**  
contabilidade pública, contas públicas e controle externo na República (1889-1937)

**Versão corrigida**

São Paulo  
2022

ADELINO MARTINS

**Contar e (não) prestar contas:**  
contabilidade pública, contas públicas e controle externo na República (1889-1937)

**Versão Corrigida**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em História Econômica do Departamento de História da Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Doutor em Ciências.

Orientador: Prof. Dr. Guilherme Grandi

São Paulo  
2022

Catálogo na Publicação  
Serviço de Biblioteca e Documentação  
Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo

M379c                      Martins, Adelino  
                                  Contar e (não) prestar contas: contabilidade pública, contas públicas e controle externo na República (1889-1937) / Adelino Martins; orientador Guilherme Grandi – São Paulo, 2022.  
                                  491 f. : il. ; tab.

                                  Tese (Doutorado) – Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo, 2021. Departamento de História.  
                                  Área de concentração: História Econômica.

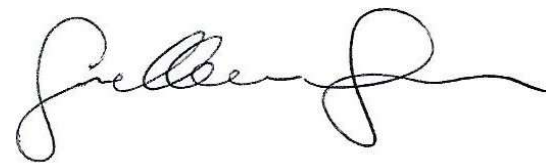
                                  1. HISTÓRIA ECONÔMICA. 2. CONTABILIDADE PÚBLICA. 3. PRESTAÇÃO DE CONTAS. 4. PRIMEIRA REPÚBLICA (1889-1930). 5. GOVERNO PROVISÓRIO (1930-1934). I. Grandi, Guilherme, orient. II. Título.

## ENTREGA DO EXEMPLAR CORRIGIDO DA DISSERTAÇÃO/TESE

Termo de Anuência do orientador**Nome do (a) aluno (a): Adelino Martins****Data da defesa: 08/03/2022****Nome do Prof. orientador: Guilherme Grandi**

Nos termos da legislação vigente, declaro **ESTAR CIENTE** do conteúdo deste **EXEMPLAR CORRIGIDO** elaborado em atenção às sugestões dos membros da comissão Julgadora na sessão de defesa do trabalho, manifestando-me **plenamente favorável** ao seu encaminhamento ao Sistema Janus e publicação no **Portal Digital de Teses da USP**.

São Paulo, 11/04/2022



---

*(Assinatura do (a) orientador (a))*

Nome: MARTINS, Adelino.

Título: **Contar e (não) prestar contas**: contabilidade pública, contas públicas e controle externo na República (1889-1937).

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em História Econômica da Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo, para a obtenção do título de Doutor em Ciências.

Aprovado em:

Banca examinadora

Prof. Dr.

Instituição

Julgamento

Prof. Dr.

Instituição

Julgamento

Prof. Dr.

Instituição

Julgamento

Prof. Dr.

Instituição

Julgamento

Para Katia e Gabriela, felizmente presentes.  
Para Francisco D'Áuria e João Ferreira de  
Moraes Junior, companheiros nos últimos  
quatro anos, *in memoriam*.

## AGRADECIMENTOS

Terminada uma jornada de quatro anos, o costume cobra que a história preste seus respeitos à memória de sua escrita. Dado o tanto que se viveu do começo ao fim, trata-se de uma operação de recuperação seletiva, um processo complexo, que pode conter alguma distorção e algum esquecimento, uma dinâmica complexa a cuja compreensão Maurice Halbwachs entregou-se há quase um século. Nesse sentido, alguma injustiça se pode fazer aqui, quiçá mitigada pelo necessário truísmo que exime os lembrados da responsabilidade pelo que escreveu aquele que deles se lembra.

Considerando as camadas que compõem a lembrança, começo pela mais pública e evidente. Devo àqueles sobre cujos ombros me apoiei para escrever, os autores dos textos usados como fontes e bibliografia. Reduzidos à fórmula de referência, pareceu-me injusto honrar-lhes apenas naquela espécie de epitáfio. Rendo-lhes aqui meus agradecimentos.

Em um registro institucional, agradeço aos lugares de memória a que recorri, frutos de esforços levados adiante com muito custo por pessoas cujos nomes jamais chegarei a conhecer, mas para com os quais mantenho dívida impagável. Sem a organização, digitalização e publicização de acervos como os da Hemeroteca da Biblioteca Nacional, da Memória Estatística do Brasil ou do *Center for Research Libraries*, esta tese não seria o que é. Devo, também, à gentileza com a qual fui recebido pelo SINDCONT-RJ e pela Biblioteca Paulo Ernesto Tolle, da FECAP, que me franquearam acesso aos seus acervos.

Estendo meus agradecimentos ao ambiente favorável à pesquisa proporcionado pelo Programa de Pós-Graduação em História Econômica. Nele, encontrei a receptividade do professor Francisco Assis de Queiroz, a generosidade do professor Guilherme Grandi, além dos valiosos apontamentos da professora Luciana Suarez Galvão e do professor José Flávio Motta. Por favor, retenham o truísmo referido no primeiro parágrafo.

Reporto-me, ainda, às pessoas com as quais debati partes da tese em encontros e nos processos de avaliações dos artigos decorrentes. As críticas, algumas desagradáveis à época, soam-me benfazejas hoje, quando o distanciamento permite-me aquilatar como me fizeram ver o que eu não enxergava. Assimilar muitas delas e não insistir em erros, talvez, tenham sido dos poucos acertos que cometi.

Finalmente, à minha família. Poderia dizer que minha mulher e minha filha sentiram falta de uma presença mais próxima minha, quando me distanciei para pesquisar e escrever. Pareceu-me pretensioso, todavia. Desculpas, por outro lado, afiguraram-se-me desnecessárias. Creio que lhes faça justiça ao dedicar-lhes esta tese e ao agradecer-lhes pela compreensão.

Creeps in this petty pace from day to day  
To the last syllable of recorded time;  
And all our yesterdays have lighted fools  
To the way to dusty death. Out, out, brief candle,  
Life's but a walking shadow, a poor player  
That struts and frets his hour upon the stage  
And then is heard no more. It is a tale  
Told by an idiot, full of sound and fury  
Signifying nothing.  
(SHAKESPEARE, 2016, p. 210)



## RESUMO

MARTINS, Adelino. **Contar e (não) prestar contas**: contabilidade pública, contas públicas e controle externo na República (1889-1937). 2022. Tese (Doutorado em Ciências) – Programa de Pós-Graduação em História Econômica, Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.

Esta tese sustenta que, durante a Primeira República brasileira, houve uma modernização conservadora das instituições de contabilidade pública e tomada de contas, seguida por um retrocesso autoritário entre 1930 e 1937. A noção de modernização conservadora, ou de *aggiornamento* conservador, desenvolvida no texto não é uma apropriação do conceito que Barrington Moore Jr aplicou para abordar o desenvolvimento capitalista de Japão e Alemanha. Nesta tese, *aggiornamento* conservador designa a atualização republicana de traços do sistema de contabilidade pública e tomada de contas plasmado pelos conservadores durante o Império. O texto possui três partes. Na primeira, delinea-se o quadro que o regime imperial legou à República em termos de contabilidade do setor público, prestação de contas e responsabilização dos agentes políticos. Os três capítulos que se seguem estabelecem a natureza e os limites da modernização das instituições de contabilidade pública e tomada de contas na Primeira República. Sustenta-se que o processo modernizador promoveu uma dissociação entre as duas instrumentalidades básicas da contabilidade do setor público: contar para o governo e tomar as contas do governo. A primeira foi desenvolvida como apoio às políticas fiscal e monetária. A segunda ficou estagnada, em oposição às disposições de *checks and balances* referentes às finanças públicas contidas na Constituição de 1891. O último capítulo trata das medidas do Governo Provisório e do Governo Constitucional de Vargas no âmbito das instituições de contabilidade pública e tomada de contas. Defende-se que elas fizeram refluir a instrumentalidade das normas e dos serviços contábeis à política fiscal. Ao mesmo tempo, o Tribunal de Contas teve seu funcionamento inviabilizado por uma abordagem autoritária, avessa à responsabilização dos agentes do Poder Executivo pelo Parlamento. A tese foi construída com base em fontes primárias. Para interpretá-las, recorreu-se ao conceito de instituição, do institucionalismo histórico. As fontes foram trabalhadas de forma a permitir a comparação dos projetos em discussão referentes às instituições de contabilidade pública e tomada de contas com as normas efetivamente positivadas e sua aplicação pelas organizações responsáveis.

Palavras-chave: História Econômica. Contabilidade Pública. Prestação de Contas. Primeira República (1889-1930). Governo Provisório (1930-1934).

## ABSTRACT

MARTINS, Adelino. **Counting and (not) rendering accounts:** public sector accounting, public accounts, and external control in the Brazilian Republic (1889-1937). 2022. Tese (Doutorado em Ciências) – Programa de Pós-Graduação em História Econômica, Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.

This thesis asserts the existence of a conservative modernization of public sector accounting and accountability institutions during the First Brazilian Republic, followed by setbacks between 1930 and 1937. The notion of conservative modernization, or conservative *aggiornamento*, employed in the text is not an appropriation of the concept that Barrington Moore Jr applied to address the capitalist development of Japan and Germany. In this thesis, conservative modernization designates the republican updating of some features of the public sector accounting system shaped by the conservatives during the Empire. The text has three parts. The first outlines the public sector accounting and accountability framework that the imperial regime bequeathed to the Republic. The following three chapters set out the nature and limits of the modernization of public accounting and accountability institutions in the First Republic. We argue that the modernizing process dissociated two dimensions of public sector accounting: counting to the government and rendering government accountable to citizens' representatives. The first was developed in support of fiscal and monetary policies. The second stagnated, in opposition to the provisions of checks and balances concerning public finances contained in the Constitution of 1891. The last chapter deals with the measures of the Provisional Government (1930-1934) and the Constitutional Government of Vargas (1934-1937) towards public accounting and accountability institutions. We claimed that these measures decreased the instrumentality of accounting standards and services to fiscal policy. At the same time, the Court of Accounts had its functioning hindered by authoritarian methods, which were contrary to the accountability of the agents of the Executive Power. The thesis is based on primary sources. We used the concept of institution of historical institutionalism to explore them. The sources were analyzed in such a way as to compare the discussed projects concerning public sector accounting and accountability institutions with the rules enacted and their enforcement.

Keywords: Economic History. Public Sector Accounting. Accountability. First Brazilian Republic (1889-1930). Provisional Government (1930-1934).

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – <i>Il buon Governo nell’ufficio della Gabella</i> , Benvenuto di Giovanni (1474).....	17
Figura 2 – Instruções para a escrituração das Tesourarias do Império .....	44
Figura 3 – Balanço de ativos e passivos do estado de São Paulo, 1906.....	195
Figura 4 – Profissionais envolvidos com as instituições de contabilidade pública.....	238
Figura 5 – O Congresso Brasileiro de Contabilidade de 1924, nas páginas da Fon-Fon.....	277
Figura 6 – Saturno, Francisco de Goya y Lucientes (1820-1823).....	316
Figura 7 – Otto Niemeyer e o seu relatório, 1931 .....	335
Figura 8 – <i>Form of statement of Budget Receipts and Expenditure</i> .....	342
Figura 9 – <i>Allégorie du compte rendu au roi, par Jacques Necker en 1781</i> , autoria não identificada (1781).....	419

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Cotações da libra esterlina, em pence por mil-réis (Jan./1896 – Abr./1898).....	145
Gráfico 2 – Cotações da libra esterlina, pence por mil-réis (Dez./1898 – Jun./1905).....	169
Gráfico 3 – Resultados orçamentários, em contos de réis (1903 – 1906) .....	181
Gráfico 4 – Cotações da libra esterlina, pence por mil-réis (Mar./1906 – Dez./1909).....	186
Gráfico 5 – Resultados orçamentários, em contos de mil-réis (1907 – 1914).....	217
Gráfico 6 – Resultados orçamentários, em contos de réis (1914 – 1918) .....	220
Gráfico 7 – Receita ouro x importações, em libras-ouro (1900 – 1918).....	220
Gráfico 8 – Receita arrecadada, em contos de réis (1913 – 1918) .....	253
Gráfico 9 – Relação pence por mil réis (junho de 1914 a dezembro de 1917) .....	254
Gráfico 10 – Despesa realizada em mil réis, ouro e papel-moeda (1913 – 1918).....	255
Gráfico 11 – Resultados orçamentários segundo a Contadoria da República e o IBGE, em mil-réis (1919 – 1922) .....	268
Gráfico 12 – Resultados orçamentários segundo o IBGE, em contos de réis (1923-1926) ...	279
Gráfico 13 – Cotações da libra esterlina, pence por mil-réis (Dez. 1922/Out. 1905) .....	289
Gráfico 14 – Saldos orçamentários, em contos de réis (1927-1930).....	315
Gráfico 15 – Resultados orçamentários da União, em contos de réis (1931-1933) .....	358

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Projetos imperiais de tribunais de contas .....	57
Quadro 2 – O sistema conservador de contabilidade pública e tomada de contas .....	75
Quadro 3 – A arquitetura institucional do controle externo (1890-1892).....	111

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Demonstração de receita e despesa, em mil-réis (1837-1838) .....	46
Tabela 2 – Resultados da execução orçamentária, em mil-réis (1890 e 1894).....	100
Tabela 3 – Resultados da execução orçamentária, em mil-réis (1895 e 1898).....	124
Tabela 4 – Previsão legal de receitas e despesas x execução orçamentária, em mil-réis (1892-1902).....	141
Tabela 5 – Receitas arrecadadas e despesas executadas pela União, em mil-réis e libras (1892-1902).....	142
Tabela 6 – Receitas e remessas para Londres, em mil-réis (1895-1898) .....	145
Tabela 7 – Importação de equipamentos industriais, em libras a preços de 1913 (1884 – 1904) .....	151
Tabela 8 – Saldo comercial brasileiro, em milhares de libras-ouro (1901 – 1913).....	219
Tabela 9 – Saldo comercial brasileiro, em milhares de libras-ouro (1914 – 1918).....	252
Tabela 10 – Emissão de apólices e papel-moeda, em contos de réis (19145– 1918) .....	256
Tabela 11 – Saldo comercial e taxa implícita de câmbio em mil-réis por libra-ouro (1928-1930).....	327
Tabela 12 – Resultados orçamentários segundo o IBGE, em contos de réis (1928-1930).....	327
Tabela 13 – Balanço de Pagamentos, em milhões de dólares (1930-1931) .....	328
Tabela 14 – Balança de capitais, em milhões de dólares (1930-1931).....	328
Tabela 15 – Resultados orçamentários segundo o IBGE, em contos de réis (1931-1937).....	391
Tabela 16 – Balanço Orçamentário simplificado (1936).....	404
Tabela 17 – Balanço Financeiro simplificado (1936).....	405
Tabela 18 – Despesas consideradas ilegais pelo TCU (1936) .....	407

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC-RJ	Associação Comercial do Rio de Janeiro
AEC	Associação dos Empregados no Comércio do Rio de Janeiro
BREUB	Banco da República dos Estados Unidos do Brasil
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNI	Confederação Nacional da Indústria
CPDOC	Centro de Pesquisa e Documentação de História Contemporânea do Brasil
CTR	<i>Computing Tabulating Recording Co.</i>
GAO	<i>Government Accountability Office</i>
IBC	Instituto Brasileiro de Contabilidade
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IOC	Instituto da Ordem dos Contadores do Brasil
IORC	Instituto de Organização e Revisão de Contabilidade S/A
IPC	Instituto Paulista de Contabilidade
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NAH	<i>New Accounting History</i>
PRC	Partido Republicano Conservador
PRD	Partido Republicano Dissidente de São Paulo
PRF	Partido Republicano Federal
PRP	Partido Republicano Paulista
RITCU	Regulamento Interno do Tribunal de Contas da União
STF	Supremo Tribunal Federal
TAH	<i>Traditional Accounting History</i>
TCU	Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	17
2 O PROTEU DO ABUSO E OS OLHOS DE ARGOS .....	28
2.1 Um “sistema monstruoso” .....	29
2.2 <i>The right man in the right place</i> .....	39
2.3 Um sistema administrativo e hierárquico .....	59
2.4 A necessidade imprescindível de criar um tribunal de contas .....	76
2.5 Balanços .....	82
3 A REPÚBLICA, AS CONTAS PÚBLICAS E O ANEL DE GIGES.....	87
3.1 A República, missão e ideias generosas.....	90
3.2 O Executivo nunca se acostumou ao freio.....	107
3.3 <i>Qu’est-ce qu’on contrôle?</i> .....	123
3.4 A República não deve ser o déficit .....	137
3.5 Das negativas.....	163
4 O ATOLEIRO DAS CONTAS PÚBLICAS E O TRABALHO DE SÍSIFO .....	168
4.1 Os balanços não inspiram confiança .....	172
4.2 A essência da administração fazendária e o café .....	183
4.3 Dos juízes das contas públicas.....	201
4.4 Dobradinhas contra o atoleiro das contas .....	215
4.5 O despertar de um torpor .....	230
4.6 As boas contas fazem os bons amigos .....	235
5 A CONTABILIDADE PÚBLICA, SUA MÃE EXTREMOSA E A ESFINGE TEBANA .	241
5.1 “Conservar melhorando” .....	243
5.2 O dia de espancar as trevas.....	259
5.3 A contabilidade deve merecer carinho e atenção.....	274
5.4 A pedra angular .....	290
5.5 Dos bodes expiatórios.....	302
5.6 Saturno devora suas filhas .....	316
6 DE BELZEBU A LEVIATÃ, CONTABILIDADE PÚBLICA DE 1930 A 1937 .....	322
6.1 Sobre o terceiro <i>funding loan</i> e os novos regimes.....	324
6.2 Uma maneira irregular e errônea .....	349
6.3 A famosa Contadoria .....	362
6.4 Intenções majestáticas entre recuos .....	381
6.5 As contas do governo e as letras longamente mortas .....	393
6.6 O dever das boas contas e o homem do poder.....	414



7 CONCLUSÕES.....	419
REFERÊNCIAS.....	430

# 1 INTRODUÇÃO

Figura 1 – *Il buon Governo nell'ufficio della Gabella*, Benvenuto di Giovanni (1474)



Fonte: Di Giovanni (1474, *online*).

*Il buon Governo nell'ufficio della Gabella* é uma alegoria típica da arte republicana da Siena do *trecento* e do *quattrocento*. Essa pintura de Giovanni di Benvenuto retoma a temática consagrada por Ambrogio Lorenzetti na série de alegorias sobre o bom e o mau governo. Ela está exposta no Arquivo do Estado de Siena, na *Collezione delle Tavole di Biccherna*, um conjunto que inclui tábuas que serviram de cobertura aos registros de administração da mais antiga magistratura financeira de Siena, a Biccherna.

Até o século XIV, predominavam as tábuas. Ao longo daquele século, a comuna passou a encomendar obras com finalidades exclusivamente artísticas, dentre as quais *Il buon Governo nell'ufficio della Gabella*. Há, na coleção, portanto um rico material representativo das atividades dos camerlengos sienenses, funcionários do Tesouro de Siena. São comuns as representações das moedas recolhidas aos cofres da República e dos responsáveis por contá-las e registrá-las. Em Siena, a importância social dos homens que mantinham os livros de contas dos recursos públicos, atividade associada à liberdade e à boa administração da República, foi digna de fazê-los figurar em quadros durante o Renascimento.

Tratava-se de um momento de desenvolvimento das Repúblicas da península itálica e, também, das técnicas de registro de contas. Em 1494, vinte anos depois da alegoria que Giovanni di Benvenuto pintou, o frade Luca Paciolo publicou sua *Summa Arithmetica*, na qual constava um texto fundador da contabilidade moderna, o *Particulario de computies et scripturis*. Sistematizava-se ali um método de registro contábil, por partidas dobradas, conhecido e usado havia 200 anos (SOLL, 2015). Ele esteve presente, embora não consistentemente como notou Ferguson (2018), no *libro segreto* de Giovanni de Medici, o responsável por multiplicar a fortuna da família e erigir as bases de seu poder político a partir de Florença, a rival toscana de Siena.

A associação entre a contabilidade dos recursos públicos e a grandeza das Repúblicas, no entanto, tornou-se menos frequente na pintura depois das tábuas e dos quadros sienenses. O Renascimento nos Países Baixos foi prolífico em representações pictóricas de registros de contas, porém como expressão de atividades cotidianas e não das boas práticas administrativas a serviço da República. Essa produção situou-se no contexto da passagem do centro dinâmico da economia europeia das Repúblicas italianas para a República das Sete Províncias Unidas dos Países Baixos, conformando o que Arrighi (1996) identificou como o segundo ciclo sistêmico de acumulação de capital e a efêmera hegemonia mundial holandesa. A pintura flamenca de gênero dos séculos XVI e XVII legou-nos representações como *Os Dois Coletores de Impostos*, de Marinus van Reymerswaele, cuja cena retoma o registro de moedas em livro caixa, expediente que Benvenuto di Giovanni imortalizou com os camerlengos de Siena.

Se os quadros flamencos não enfatizavam a utilidade dos registros das contas para a boa administração das Repúblicas, essa relação não escapou a Simon Stevin. Conselheiro do Príncipe Maurício de Nassau, Stevin (1608) inseriu um Livro de Contas do Mercador à maneira da Itália e um Livro de Contas do Príncipe à maneira da Itália em suas vastas Memórias Matemáticas. Polímata, ele dedicou seus tratados sobre contabilidade ao Duque de Sully, superintendente de finanças na corte de Henrique IV da França, na expectativa de oferecer-lhe subsídios para o controle da arrecadação dos dinheiros públicos. Tratava-se de um destinatário estratégico. Atribui-se, afinal, ao Duque de Sully a recuperação das finanças francesas após um longo período guerras religiosas (DE LA REZA, 2009).

A presença das práticas contábeis em livros dedicados à educação dos homens de Estado e em pinturas que exortavam virtudes cívicas escasseou em medida diretamente proporcional à intensificação da presença dos profissionais das contas naquilo que Carlos de Carvalho (1908) denominava esconsa banca de trabalho. Entre a publicidade em pinturas e os esconderijos dos escritórios, o historiador Jacob Soll sustenta que evanesceu a grandeza da contabilidade. Ele usou como medidas para a sua avaliação a ausência dos contadores e das suas práticas em quadros e, ainda, o aparecimento deles em livros que misturavam imagens de humildes escriturários com as de vigaristas consumados. Em suas palavras, “*no one publicly celebrates the virtues of balancing one’s books and of audits with great art or gripping characters*” (SOLL, 2014).

Soll (2015) dedicou um livro à grandeza da contabilidade e ao seu uso por grandes personagens da história, dos livros de contas dos Medici ao *Compte Rendu ao Roi* de Jacques Necker. Ele, no entanto, é um exemplo de como, ausente de pinturas, as práticas contábeis ganharam as páginas dos estudos históricos, sobretudo nos países de língua inglesa (CARMONA, 2006; CARNEGIE; POTTER, 2000; KUTLUK; AGYAR; ERSOY, 2011; SÁNCHEZ-MATAMOROS; GUTIÉRREZ-HIDALGO, 2010, 2011; WILLIAMS; WINES, 2006). Se tomado isoladamente, seu lamento sobre a ausência de personagens emocionantes que celebrem as virtudes do balanço de contas parece recorrer a exemplos de manifestações culturais que mostravam a pluralidade das inserções sociais das práticas contábeis, expediente típico da *New Accounting History (NAH)*, para demandar uma forma de reconhecimento consagrada por estudos realizados no âmbito da *Traditional Accounting History (TAH)*. O foco do que se convencionou denominar TAH concentrou-se na evolução do método das partidas dobradas, em seu emprego e nos profissionais responsáveis por utilizá-los (CARMONA; EZZAMEL; GUTIÉRREZ, 2004). A TAH, em grande medida, teve sua definição delineada de modo relacional, por comparação aos estudos possuidores das características da NAH.

A NAH, a despeito do qualificativo, já não pode ser considerada tão nova. A abordagem desenvolveu-se a partir dos anos 1980, com o concurso das *Perspectives on Accounting Conferences* de 1985, 1988 e 1991 (MILLER; HOPPER; LAUGHLIN, 1991). Em comum com os estudos da *Nouvelle Histoire* dos *Annales*, uma década mais velha, a NAH recorre à interdisciplinaridade e esposa uma pluralização de métodos, objetos e abordagens sobre os saberes, as práticas e os profissionais contábeis. Sua abrangência recobre desde as representações de contadores e de suas contas nas artes até as abordagens foucaultianas da contabilidade como instrumento de controle (ARMSTRONG, 1994; STEWART, 1992), passando pelo seu emprego para aprofundar os conhecimentos sobre a história de empresas, em um diálogo da *Accounting History* com a *Business History* (MATHIAS, 1993; SAYED, 2020).

A produção de artigos no âmbito da história da contabilidade, NAH ou TAH, é concentrada nos países anglófonos, segundo Kutluk, Agyar e Ersoy (2011). Eles analisaram um universo amplo de revistas para o período entre 2000 e 2009, e identificaram que autores do Reino Unido predominaram com larga margem, sendo responsáveis por mais de duas vezes o número de artigos provenientes dos Estados Unidos e da Austrália, a segunda e a terceira origens mais comuns dos autores respectivamente. Fowler e Keeper (2016) identificaram padrão similar para o caso da *Accounting History Review* entre 1996 e 2015, embora declinante, em razão da crescente participação de autores de outros lugares. Walker (2005), por sua vez, rastreou um paulatino processo de desconcentração nos anos 2000, com o avanço no número de trabalhos publicados em outros idiomas que não o inglês. Em particular, destacou as publicações em espanhol, o segundo mais frequente. Esse resultado é aderente ao encontrado por Kutluk, Agyar e Ersoy (2011), que mostram a Espanha como a quarta origem mais comum de autores no campo da história da contabilidade entre 2000 e 2009.

Além da concentração de estudos em idioma inglês, Sayed (2020) mostrou também a tendência ao estreitamento dos diálogos entre a *Accounting History* e a *Business History*. Segundo o autor, entre 2004 e 2013, na *Accounting History Review*, 56,10% dos artigos publicados referiam-se à história da contabilidade com foco em empresas. Desses, 56,52% foram estudos sobre companhias situadas no Reino Unido e, na segunda posição, 7,52% sobre firmas localizadas nos Estados Unidos.

O diálogo entre *Accounting History* e a *Business History* tem constituído, no Brasil, uma entrada privilegiada dos estudos que exploram a contabilidade ao longo da história. Já em 1974, Sérgio Miceli traduziu para a *Revista de Administração de Empresas* um artigo no qual Frédéric Mauro apontou a importância da contabilidade como fonte para os estudos sobre a história econômica das empresas (MAURO, 1974). Essa trilha foi percorrida recentemente nas teses

Andrade (2013) e Sayed (2016). Andrade discorreu sobre a transferência sistemática de recursos da colônia para os grandes comerciantes portugueses efetuada pela Companhia Geral de Comércio de Pernambuco e da Paraíba, por via da manipulação de seus lucros e da contração de dívidas. Sayed, valendo-se das definições gramscianas de hegemonia e ideologia, analisou os relatórios anuais emitidos pelo Banco do Brasil entre os exercícios 1854 e 1902 e constatou que a instituição pagava aos acionistas, na forma de dividendos, valores que a descapitalizam e, assim, obrigavam-na a recorrer aos cofres públicos para sanar suas dívidas, transferindo recursos públicos para a classe dominante.

Esse caminho também aparece no artigo de Lopes de Sá (2010), sobre o livro que registrava o comércio praticado por Manoel de Sousa Guedes; no de Cosenza, De Rocchi e Campello Ribeiro (2014), acerca dos livros contábeis da Casa Boris, de Fortaleza; e, ainda, em De Rocchi e Cosenza (2018), que analisaram os livros de contas da Companhia H. Kettenburg & Co entre 1868 e 1875, para evidenciar a utilidade da contabilidade para a administração da empresa em um contexto de incipiente desenvolvimento industrial no Rio Grande do Sul. Sampaio, Gomes e Porte (2017), por seu turno, exploraram as relações entre contabilidade, gênero, negócios e poder no Maranhão do século XIX, a partir da figura de Anna Jansen.

Além do foco na contabilidade de negócios, nota-se que o século XIX é o período que concentra a maior parte dos artigos publicados sobre o Brasil em periódicos internacionais especializados. Isso ocorre mesmo quando o foco não é empresarial. É o caso, por exemplo, dos trabalhos de Rodrigues e Sangster (2013); Rodrigues *et al.* (2015); Silva, Rodrigues e Sangster (2019). Raros são os estudos que adentram a era republicana. Quando o fazem (RODRIGUES *et al.*, 2011), não aprofundam a abordagem de problemas específicos da época, seja no âmbito da contabilidade de empresas ou do setor público.

Com efeito, abordagens históricas que considerem os empregos da contabilidade no setor público e no período republicano são escassas na historiografia brasileira. Sobre os balanços do setor público, mas para o Império do Brasil, há o texto de Lopes e Hanley (2014), que mostrou como os municípios sofreram com a falta de regulamentação orçamentária e que as suas demonstrações não eram consistentemente elaboradas com base nas prestações de contas dos anos anteriores. Similarmente, Galvão (2020) discutiu o caráter quase fantasioso das leis orçamentárias de municípios paulistas entre 1834 e 1850, com saldos persistentes coabitando contraditoriamente com renitentes pedidos de verbas adicionais. Pode-se asseverar ainda que Sayed (2016) tratou de objeto com evidentes conexões com o poder público, dada a natureza do Banco do Brasil. No entanto, esse não foi um trabalho sobre a contabilidade como instrumento de gestão e controle da Fazenda Pública.

Para o período republicano, dois artigos abordaram diretamente aspectos das práticas contábeis no setor público. Adde *et al.* (2014) exploraram o funcionamento da comissão de contadores reunida em 1914 para trabalhar na reforma da contabilidade do Tesouro federal. Azevedo e Pigatto (2020) trataram do estabelecimento da contabilidade dual (orçamentária e patrimonial) no Tesouro paulista a partir da ação do contador Carlos de Carvalho e sob a influência teórica italiana. Os dois textos estão conectados, pois Carlos de Carvalho influenciou na formação da comissão de 1914, e ambos contribuem para o entendimento de um assunto pouco explorado pela historiografia brasileira.

Esta tese procura contribuir para suprir essa lacuna. De fato, apesar de escassamente exploradas pela historiografia brasileira, as questões a que ela se dedica – a organização das normas e serviços de contabilização dos recursos públicos, sua instrumentalidade para a gestão e o controle das *res publica*, assim como sua utilidade à responsabilização dos agentes públicos – antecedem a pintura de Benvenuto di Giovanni e o livro de Simon Stevin. Já Aristóteles (1998) conferiu-lhes importância grande. Para ele, mesmo os corpos políticos que escolhessem decidir por meio de uma representação de magistrados eleitos deveriam reservar a deliberação acerca da fiscalização das contas públicas ao conjunto de todos os cidadãos.

Ora, a fiscalização das contas públicas pressupõe sua organização e, para isso, a contabilidade é instrumental. Contar e prestar contas são funções complementares como notam Bovens, Goodin e Schillemans (2014), já que *accounting* está na base do desenvolvimento da noção de *accountability*. De modo complementar, ademais, essas questões foram tratadas pelos liberais do Império e por importantes agentes políticos durante a Primeira República (1889 - 1930). Eis a razão pela qual esta tese trata de instituições de contabilidade pública e de tomada de contas.

Tomada de contas<sup>1</sup> foi a expressão por excelência usada para referir-se ao controle externo e à fiscalização dos recursos públicos no período da República recoberto por esta tese, 1889 a 1937. As próprias comissões parlamentares republicanas que se dedicavam a essa fiscalização denominavam-se “de Tomada de Contas”. As instituições de controle externo da República brasileira se inseriam, nesse sentido, no que Posner e Shahan (2014) definiram como

---

<sup>1</sup> O sentido em que a expressão é empregada na tese, portanto, é de ampla prestação de contas e de responsabilização; não se confunde com a definição estrita consagrada pela Instrução Normativa nº 84, de 2020, do Tribunal de Contas da União: “instrumento de controle externo mediante o qual o Tribunal de Contas da União apura a ocorrência de indícios de irregularidades ou conjunto de irregularidades materialmente relevantes ou que apresentem risco de impacto relevante na gestão, que não envolvam débito, com a finalidade de apurar os fatos e promover a responsabilização dos integrantes do rol de responsáveis ou do agente público que tenha concorrido para a ocorrência, definido nos termos desta instrução normativa” (BRASIL, 2020).

a primeira geração de auditoria, voltada para a avaliação da legalidade e da regularidade das finanças públicas. Nesse momento, ainda distante das apreciações de performance para os quais avançaram as instituições de controle externo desde os anos 1960, a fiscalização era entendida essencialmente como tomada de contas, uma análise de *compliance* da execução orçamentária com as autorizações legislativas e as normas do direito financeiro, as orçamentárias e de contabilidade pública em particular.

Esta tese trata, pois, da dupla funcionalidade da contabilidade aplicada ao setor público, contar os recursos públicos e prestar contas de sua gestão. Em outros termos, ela discute sua utilidade como instrumento de gestão e de responsabilização públicas. Partindo da constatação factual de que a Primeira República brasileira criou o Tribunal de Contas da União (TCU) e promoveu a codificação das normas federais de contabilidade do setor público, a tese dedica-se à compreensão de três questões.

A primeira refere-se ao fato de que a criação de uma corte de contas e a codificação das normas de contabilidade pública foram medidas consideradas, mas não efetuadas, ao longo do Império. Entender os motivos para esse resultado implicou compreender, igualmente, as características das instituições de contabilidade pública e de tomada de contas construídas sob a liderança saquarema. Importou, em suma, delinear o legado que alcançou a República quanto a essas instituições e o terreno a partir do qual ela pôde avançar. Isso foi desenvolvido no primeiro capítulo da tese.

A segunda questão é a natureza dos avanços promovidos pela Primeira República. Esse é o cerne da tese. Defende-se aqui a ideia de que houve uma modernização conservadora das instituições de contabilidade pública e tomada de contas. A expressão modernização conservadora, ou ainda *aggiornamento* conservador, não é empregada no sentido que lhe conferiu Barrington Moore Junior (1975) ao tratar do desenvolvimento do capitalismo no Japão e na Alemanha, que comportou pactos políticos entre oligarcas rurais e burgueses, sob a regência estatal, para se efetuar a industrialização. Usamo-la para designar a ressignificação, durante a Primeira República, de traços da institucionalidade de contabilidade pública e tomada de contas assentada pelos conservadores durante o Império do Brasil. Os capítulos 2, 3 e 4 são dedicados a compreender as bases políticas sobre as quais se efetivou essa modernização; seu paulatino processo de consolidação e seus limites; suas conexões com as políticas fiscal e monetária, bem como com o crédito externo brasileiro; as diferentes abordagens conferidas às funções de contar para os governos e de prestar as contas dos governos.

A terceira questão abordada pela tese refere-se ao processo de desconstrução dos avanços proporcionados pela modernização conservadora entre 1930 e 1937. Sustenta-se, aqui,



que houve um retrocesso no âmbito das instituições de contabilidade pública e tomada de contas ao longo do Governo Provisório (1930 - 1934) e do Governo Constitucional de Vargas (1934 - 1937). Denominamo-lo de *indietreggiamento* autoritário, por oposição à expressão *aggiornamento* conservador. O capítulo 5 discorre sobre as políticas que o conduziram e os elementos que o conformaram, fazendo refluir os progressos graduais havidos durante a Primeira República no sentido de contabilizar os recursos públicos e prestar contas de sua gestão.

A tese foi construída sobre fontes primárias, com destaque para os anais de debates parlamentares, os relatórios de ministros da Fazenda, as mensagens de presidentes da República, os balanços publicados pela Contadoria Central da República e as colunas de jornais de época, dentre os quais os mais utilizados foram o Correio da Manhã e o Jornal do Commercio. O material foi considerado à luz da bibliografia de apoio. Múltiplas referências a um mesmo assunto, colhidas em fontes distintas, foram conjugadas para construir a narrativa. Essa construção foi presidida por um procedimento em particular: procurou-se, ao longo de todo o texto, comparar as discussões a respeito dos rumos das instituições de contabilidade pública e tomada de contas com os resultados efetivamente positivados na forma de normas legais e com o funcionamento das organizações que deveriam dar-lhes cumprimento. Vale dizer, foram analisados projetos em debate, os vencedores e os vencidos, e as decorrências práticas da implementação das abordagens vencedoras.

O recurso à análise do processo de construção das instituições foi útil em diferentes sentidos. Primeiro, evidenciou que os resultados institucionais foram frutos de escolhas efetuadas no bojo de correlações políticas de forças e que havia alternativas ao que se consolidou. Nesse aspecto, a seu modo, reforçou um truísmo em história, pois mostrou que as opções vitoriosas nada tiveram de naturais. Segundo, permitiu comparar discursos entre si e os objetivos externados por eles com o funcionamento das instituições de contabilidade pública a que eles se referiam. Esse expediente possibilitou vislumbrar as contradições e as estratégias que permearam a modernização conservadora e o retrocesso autoritário no âmbito daquelas instituições. Terceiro, abriu-se a senda por meio da qual se pôde captar a trajetória dos agentes responsáveis tanto pela modernização quanto pelo recuo, os vencidos e os vencedores nessas jornadas.

Nesse movimento, a tese abordou as trajetórias de agentes pouco visitados pela historiografia brasileira. Trata-se de contadores que compuseram a elite da classe profissional no Rio de Janeiro e em São Paulo, profissionais que militaram no setor público do estado de São Paulo e da União, produziram textos, subsidiaram tecnicamente a modernização

conservadora efetuada na Primeira República, lideraram associações de classe e fizeram política.

Ao afirmar que as suas trajetórias foram consideradas para se efetuar a análise da construção das instituições de contabilidade pública na Primeira República, externamos dois conceitos empregados para desenvolver os argumentos contidos na tese a partir das evidências colhidas nas fontes: o de instituição e o de trajetória.

Segundo Bourdieu (1996a), as trajetórias não devem ser entendidas como biografias, no sentido de fios de acontecimentos ligados para produzir relatos de vida. Trata-se de uma noção relacional que pressupõe a contínua consideração das sucessivas posições ocupadas por um mesmo agente em um espaço social sujeito a transformações. Em *As regras da arte* (BOURDIEU, 1996b), o autor reforça a dialética agente/estrutura implícita na definição de trajetória, ao asseverar que não faria sentido apreender os acontecimentos sucessivos de uma vida dissociados das estruturas sociais nos quais eles se dão. Nesta tese, são abordadas as intersecções das trajetórias de contadores de dois grupos, do Rio de Janeiro e de São Paulo, com o processo de construção das instituições de contabilidade pública na Primeira República e sua desconstrução no período seguinte.

Já o conceito de instituição que se emprega ao longo da tese advém de Douglas North. North (2002) definiu as instituições, formais e informais, como as regras do jogo em uma sociedade, criadas para influenciar as interações humanas. Elas podem ser tanto normas como costumes. Hall e Taylor (2003) enfatizaram que os estudos institucionalistas históricos associam as instituições a procedimentos, protocolos, normas e convenções inerentes à estrutura das comunidades políticas e da economia. Tolbert e Zucker (1996) salientaram que a institucionalização ocorre quando algumas práticas e disposições se tornam amplamente aceitas e são consideradas necessárias para uma organização. Para este resultado, Hampel, Lawrence e Tracey (2017) argumentam que as ações de indivíduos e dos grupos são essenciais. Ora, essa perspectiva sublinha a utilidade das trajetórias para a análise dos processos de desenvolvimento das instituições.

Nesta tese, as instituições de contabilidade pública e tomada de contas são consideradas em seus aspectos formais e informais. Do ponto de vista formal, foram analisados os projetos de normas (leis, decretos, regulamentos) comparativamente com as regras positivadas e o funcionamento das organizações encarregadas de aplicá-las. Quanto aos aspectos informais, o impacto de um pacto político não escrito sobre as organizações responsáveis por aplicar as regras foi crucial para avaliar como as instituições em comento foram assentadas e

desenvolveram suas rotinas. Com efeito, essa dimensão informal, não positivada, esteve na raiz do *aggiornamento* conservador efetuado na Primeira República.

As ideias de dois autores em particular contribuíram para a formulação da noção de *aggiornamento* conservador das instituições de contabilidade pública e tomada de contas. Lessa (2015) vislumbrou na política dos estados de Campos Sales uma reedição seletiva do modelo saquarema de governo administrativo sistematizado pelo Visconde do Uruguai. Nessa seleção, está a concepção segundo a qual os governos se realizam na administração e que essa é conduzida pelo Poder Executivo, considerado o intérprete do interesse geral e idealmente sobranceiro às paixões partidárias. Para melhor compreender a ideia de bom governo no qual os saquaremas assentaram as instituições de contabilidade pública que plasmaram, valemo-nos da noção de direção política e intelectual saquarema, desenvolvida por Mattos (1987). Em suma, esta tese desenvolve uma abordagem segundo a qual as instituições de contabilidade pública e tomada de contas foram modernizadas dentro do quadro da política dos estados, o que importou a atualização de traços do sistema conservador herdado do Império.

A natureza conservadora da modernização das instituições de contabilidade pública e tomada de contas promovida ao longo da Primeira República respondeu a um desafio que tais instituições colocavam, e ainda colocam, às Repúblicas, entendidas essas não apenas como regimes políticos, mas como formas de gestão da *res publica*. Trata-se do potencial de ampliar a visibilidade do uso dos recursos públicos e de, assim, amparar demandas por responsabilização daqueles que os manejaram perante um corpo de representantes dos cidadãos.

Esse desafio, segundo Soll (2015), foi o responsável pelo abandono das boas práticas contábeis por soberanos que se incomodavam com o que as demonstrações financeiras poderiam evidenciar. Esta, afinal, é uma decorrência do emprego sistemático dos instrumentos de contabilidade por entidades públicas ou privadas: além de contar os números, eles permitem contar histórias (MCWATTERS, 2019). Isso embute à contabilidade uma dimensão intrínseca de *accountability* (BOVENS; GOODIN; SCHILLEMANS, 2014). Incômoda para alguns em alguns momentos, ela pode também ser virtuosa e celebrada, como o próprio Soll reconhece e a pintura *Il buon Governo nell'ufficio della Gabella* exemplifica.

A alegoria carrega em si as duas dimensões do emprego sistemático das técnicas de contabilidade no setor público. O filactério que sai da boca do ancião que representa a República de Siena afirma que quem bem administra reina. Há aí a dimensão de instrumento de apoio à boa gestão da coisa pública. A própria existência da pintura e sua conservação ao longo dos séculos, por outro lado, evidencia a dimensão de *accountability*. O que se faz no ofício da gabela é de interesse do público e a ele deve ser dado saber, não apenas por meio da estilização dos

trabalhos dos camerlengos responsáveis, mas também por sua identificação. Foi o que Benvenuto di Giovanni fez. Na parte de baixo da pintura, a longa inscrição tornou públicos os nomes dos responsáveis pelo manejo e o controle dos dinheiros da República. Lê-se ali:

Esta é a entrada e saída da gabela geral do magnífico município de Siena em tempo do ano começado em primeiro de janeiro de 1473 e terminado em último de 1474, na época dos estimados homens Pedro de Francescho de Goro camerlengo, mestre Franciescho de Missere Peri medicho, feito por Fabriççio Soççi, ser Arduino de Lonardo, Franciescho de Baldo Talomei, executores nos primeiros seis meses. Soççino de Façio Belgliarmati, ser Iachomo di Piero Umidi, Iachomo di Lodovicho Arrighi, Pietro Pavolo di Façio Gallerani, executores nos seis meses seguintes. Nicholo di Picholuomo escrevente, ser Franciescho d'Anthonio notário dos executores nos primeiros seis meses e ser Galgano di Cenni pelos seis meses seguintes. Frater Gregorius Valentianus escreveu (DI GIOVANNI, 1474, *online*, tradução livre).<sup>2</sup>

A presente tese explora como agentes políticos e profissionais contábeis construíram e fizeram funcionar as instituições de contabilidade pública e tomada de contas da jovem República. A forma como responderam ao desafio de modernizar os instrumentos contábeis que apoiavam a gestão das receitas e das despesas públicas e, ao mesmo tempo, tinham o potencial de expor a julgamento público os agentes responsáveis por geri-las conformou um *aggiornamento* conservador. Para entendê-lo, faz-se necessário, antes, apreciar a herança imperial recebida e os traços dela que foram atualizados às condições republicanas. Esse é o assunto do próximo capítulo.

---

<sup>2</sup> “*Questa è l’entrata e l’uscita della generale chabella del magnifico comune di Siena per tempo d’uno anno inhominciato addi’ primo di genaio 1473 e finito a di’ ultimo di dicembre 1474, al tempo delli spectabili uomini crescentio di Pietro di Franciescho di Goro chamarlengho, maestro Franciescho di Missere Peri medicho, rede di Fabriççio Soççi, ser Arduino di Lonardo, Franciescho di Baldo Talomei, esecutori per li primi sei mesi. Soççino di Façio Belgliarmati, ser Iachomo di Piero Umidi, Iachomo di Lodovicho Arrighi, Pietro Pavolo di Façio Gallerani, esecutori per li sechondi sei mesi. Nicholo’ di Picholuomo scrittore, ser Franciescho d’Anthonio notaio delli esecutori per li primi sei mesi e ser Galgano di Cenni per li sechondi sei mesi. Frater Gregorius Valentianus scripsit*”, no original.

## 2 O PROTEU DO ABUSO E OS OLHOS DE ARGOS

*Em fim, esta terrível administração de fazenda não toma conta a ninguém, porque ninguém dá conta* (BRASIL, 1878d, p. 42).

*O Protheu do abuso transforma-se sem desaparecer. O orçamento melhor acabado não é afinal senão uma previsão e, como toda previsão, falível* (BALANÇOS, 1883, p. 1).

Defende-se ao longo desta tese que, durante a Primeira República, instituições de contabilidade pública e de prestação de contas foram criadas, reformadas e postas a funcionar segundo uma perspectiva predominantemente conservadora, que impôs limites práticos às regras constitucionais e legais de *accountability*, ao mesmo tempo que amparou o desenvolvimento de instrumentos de apoio à gestão orçamentária. Esse processo atualizou, à luz das particularidades do regime republicano federativo estabilizado pela política dos estados, a direção política saquarema no âmbito das contas públicas, caracterizada pela ênfase na ação administrativa e hierárquica do Poder Executivo, desembaraçada de efetivo controle parlamentar.

A fim de avaliar o alcance da atualização promovida ao longo da Primeira República, faz-se necessário conhecer o quadro herdado do Império, afinal várias das reformas realizadas remeteram diretamente, em suas justificativas, ao legado imperial. Essa é a razão de existência do presente capítulo. Seu papel é preparatório no conjunto da tese. Como tal, recobre um período longo sem o mesmo aprofundamento de pesquisa dedicado aos capítulos subsequentes.

As discussões políticas sobre as instituições brasileiras de contabilidade pública e tomada de contas datam da primeira legislatura do Parlamento imperial (1826-1829). A primeira epígrafe que abre este capítulo foi extraída dos debates parlamentares de 1826. Estava em discussão o projeto de lei de autoria dos senadores José Ignácio Borges e Felisberto Caldeira Brandt, então visconde de Barbacena, que propunha a criação de um Tribunal de Revisão de Contas. Barbacena defendeu-o desferindo um ataque ao sistema fazendário que o Império herdara dos tempos joaninos, quando se consagrou que a execução orçamentária e o julgamento das contas do exercício financeiro ficariam sob os cuidados de uma mesma organização, o Real Erário, depois Tesouro Nacional, pertencente ao Poder Executivo.

O Tribunal de Revisão de Contas independente com relação ao Poder Executivo não foi criado em 1826 nem nos 63 anos seguintes do Império. Em 1883, o *Jornal do Commercio* queixou-se do caráter estacionário da legislação brasileira acerca da contabilidade pública, especialmente quanto à demora para o levantamento dos balanços a serem submetidos à

apreciação do Parlamento. A segunda epígrafe que abre este capítulo mostra como o diário carioca se valeu da mitologia grega para reclamar das manipulações dos orçamentos, efetuadas à revelia do Poder Legislativo, e da inadequação da prestação de contas do Poder Executivo.

Segundo o jornal, os balanços do Império comportavam-se à semelhança de Proteu, filho de Netuno que possuía o dom de conhecer o passado e o futuro, mas assumia formas diversas e assustadoras para resistir às interpelações dos curiosos. Eles deveriam revelar a execução passada e a projeção futura de receitas e despesas, mas escondiam do Poder Legislativo a verdade dos orçamentos. A verdade dos orçamentos foi expressão comumente empregada ao longo do período recoberto pela tese para designar a aderência da execução orçamentária às autorizações votadas pelo Parlamento e aos termos da legislação aplicável. Ao longo do regime imperial, a sistematização das normas de contabilidade pública e a criação de um tribunal de contas foram medidas recorrentemente debatidas no Parlamento. Segundo seus defensores, elas tinham o objetivo de ampliar a transparência das ações executivas aos olhos daqueles que Bernardo Pereira de Vasconcelos (1899, p. 17) chamava de Argos da representação nacional, os parlamentares. Com o concurso de uma corte especializada e auxiliar do Poder Legislativo, contava-se avançar na seara da responsabilização dos agentes públicos.

Essas matérias se inseriram no sensível debate sobre o equilíbrio dos poderes no regime monárquico brasileiro, em especial quanto ao grau de ingerência do imperador na administração pública. Tal inserção ofereceu os limites dentro dos quais se desenvolveram as discussões sobre a sistematização das normas contábeis do setor público e a instituição de um tribunal de contas. Ela é a chave para entender porque Rui Barbosa, na exposição de motivos do decreto que criou o Tribunal de Contas da União em 1890, qualificou como fraco e defeituoso o sistema de contabilidade que o Império legara ao novo regime (BARBOSA, 1999).

A próxima seção detém-se sobre as bases do sistema de contabilidade pública e de tomada de contas do Império, um mecanismo monstruoso segundo o Visconde de Barbacena.

## **2.1 Um “sistema monstruoso”**

O marco legal inicial para a contabilidade governamental por partidas dobradas, no Brasil, conforme Rodrigues e Sangster (2013) notaram, foi o Alvará de 28 de junho de 1808. Ele criou o Erário ou Tesouro Geral e Público no Estado do Brasil, com as mesmas prerrogativas que a Carta de Lei de dezembro de 1761 havia garantido ao Real Erário ou Erário Régio, em Lisboa. Como argumenta Cruz (2014), o Erário Régio constituiu importante pilar de governança da gestão do Marques de Pombal, pois centralizou as decisões em matéria fiscal, antes

dispersas<sup>3</sup>. O Erário criado pelo Alvará de 1808 foi concebido, também, sob espírito centralizador, com o objetivo de aumentar o controle sobre os ingressos e os dispêndios de recursos. Nesse sentido, as Juntas de Fazenda e Revisão foram abolidas, realizando-se a unificação da jurisdição fazendária.

O Erário foi criado com um presidente, lugar-tenente do príncipe regente no órgão; um tesoureiro-mor; um escrivão e três contadores gerais. A esses últimos cabia coordenar os serviços de cobrança, escrituração e fiscalização das rendas reais. A forma da escrituração, todavia, não foi deixada ao talante dos contadores gerais; ela deveria ser efetuada pelo método das partidas dobradas:

Para, que método de escripturação, e formulas de contabilidade da minha Real Fazenda não fique arbitrario, e sujeito à maneira de pensar de cada um dos Contadores Geraes, que sou servido crear para o referido Erario: ordeno que a escripturação seja a mercantil por partidas dobradas, por ser a unica seguida pelas Nações mais civilisadas, assim pela sua brevidade para, o maneiio de grandes sommas, como por ser a mais clara, e a que menos lugar dá a erros e subterfúgios, onde se esconda a malícia e a fraude dos prevaricadores. (BRASIL, 1891a, p. 7).

Os livros a serem escriturados segundo o método das partidas dobradas eram o Diário, o Mestre ou Razão e o Borrador ou Memorial, além de um Auxiliar de Contas. D. João preocupou-se com a integridade dos livros e a sua utilização como instrumento de controle fiscal. O que lá era escriturado somente poderia ser modificado mediante consulta do presidente do Tesouro ao príncipe regente, para impedir adulterações. A utilidade consistia em permitir, sem delongas, o conhecimento de cada um dos devedores e dos exatores das rendas reais. O alvará, ademais, apontou a tendência de difusão daquele método contábil pelas “nações civilizadas” no albor do século XIX.

De fato, o uso das partidas dobradas é antigo nas atividades privadas e públicas, porém não dominante até avançado o século XIX. Segundo Yamey (1949), os manuais de contabilidade já ensinavam, com poucas variações de forma, o método das partidas dobradas desde o século XVII. Entretanto, o seu uso não preponderava, uma vez que as necessidades gerenciais e de informação dos negociantes podiam ser satisfeitas com técnicas como o registro por partidas simples e a manutenção de livros-caixa. Para esse autor, Sombart teria exagerado na importância das partidas dobradas para o desenvolvimento do capitalismo em *Der Moderne Kapitalismus* (1902), já que as partidas simples ainda eram amplamente usadas nas atividades privadas depois de três séculos da publicação da *Summa Arithmetica* de Luca Pacioli em 1494.

---

<sup>3</sup> Sobre o Erário Régio, veja-se, ainda, Lira (2013).

As partidas dobradas, para Yamey (1956), foram difundidas apenas ao longo do século XIX, graças à proliferação das sociedades por ações e ao incremento de atenção das autoridades fiscais sobre a produção e a renda tributáveis. Esses processos estimularam a entrada sistemática de contadores profissionais, para os quais as partidas dobradas eram sinônimo de boa contabilidade, nos quadros das empresas.

Para o setor público, Soll (2015) discorreu sobre as idas e vindas do emprego das partidas dobradas como mecanismo de *accountability*. Para ele, a aplicação do método favoreceu a solidez financeira dos governos que o adotaram, os quais, conseqüentemente, viram ampliadas suas possibilidades de induzir o crescimento econômico. No entanto, o potencial da técnica para ampliar a transparência das ações financeiras fez sua aplicação colidir com o desejo político de se evitar julgamentos de responsabilidade baseados nas informações produzidas a partir de seu uso. Isso resultou, segundo Soll, em descontinuidades de aplicação e no conseqüente enfraquecimento dos Estados que a abandonaram. O caso mais claro teria sido o de Luís XIV, que abdicou da prática de fazer-se acompanhar dos livros-razão que Colbert lhe preparava, tão logo o ministro falecera. Talvez forçando o argumento de seu livro, Soll identificou aí a raiz dos problemas que conduziram o Estado francês à ruína financeira anterior à revolução de 1789.

Na administração pública do Império do Brasil, o emprego das partidas dobradas, embora fosse regra desde 1808, também passou por momentos de desprestígio e convívio com as partidas simples. Independente o país, a Constituição Imperial de 1824, em seu artigo 170, reservou ao Tesouro Nacional as incumbências que o Alvará de 1808 atribuía ao Erário. O artigo 172 introduziu uma novidade quanto à prestação de contas, que fazia contrastar o caráter constitucional da monarquia que se instalava com o absolutismo que a precedera: o ministro da Fazenda submeteria à Câmara dos Deputados o balanço geral do ano anterior. Nos termos do Alvará de 1808, as contas gerais da Fazenda deveriam subir à real presença ao final de cada ano.

A organização do Tesouro Nacional, no entanto, ocorreu apenas com a Regência. Seis meses após a abdicação de Pedro I, a Lei de 4 de outubro de 1831 foi promulgada, conferindo ao Tesouro o caráter de um tribunal colegiado. O órgão deveria administrar e fiscalizar as receitas, as despesas e os bens públicos. Ademais, ao seu presidente caberia apresentar o balanço das receitas e das despesas referentes ao ano findo, bem como o orçamento para o ano vindouro. A norma estabeleceu também a estrutura e as atribuições das tesourarias provinciais e reforçou a obrigatoriedade da escrituração por partidas dobradas. Ela foi assinada pelo ministro da Fazenda Bernardo Pereira de Vasconcelos, um dos mais ativos militantes da



responsabilização ministerial durante a primeira legislatura imperial (1826-1829). O enfeixamento da administração e da fiscalização fazendárias no Tesouro Nacional representou, no entanto, a derrota da proposta de criação de um tribunal de contas autônomo.

A primeira legislatura imperial teve à sua frente a tarefa de editar normas regulamentares sem as quais uma série de dispositivos constitucionais permaneceria com eficácia limitada. O ponto de partida dos debates, em 1826, foi a regulamentação do artigo 133 da Constituição de 1824, que dispunha sobre os crimes de responsabilidade dos ministros de Estado. No mesmo capítulo onde se inseria esse artigo, havia outro que também demandava regulamentação, o 131, sobre o número das secretarias de Estado e as suas competências. Foi no bojo da norma regulamentar desse artigo que os senadores Caldeira Brandt e José Ignácio Borges tentaram incluir um elemento adicional de responsabilização ministerial: o tribunal de contas. Ambas as regulamentações foram debatidas em 1826, no mesmo contexto político de oposição parlamentar liberal ao governo de D. Pedro I.

A regulamentação dos crimes de responsabilidade dos ministros de Estado principiou na Câmara dos Deputados, sob o influxo da eloquência oratória de Bernardo Pereira de Vasconcelos, a quem Armitage cognominou Mirabeau brasileiro (SOUSA, 2015)<sup>4</sup>. O deputado por Minas Gerais, em nome da Comissão de Leis Regulamentares, leu, em maio de 1826, o projeto de lei sobre a responsabilidade dos empregados públicos. Vellozo (2017) explorou as diferenças entre a propositura lida por Vasconcelos, de sua autoria em parceria com Nicolau de Campos Pereira Vergueiro, e o projeto alternativo oferecido pelos deputados José Lino Coutinho e Manoel Caetano de Almeida e Albuquerque. O primeiro almejava legislar sobre a responsabilidade de todos os empregados públicos e ampliava as prerrogativas do Parlamento; o segundo, que acabou vitorioso, concentrou-se na responsabilidade de ministros e conselheiros de Estado, além de tratar de maneira mais restrita as faculdades do Poder Legislativo. O texto de Coutinho e Albuquerque foi, portanto, a base para a lei de 15 de outubro de 1827, sobre a responsabilidade de ministros e conselheiros de Estado.

O projeto de regulamentação do número das secretarias de Estado, que continha a criação do Tribunal de Revisão de Contas, foi apresentado por Caldeira Brandt no Senado em 23 de junho de 1826. Ao fazê-lo, o então Visconde de Barbacena antecipou o princípio geral que o norteava e a José Ignácio Borges: “existimos num governo monárquico constitucional, convinha, pois, que não seguíssemos as mesmas formas de um governo absoluto” (BRASIL, 1878c, p. 122). Não seguiram. Além de preverem a criação de seis secretarias de Estado com

---

<sup>4</sup> Sobre Bernardo Pereira de Vasconcelos, veja-se, além da obra de Otávio Tarquínio de Sousa, Lynch (2015) e Carvalho (1999).

as suas atribuições, propuseram a criação de um Tribunal de Revisão de Contas, com regimento próprio, no artigo 10º do projeto.

Na discussão do projeto, em 05 de julho do mesmo ano, Caldeira Brandt aprofundou a ideia, de sorte a deixar claro o que tinha por “não seguir as formas do governo absoluto”:

Nada há mais monstruoso, do que o actual systema de administração da fazenda. É um só ministro quem tem tudo a seu cargo: elle arrecada todas as rendas da nação, elle manda pagar todas as despezas, e depois elle mesmo no princípio do anno julga das suas contas do anno antecedente, e diz que estão na devida ordem. [...], esta terrível administração de fazenda não toma conta a ninguém, porque ninguém dá conta. Não há uma só nação, que tenha idéa de administração, e conserve semelhante systema (BRASIL, 1878d, p. 42).

O Senado era a casa por excelência da responsabilização ministerial, pois a Constituição de 1824 reservava-lhe privativamente, no artigo 47, a atribuição de conhecer a responsabilidade dos secretários e conselheiros de Estado. No sistema de *checks and balances* da monarquia constitucional, no entanto, o exame da administração passada começaria na Câmara dos Deputados, consoante o artigo 37 da Carta Magna. Ora, a instituição divisada pelos senadores Caldeira Brandt e José Ignácio Borges consistia, precisamente, no mecanismo que subsidiaria os parlamentares na apreciação das contas ministeriais e no julgamento das suas reponsabilidades quanto ao uso dos recursos públicos. Mais do que acabar com o sistema no qual ninguém dava contas a ninguém, tratava-se de fazer com que as contas do Executivo fossem prestadas ao Parlamento. Esse foi o pomo da discórdia do projeto, já que o imperador era o chefe do Poder Executivo e o exercitava, nos termos do artigo 102 da Constituição, por meio dos seus ministros. Ao fim e ao cabo, tratava-se de oferecer ao Poder Legislativo um mecanismo de controle sobre o poder imperial.

Naquela sessão, o projeto foi combatido pelo Visconde de Maricá. Para ele, era injusto afirmar que as repartições não “davam suas contas” e inviável apreciar o projeto, porque não estava acompanhado do regulamento do tribunal que se pretendia criar (BRASIL, 1878d). Na sessão do dia seguinte, o governo fez sentir sua presença. O ministro do Império e dos Estrangeiros, Visconde de Inhambupe, e o da Fazenda, o Visconde de Baependi, ambos senadores, atacaram a propositura por não apresentar o regulamento do tribunal de contas. Para Baependi, inexistia a situação de ninguém prestar contas a ninguém, e o projeto desconsiderava a fiscalização hierárquica que o ministro da Fazenda exercia sobre o tesoureiro-mor, responsável pela entrada e saída de dinheiros do Tesouro.

Indignado, o ministro da Fazenda defendeu o sistema fazendário alicerçado no Alvará de 1808 e a dignidade dos que presidiram o Tesouro, desafiando os presentes a apontar qual

deles houvera enriquecido ilicitamente. Baependi só via alguma serventia em um tribunal de contas caso o órgão avaliasse previamente as despesas. Se, como o projeto indicava, sua destinação era o julgamento de dispêndios já efetuados, concorreria apenas para o aumento dos gastos. O ministro inseria no debate um elemento, *ver-se-á*, de longa duração: a contraposição entre o controle prévio e o posterior dos atos de receitas e despesas. Ambos remetiam a diferentes modelos institucionais de controle externo, referidos nas experiências de países como França, Itália e Bélgica, recorrentemente mobilizadas nas discussões ao longo do Império e na Primeira República. Ademais, sua intervenção permite vislumbrar como a temática da prestação de contas se inseria em um quadro mais amplo, que retratava diferentes visões sobre a separação dos poderes no governo constitucional que a Constituição de 1824 instituiria.

Para o ministro da Fazenda, a supervisão hierárquica, no âmbito do Poder Executivo, bastava. Posição semelhante pode ser encontrada na defesa que, anos depois, o Visconde do Uruguai (1862), notório conservador saquarema, fez do direito do imperador, titular dos poderes Moderador e Executivo, não só de reinar como também de governar sem expor-se à responsabilização pelo Parlamento. Caldeira Brandt e José Ignácio Borges, por outro lado, apontavam para uma tendência verificada nos discursos dos liberais anos depois, a do fortalecimento do poder do Parlamento e do limite à intervenção do imperador na administração, valendo-se, entre outros mecanismos, de um tribunal de contas que oferecesse subsídios à responsabilização dos ministros da Coroa. Na defesa do projeto, Barbacena afirmou, afinal, que a nação, e não os autores do projeto, propunha a mudança na institucionalidade de prestação de contas, porque esposara um regime constitucional para o qual um dos elementos essenciais era a responsabilidade ministerial, que não se aferiria sem o exame das contas pelo Parlamento, com o concurso do Tribunal de Revisão de Contas.

José Ignácio Borges considerava a supervisão hierárquica defendida por Baependi uma ilusão, que concorria para a monstruosidade do sistema. Para ele, estabelecia-se uma corrente de irresponsabilidade pela qual o ministro, arguido por alguma irregularidade, transferia a culpa ao contador. O contador, por seu turno, poderia virar-se contra os oficiais das contadorias, sobre os quais pesaria a culpa por falhar na escrituração ou na fiscalização de ato irregular (BRASIL, 1878d). Se Inhambupe considerava a Carta de Lei de 1761, na qual se baseara o Alvará de 1808, uma obra prima, Borges fazia questão de situá-la no tempo. Ela não servia para a monarquia constitucional que instituiria a responsabilização ministerial em termos genéricos. A questão consistia em conferir exequibilidade ao mandamento constitucional e criar o instrumento institucional capaz de subsidiar a averiguação das responsabilidades.

Baependi insurgiu-se contra a ideia de uma cadeia de irresponsabilidade e conduziu o debate para o campo moral, defendendo que: “a repartição da fazenda não é uma corporação de perversos como se quer inculcar” (BRASIL, 1878d, p. 45). Reconheceu que abusos eventuais poderiam ocorrer, mas que o sistema de escrituração e tomada de contas do Tesouro não permitia conluio, nem o mais insignificante roubo. Admitia, outrossim, que os abusos se concentravam fora do Tesouro, nos armazéns, nos arsenais e a bordo das embarcações. Entretanto, prosseguiu Baependi, seria possível coibir tais desvios com a criação de um tribunal de contas? Desafiando a utilidade do controle posterior a ser executado pela instituição divisada, arrematou, valendo-se de argumentos relacionados a abusos, desvios e corrupção: “Qual será o ladrão-mestre, e sagaz que se descubra pelo exame da liquidação das contas?” (BRASIL, 1878c, p. 48).

A pergunta que Caldeira Brandt e José Ignácio Borges propunham, por meio do projeto, era outra: “póde continuar o systema de ser o ministro quem receba tudo, quem pague, e quem approve as suas contas, ou não póde?” (BRASIL, 1878d, p. 48). Deslocada a questão da divisão de poderes do Estado para a moralidade dos agentes fazendários, Caldeira Brandt encerrou a discussão indagando se o artigo que criava o Tribunal de Revisão de Contas seria mantido no conjunto do projeto de lei que definia as secretarias de Estado ou se seria dele apartado e teria a sua discussão adiada. Ao final, venceu a segunda opção.

Caldeira Brandt, entre dezembro de 1829 e outubro de 1830, e José Ignácio Borges, entre 7 de abril e 16 de julho de 1831, ocuparam a posição que cabia a Baependi em 1826. Ambos não fizeram avançar o projeto de instituição de um tribunal de contas, mas não deixaram, nos relatórios anuais que apresentaram à Assembleia Geral, em obediência ao artigo 172 da Constituição de 1824, de criticar a escrituração e os processos de tomada de contas do Tesouro Nacional. Nisso não foram os únicos. Precedeu-os o ministro da Fazenda do gabinete de 25 de setembro de 1828, Miguel Calmon Du Pin e Almeida.

Miguel Calmon, no relatório de prestação de contas apresentado em maio de 1829, não conseguiu levar ao conhecimento dos parlamentares qual era a parte do estoque da dívida ativa passível de ser cobrada, devido ao mau estado de sua escrituração (BRASIL, 1829). O futuro Marquês de Abrantes reportou as deficiências do sistema de contabilidade pública, mas não adotou a abordagem do Visconde de Barbacena, que as inseria no âmago da questão da repartição de poderes na monarquia.

Antecessor de Barbacena na pasta da Fazenda, Miguel Calmon foi um dos três deputados que fizeram parte do gabinete de 25 de setembro de 1828, junto com Pedro de Araújo Lima e Lúcio Teixeira de Gouvêa. Tratava-se, como notou Alves (2013), da primeira vez que o

imperador convidava membros da Câmara eletiva para o ministério, em um movimento que objetivou responder ao protagonismo da oposição liberal naquela casa. Sobretudo visava a neutralizar a ação de Bernardo Pereira de Vasconcelos, que, em 1827, conseguiu a aprovação da indicação que oferecera em 1826, com a finalidade de obrigar os ministros de Estado a “mostrar ao Público [na Câmara dos Deputados] suas virtudes, ou seus vícios, sua sciencia, ou sua ignorancia; saíão de seus Palácios, asilo de sua imbecilidade” (VASCONCELOS, 1899, p. 17). O deputado mineiro desejava que os Argos da Câmara pusessem seus olhos sobre os ministros, sem medo de que a influência ministerial se fizesse pesar naquela casa parlamentar.

Com a nomeação dos deputados para o ministério, Vasconcelos teve que adaptar sua demanda e propôs que os deputados-ministros não participassem das comissões parlamentares, a fim de que não influenciassem a fiscalização do Poder Executivo pelo Legislativo. Foi atendido depois de longas discussões (OLIVEIRA, 2014). Ademais, sob o pretexto de que os ministros não atendiam às expectativas, afirmou haver mudado de ideia e que somente votaria pelo comparecimento deles às discussões sobre o orçamento (VASCONCELOS, 1899). Numa dessas ocasiões, quando se deliberava sobre o orçamento de 1829, o deputado-ministro Miguel Calmon inseriu, no artigo 12 da lei de 8 de outubro de 1828, uma disposição contábil e orçamentária que aumentou as dificuldades para a aferição da responsabilidade quanto à execução orçamentária. Estabeleceu-se que o exercício financeiro não coincidiria mais com o ano civil; antes, estender-se-ia de 1º de julho de um ano até 30 de junho do ano seguinte. Essa composição do exercício financeiro foi combatida, posteriormente, por Manuel Alves Branco mais de uma vez, justamente por causar embaraços ao levantamento dos balanços. No entanto, ela perdurou até 1886.

O gabinete no qual Miguel Calmon servia como ministro da Fazenda foi desfeito em 04 de dezembro de 1829, dois meses depois de D. Pedro I, laconicamente, encerrar a sessão legislativa daquele ano e os trabalhos da primeira legislatura do Parlamento, sem realizar o discurso esperado para aquela ocasião. Alves (2013) apontou que Evaristo da Veiga, nas páginas da Aurora Fluminense, creditou a queda do gabinete à sua pouca consideração pela casa parlamentar de onde saíram três dos ministros. O autor, no entanto, sublinhou que o gabinete existira em razão do momento político no qual a oposição liberal destacava-se na Câmara, e que, portanto, seu desfazimento foi uma decorrência dos preparativos para uma nova legislatura a iniciar-se em 1830, com composição distinta. No novo gabinete, o Marquês de Barbacena, senador e entusiasta da responsabilização ministerial, ocupou a pasta da Fazenda.

Em maio de 1830, Barbacena apresentou-se ao Parlamento afirmando que nenhum ministro poderia sustentar seu posto sem a confiança dos representantes da nação, os

parlamentares, embora a Constituição de 1824 afirmasse que o imperador também a representava. A convicção da necessidade de tornar o Poder Executivo responsável perante o Poder Legislativo perpassou o relatório apresentado por Barbacena à Assembleia Geral em 1830.

O então ministro da Fazenda reafirmou o direito do Parlamento de “exigir as contas” da administração, mas reconheceu que sua prestação de contas estava prejudicada, a despeito dos esforços para imprimir alguma uniformidade à escrituração do Tesouro, “[...] porque, em contabilidade, escrituração e revisão de contas muito há que aperfeiçoar, e criar” (BRASIL, 1830, p. 1-2). Barbacena retomou a argumentação da época em que apresentou o projeto de criação do Tribunal de Revisão de Contas: o Tesouro e as demais secretarias de Estado “não estão organizadas em harmonia com o systema de fiscalização, e publicidade, que exige o Governo Representativo” (BRASIL, 1830, p. 2). Em suma, o sistema de contabilidade pública e de tomada de contas permanecia apropriado ao regime absolutista, não a uma monarquia constitucional que se deveria fundar no princípio da responsabilidade.

Todavia, o texto que resultou na lei de 04 de outubro de 1831, que organizou o Tesouro de modo a concentrar em um único órgão a execução do orçamento e o seu julgamento, foi proposto por Barbacena na sessão da Câmara dos Deputados de 19 de julho de 1830. A justificativa para a mudança de opinião foi dada pelo ministro no Plenário da Câmara, na sessão de 14 de agosto do mesmo ano:

O ministro da Fazenda não deve ser presidente do thesouro, segundo as minhas ideias, deve ser perfeitamente separado da administração do thesouro; e o tribunal de revisão de contas deve ser independente do ministro, porque tem a examinar todas as contas [...], mas enquanto a machina não está montada parece-me de incalculável vantagem reunir na mesma pessoa o presidente ou o administrador do thesouro e o ministro da fazenda [...] Poderia dizer-se que seria melhor fazer primeiro a criação de um tribunal de revisão de contas; mas eu entendo que não, por ora. (BRASIL, 1878a, p. 396).

O artigo 1º do projeto instituía o Tesouro Público Nacional, na forma de um tribunal. O artigo 8º estabelecia as atribuições do órgão, que recobriam da direção à supervisão das receitas e despesas públicas, passando pela contabilização e a tomada de contas. O artigo 9º definiu que o ministro da Fazenda seria o presidente nato do tribunal. Em suma, positivava-se a forma hierárquica de controle das contas públicas, defendida por Baependi quando da discussão da proposta dos senadores José Ignácio Borges e Barbacena quatro anos antes. A justificativa dada pelo ministro da Fazenda foi a de um recuo estratégico. Tratava-se, primeiro, de fazer funcionar de maneira uniforme o sistema fazendário para, depois, propor a separação das atividades de execução e tomada das contas. E, para reforçar suas credenciais de crítico do sistema de

contabilidade pública e prestação de contas do país, assestou suas baterias contra as contadorias do Tesouro. Não havia uma, segundo o ministro, que contasse com todo o necessário para bem realizar seu trabalho; não havia uma com registros completos; e havia mais de mês que a seção dedicada à tomada de contas se ocupava de uma única conta, sem previsão de quando finalizaria aquela fiscalização (BRASIL, 1878a).

O projeto que Barbacena enviou almejava, pois, organizar os serviços existentes antes de propor inovações institucionais de fôlego no âmbito da tomada de contas. Ele foi analisado por uma comissão *ad hoc* da Câmara dos Deputados, criada para essa finalidade. Especificamente, houve oposição ao seu capítulo II, artigos 27 a 31, que dispunham sobre a divisão dedicada à tomada de contas. O deputado Bernardo Pereira de Vasconcelos, que, desde a primeira legislatura, notabilizara-se por defender mecanismos de responsabilização dos empregados públicos em geral e dos ministros de Estado em particular, insurgiu-se contra a contadoria projetada para revisar as contas. Considerou-a inútil, por que órgão sem independência para julgar contas.

Por independência, Vasconcelos entendia, precipuamente, a ausência de vínculo de dependência entre os membros componentes do órgão tomador de contas e os órgãos fiscalizados. Essa concepção estava refletida na *Cour des Comptes* francesa (SCLIAR, 2014) criada em 1807 por Napoleão, cujos membros eram nomeados pelo imperador, mas passavam a gozar de vitaliciedade no cargo depois disso (FRANÇA, 1807). A criação da corte francesa, por seu turno, atendia diretamente a uma mudança de paradigma quanto à prestação de contas, alçada à condição de direito dos cidadãos pela Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789 (A DECLARAÇÃO..., 2017). No caso do Brasil, em face da dependência dos servidores da projetada Contadoria Geral de Revisão, Vasconcelos antecipou que votaria contra essa parte da proposição, já que “[...] os empregados farão o que o ministro lhes acenar, e então não é mais do que um espantalho, portanto não posso conceder que passe uma lei tão importante como essa sem o essencial que é um tribunal de contas independente do governo” (BRASIL, 1878a, p. 427). Esse argumento foi retomado por Silveira Martins, quarenta e oito anos depois, para defender a criação de um tribunal de contas.

Vasconcelos lamentou que o autor do projeto de 1826 não tivesse contemplado a criação do tribunal de contas no projeto de 1830, sem o que a lei seria nula. Barbacena teve o dissabor de ser indagado por Vasconcelos nos mesmos termos que interpelara Baependi e Inhambupe: “Como pôde a contadoria nomeada pelo governo tomar contas ao mesmo governo?” (BRASIL, 1878a, p. 428). A pergunta, todavia, acabaria como desafio ao próprio Vasconcelos um ano depois. Apesar da peroração do Mirabeau de Minas Gerais, o projeto foi alterado pelo

Parlamento para inserir disposições adicionais, não para excluir a Contadoria Geral de Revisão. A lei de 04 de outubro de 1831 foi aprovada com o capítulo II tal qual proposto e assinada, ironias da política, por Bernardo Pereira de Vasconcelos, ministro da Fazenda da Regência quando da promulgação da norma.

Tratava-se de obra da qual Vasconcelos não teve porque envergonhar-se depois de deixar as hostes liberais e abraçar o regresso. Os membros do seu Partido Conservador, ao longo do Segundo Reinado, manteriam essa forma de controle das contas públicas, a despeito da existência de projetos, apresentados pelos liberais, para criar um tribunal de contas e sistematizar as normas de contabilidade pública. Antes de cerrar fileiras com o regresso, no entanto, Vasconcelos teve a oportunidade de administrar o sistema fazendário que tão acerbamente criticou quando ainda pontificava na oposição liberal a D. Pedro I.

## ***2.2 The right man in the right place***

*Para o cargo de contador geral foi escolhido Manuel Alves Branco, “the right man in the right place”. (LOBO; MORAES JUNIOR, 1941, p. 3).*

O Marquês de Barbacena serviu como ministro da Fazenda entre dezembro de 1829 e outubro de 1830. Depois dele, com a precipitação da crise da abdicação de D. Pedro I, nenhum dos três sucessores permaneceu por mais de seis meses à frente do ministério. José Ignácio Borges, seu colega senador e coautor da proposta de criação do Tribunal de Revisão de Contas em 1826, foi o primeiro ministro da Fazenda do período regencial, permanecendo no cargo entre 7 abril de 1831 e 16 de julho de 1831, lapso temporal que cobriu toda a Regência Trina Provisória.

Em maio de 1831, ao reportar-se ao Parlamento, afirmou que o Tesouro, organizado pelo Alvará de 1808, não atendia aos interesses do Estado, pois “de tal modo se há enredado a sua escrituração, que não será fácil ao Ministro respectivo o compreender hoje qual he o systema econômico que a rege” (BRASIL, 1831a, p. 3). Os defeitos eram muitos, como a perda de energia com objetos de pequena monta, a falta de uniformidade na escrituração e a impossibilidade prática da tomada de contas, posto que essa atribuição concentrada em uma única contadoria causava sobrecarga e conduzia à não realização do trabalho. Borges foi além e retomou parte do discurso de Baependi sobre desvios de conduta, abusos e atos de corrupção realizados por servidores do Tesouro.

Primeiro, ressaltou que os ordenados mesquinhos oferecidos aos oficiais, amanuenses e praticantes do Tesouro, na prática, afastavam do serviço fazendário os bons profissionais, “os



que tinham préstimo”, e atraíam os inaptos. A inaptidão, no entanto, soava a elogio, já que outros tantos servidores do Tesouro eram simplesmente maliciosos e negligentes para Borges: “[...] a malícia de alguns dos seus principais Empregados, e a negligência de outros, salvo honrosas exceções, parece terem cooperado para o desarranjo que se encontra” (BRASIL, 1831a, p. 10).

Embora incisivo, Borges não retomou a ideia do Tribunal de Revisão de Contas. Mencionou o projeto de lei de reorganização do Tesouro que, discutido na Câmara, fora enviado ao Senado, mas não emitiu opinião sobre ele, por alegar não haver meditado sobre sua aplicação prática. Deixou a entender, no entanto, sua consonância com a nova abordagem de Barbacena, de primeiro ajustar os serviços para, depois, separar a execução orçamentária do julgamento das contas: “[...] parece-me que não precisamos levar a reforma a huma operação tão aparatosa, e dispendiosa, e não sei se diga complicada, porque em sciencia administrativa, a simplicidade he o princípio cardeal que deve reger” (BRASIL, 1831a, p. 10). Borges contava que a observância do princípio da simplicidade impedisse a introdução de novos abusos. Aqui, o eixo de sua argumentação, como em Barbacena, transitou da repartição de poderes da monarquia constitucional para a racionalização da administração e o combate aos abusos nas repartições, algo próximo do que fizera Baependi anos atrás.

A lei finalmente aprovada em 4 de outubro de 1831 (BRASIL, 1831b), de fato, não introduziu a inovação do controle externo independente. Ela continha disposições que distinguiam o que, hodiernamente, são as contas de governo e as contas de gestão. As primeiras, relativas ao balanço geral do exercício anterior, referiam-se à responsabilidade política do governo e deveriam ser remetidas à Assembleia Geral até 8 de maio de cada, nos termos do artigo 9º, §3º, da lei. Note-se que ao Tribunal do Tesouro cabia apenas organizar as contas gerais, sem se manifestar sobre elas. Diferente era o panorama para as contas de gestão, isto é, aquelas referentes aos responsáveis por receitas e despesas específicas, individuados no artigo 6º, §3º, como tesoureiros, recebedores, pagadores ou almoxarifes. Sobre essas contas o Tribunal poderia decidir. A diferenciação de tratamento entre contas de governo e gestão ganhará relevo quando da criação do Tribunal de Contas da União na Primeira República e a ela retornaremos adiante com frequência.

A norma, em suma, reorganizou os serviços do Tesouro Nacional e dispôs sobre a criação de tesourarias provinciais, que se subordinavam àquele. Bernardo Pereira de Vasconcelos, ainda liberal, assinou a norma. Ela se inseria no grupo de medidas tomadas no início da Regência com o objetivo de estabilizar as bases de exercício de poder, a exemplo da Lei de 18 de agosto de 1831, que criou as Guardas Nacionais; e da Lei de 25 de junho de 1831,

que regulamentou a Regência, vedando-lhe faculdades típicas do Poder Moderador, como a dissolução da Câmara dos Deputados.

Bernardo Pereira de Vasconcelos eximiu-se, no relatório que submeteu ao Parlamento em maio de 1832, de responder à pergunta que formulou a Barbacena em 1830. Noticiou que a lei “novíssima” havia reorganizado o Tesouro e não perdeu a oportunidade de criticar a Contadoria Geral de Revisão:

[...] cumpre dizer-vos que, devendo ser a principal tarefa da Contadoria de Revisão estabelecida no Thesouro para o exame, e fiscalização das contas das Thesourarias Provincias; por muito tempo, e em quanto estas não se estabelecem, e remetem as suas ditas contas na devida fôrma, há de ella conservar-se inactiva, e inutil. (BRASIL, 1832, p. 38).

Tal estado de coisas contrariava as convicções que Vasconcelos afirmava esposar. Para ele, o mais importante da administração da Fazenda consistia na revisão das contas, o meio por excelência para garantir o bom emprego dos dinheiros nacionais e de colocar os coletores de receitas e os distribuidores de despesas, “pelo menos no receio de abusarem” (BRASIL, 1832, p. 21). Porém, a revisão era praticamente impossível ante a ausência de um sistema regular de contabilidade, e diante do fato de que cada contador procedia “a capricho”, sem zelo na exação nem pontualidade na escrituração. A título de exemplo, asseverou que os Livros Diários que contavam com as anotações mais atualizadas registravam informações ainda do ano de 1827. Da mesma forma, os livros de Tesoureiros e Pagadores informavam registros de 1818. Em suma, um estado de “maior descuido, e mesmo criminoso abandono” (BRASIL, 1832, p. 21-22). A fim de combater tal quadro, uma série de medidas foi anunciada.

A primeira foi o emprego da recém-criada Contadoria Geral de Revisão na tomada e verificação das contas atrasadas. A segunda consistiu na edição de regulamentos que estabeleceram os métodos de arrecadação de impostos e o sistema de escrituração da receita. A terceira correspondeu à fixação dos processos para a realização das tomadas de contas, desde os procedimentos a serem observados pelos coletores até o momento em que as contas fossem apresentadas à Assembleia Geral. Tratava-se, pois, de um esforço para acabar com o abandono e o desleixo encontrados pelo governo da Revolução de Abril de 1831, como Vasconcelos referia-se à abdicação de Pedro I e ao conseqüente advento da Regência.

As providências quanto ao sistema contábil e de tomada de contas foram veiculadas pelo Regulamento de 26 de abril de 1832, uma obra efetuada, nas palavras de Viçoso Jardim (1917, p. 33), “com o auxílio precioso do mais notável Contador que possuiu o Thesouro – Manuel Alves Branco”. A lei de 04 de outubro de 1831 organizara o Tesouro na forma de um tribunal,

com um presidente, um contador-geral, um procurador fiscal e um inspetor-geral. Ao contador-geral incumbia, precisamente, proceder à fiscalização material e legal de todos os balanços de contas do Tesouro. Essa posição foi ocupada, entre 1830 e 1833, por Manuel Alves Branco, segundo Lobo e Moraes Junior (1941, p. 3), “*the right man in the right place*”.

As trajetórias de Bernardo Pereira de Vasconcelos e de Manuel Alves Branco cruzaram-se na segunda legislatura da Câmara dos Deputados (1830 – 1833). Vasconcelos, no segundo mandato, ocupava o Ministério da Fazenda e, conseqüentemente, a presidência do Tesouro. Alves Branco exercia seu primeiro mandato pela Província da Bahia. O Regulamento de 26 de abril de 1832, editado pelo primeiro, continha um anexo assinado pelo segundo: as Instruções para a Escrituração das Tesourarias do Império. A legislação representava, para ficar na terminologia de Vasconcelos, um esforço dos Argos da Câmara para colocar os olhos sobre o Proteu dos abusos praticados pela administração fazendária. O Regulamento e as instruções desciam às minudências de como proceder à arrecadação das receitas e à escrituração dos livros contábeis, de sorte a atacar os desvios, a desídia e a inépcia de que eram acusados recorrentemente os encarregados das atividades fazendárias.

Segundo o Regulamento, as contadorias de todas as tesourarias do Império, do Tesouro e das províncias, seriam divididas em duas seções, uma de escrituração e outra de contas.

Na primeira, o oficial-maior dirigiria a escrituração dos Livros Diário e Mestre e um dos escriturários efetuaria os registros no Livro Caixa. O artigo 11 esmiuçava a ordem de escrituração: aqueles que devessem recolher valores às tesourarias deveriam preencher guias com as declarações necessárias à escrituração; os pagamentos efetuados pelas tesourarias deveriam ser precedidos de ordem, pedido ou despacho do ministro da Fazenda ou dos inspetores das Fazendas estaduais. O artigo 18 trouxe as anotações que os escriturários teriam que efetuar nas costas das guias e dos despachos recebidos. Por fim, a norma regulava, inclusive, a forma de uso da última hora de trabalho de cada dia nas tesourarias. Ela seria dedicada às conferências dos serviços executados e ao exame dos livros (BRASIL, 1875).

Na segunda, de revisão de contas, um escriturário incumbir-se-ia de revisar as contas de receitas e os outros quatro revisariam as contas de despesas. Medida preventiva, o artigo 29 do Regulamento dispunha que o contador-geral promovesse um rodízio entre os escriturários encarregados das contas, “de modo que um mesmo Escripturnario jamais seja encarregado dous annos consecutivos da revisão das contas de um mesmo Ministério, repartição ou responsável por ellas.” (BRASIL, 1875, p. 171). As tesourarias provinciais, tão logo em funcionamento, deveriam remeter as suas contas ao Tribunal do Tesouro, sob pena de responsabilização por omissão. O artigo 33 definiu o que eram as tomadas de contas quanto às receitas: averiguação

de documentos a fim de verificar se as contas estavam aritmeticamente corretas, se obedeciam à legislação aplicável, se as arrecadações foram tempestivas e se haviam sido retidas nas mãos dos recebedores por mais tempo do que o legalmente permitido. O artigo 34 definiu a tomada de contas das despesas: avaliação da correção aritmética, da autorização legal por autoridade competente, tempestividade e necessidade real (se não eram fictícias). Ambos os casos referiam-se tipicamente às contas de gestão e, quanto a eles, avaliar-se-ia também a tempestividade da prestação de contas. Ademais, os responsáveis pelas fiscalizações dispunham de poderes de auditoria, vale dizer, podiam ouvir quaisquer pessoas envolvidas com as contas analisadas e requisitar os documentos necessários.

Para completar as disposições do Regulamento assinado por Vasconcelos, Alves Branco publicou instruções que explicavam desde o preenchimento dos livros contábeis até a mecânica do método das partidas dobradas, com exemplos de aplicação:

Figura 2 – Instruções para a escrituração das Tesourarias do Império

## DO GOVERNO.

475

2.º Nada assentar sem primeiro distinguir dous agentes da operação.

Art. 2.º Toda a operação em contabilidade é necessariamente composta; cada operação põe dous interesses em opposição; a mesma operação obriga um, e desobriga outro.

Art. 3.º Por isso é facil de comprehender-se o como, e o porque a escripturação por partidas dobradas deve forçosamente indicar em toda a operação pelo menos um devedor, e um credor.

Art. 4.º Na linguagem, ou nomenclatura da escripturação dobrada dá-se o nome de devedor não só á pessoa que deve, ou recebe alguma cousa, como tambem a qualquer cousa, que entre em poder de alguém, e até mesmo ao titulo, ou motivo particular, por que uma cousa sahiu do poder de alguém; e dá-se o nome de credor não só á pessoa a quem se deve, ou que entregou alguma cousa, como tambem a qualquer cousa, que saia do poder de alguém, e até mesmo ao titulo ou motivo particular, por que uma cousa entrou em poder de alguém.

Art. 5.º Além destes principios, que são para assim dizer a chave da escripturação dobrada, ha uma particularidade mais, e é, que a pessoa, ou Repartição, cujos livros se tratam de escripturar, é designada pela palavra—Caixa— todas as vezes que se recebe, ou paga dinheiro de contado.

Art. 6.º Os exemplos seguintes mostram praticamente, o que fica acima estabelecido.

## 1.º EXEMPLO.

Pedro deve uma divida a uma Thesouraria, ou a seu Thesoureiro.

<i>Devedor.</i>	<i>Credor.</i>
Pedro, que é, quem deve.	Thesouraria, ou seu Thesoureiro, que é, a quem se deve.

## 2.º EXEMPLO.

Pedro recebe uma quantia de dinheiro na Thesouraria, ou do Thesoureiro della.

<i>Devedor.</i>	<i>Credor.</i>
Pedro, que é, quem recebe.	Caixa, que é, quem entrega o dinheiro.

1705

Além dos exemplos de contabilização a débito e crédito, as instruções traziam capítulos para cada um dos livros contábeis obrigatórios e quinze modelos de formulários de registro e de folhas de livros: registro de caixa, registro de letras e obrigações a vencer, registro de letras e obrigações a pagar, registro de outros valores, registro de depósitos e cauções, uma folha do Livro Diário, uma folha do Livro Mestre e Balanço, duas folhas dos Livros Auxiliares de Receita, uma folha do Livro de Assentamento Geral da Dívida Ativa, uma folha do Grande Livro da Dívida Pública, uma folha do Livro de Próprios Nacionais, uma folha do Livro de Assentamento de Ordenados, uma folha do Livro de Ponto, uma folha do Livro de Talões.

De todos os registros previstos, o de assentamento de próprios nacionais constituiu verdadeiro desafio aos ministros da Fazenda até os anos 1920, como se verá mais adiante. As instruções previam a existência desses registros nas contadorias de cada província e no Tesouro Nacional, que consolidaria as informações. Mesmo depois da edição do Código de Contabilidade de 1922, já na República, o presidente Arthur Bernardes informava ao Congresso que o arrolamento dos bens públicos federais permanecia incompleto. Ele tratava, afinal, de uma realidade de longa duração na história da contabilidade e da administração públicas no Brasil.

De curta duração foi a permanência de Vasconcelos na pasta da Fazenda. No primeiro semestre de 1832, o Senado discutia as autorizações que a Câmara aprovara para se realizar a reforma da Constituição de 1824 e para efetivar-se a deposição de José Bonifácio do cargo de tutor do infante Pedro II. Os senadores decidiram pela restrição do escopo da reforma pretendida pelos deputados e pela manutenção de José Bonifácio. Isso precipitou uma tentativa de golpe parlamentar por parte dos regentes e, sobretudo, do ministro da Justiça, Feijó. Pretendia-se fazer a reforma constitucional a despeito das restrições do Senado (CASTRO, 2019; SANTA CRUZ, 2008). Vasconcelos implicou-se no golpe, afinal malgrado pela ação de Honório Hermeto Carneiro Leão (SOUSA, 2015). Isso selou sua saída do Ministério da Fazenda.

Manuel Alves Branco teve vida mais longa na Contadoria Geral, até 1833. Reeleito deputado para a terceira legislatura (1834 – 1837), teve um ano de 1837 agitado. Foi eleito senador pela Bahia e serviu como ministro da Fazenda entre maio e setembro daquele ano. Foi o último titular da pasta durante a Regência Una de Feijó. Em sua gestão, apresentou um projeto de lei para a criação do Tribunal de Revisão de Contas na sessão da Câmara dos Deputados de 24 de julho de 1837. O ministro fora à Câmara com o objetivo precípua de solicitar aos deputados a autorização para contrair um empréstimo de dois mil e quatrocentos contos de réis,

a fim de suprir o déficit de execução orçamentária do exercício 1837-1838. Para tanto, ofereceu aos deputados uma demonstração de receita e de despesa do Tesouro, que a Tabela 1 adapta:

Tabela 1 – Demonstração de receita e despesa, em mil-réis (1837-1838)

<b>Receita prevista</b>	<b>13.907.248,00</b>
(+) Acréscimo de receitas de ancoragem	70.000,00
(+) Acréscimo de 13% de baldeação para a África	100.000,00
(-) Impostos de aplicação especial e insuficiência de arrecadação de S. Pedro e Pará	-1.003.281,29
(+) Saldo existente no Tesouro	694.225,89
(+) Bilhetes de alfândega	480.000,00
(+) Apólices a vender	317.022,50
(=) Total das receitas esperadas	14.565.215,10
(-) Despesas fixadas no orçamento	-16.926.743,13
<b>(=) Déficit orçamentário previsto</b>	<b>-2.361.528,03</b>

Fonte: adaptado de Brasil (1887a, p. 177-180).

O montante pedido visava a cobrir o déficit esperado. Porém, Alves Branco foi além. Era preciso deixar claro que os déficits não advinham de desleixo ou malversação dos dinheiros públicos. Para tanto, seria necessária uma instituição de controle que tornasse efetivo “o mostrar aos olhos da nação que nada saíu da algibeira do contribuinte que não fosse devido por lei, e que nada se dispendeu dos dinheiros arrecadados, que não fosse empregado nos diversos ramos de serviços que a mesma lei ordena e reconhece” (BRASIL, 1887a, p. 183).

Decorridos seis anos da lei de 04 de outubro de 1831, estava claro para o ministro que a instituição necessária não era a Contadoria Geral de Revisão, um serviço que definiu como nulo e indigno de confiança, pois seus empregados, além de escassos, não possuíam garantias de independência para emitirem juízos seguros e conscienciosos. Para suprir essa lacuna, Alves Branco propôs o projeto de criação do Tribunal de Revisão de Contas, independente do Tesouro Nacional.

O projeto dispunha sobre as atribuições da instituição de controle, essencialmente tomar contas de todos quantos manejassem dinheiros públicos, e estendia-se sobre as garantias dos seus membros. Eles seriam, segundo o artigo 3º, contadores e fiscais, peritos em direito administrativo e comum. Seu número elevar-se-ia a nove, eles seriam nomeados pelo Ministério da Fazenda e não poderiam perder os cargos, exceto se por decisão judicial ou da Assembleia Geral. O presidente do Tribunal, no entanto, não gozaria da mesma estabilidade, dado seu caráter temporário. As decisões do Tribunal seriam colegiadas, exigiriam quórum mínimo de três presentes e dar-se-iam por maioria dos votos.

Em 25 de agosto de 1837, a 3ª Comissão da Fazenda da Câmara dos Deputados reconheceu a conveniência da proposta, promoveu alterações de redação e sugeriu que o

ministro fosse à casa parlamentar prestar indispensáveis esclarecimentos sobre as disposições da propositura (BRASIL, 1887a, p. 379-380). Um dia depois, o mesmo Bernardo Pereira de Vasconcelos que, em 1830, afirmava ser nula a reorganização do Tesouro sem a criação do tribunal de contas atacou o projeto de Alves Branco em duas vertentes.

Na primeira, administrativa, afirmou que o ministro mesmo admitia o fato de a administração fazendária, quanto à arrecadação das rendas públicas, ser irregular e defeituosa. Assim sendo, o que se esperava dele era uma proposta de reforma dos serviços de arrecadação, e não a criação de um tribunal de contas:

Como póde o tribunal de contas bem inspeccionar a arrecadação e distribuição das rendas públicas, se o nobre ministro é o primeiro a reconhecer que estas rendas não se arrecadão bem, e que a maior parte do dinheiro dos contribuintes derrete nas mãos dos collectores? (BRASIL, 1887a, p. 397).

Na segunda, política, criticou a suposta independência dos membros do projetado tribunal. Perguntou, retoricamente, quem seriam os membros e se seriam mais conspícuos que os funcionários da Contadoria Geral de Revisão. Em seguida, respondeu sugerindo que a nomeação desses membros poderia ser motivo para:

[...] se lançar para fóra do tribunal da revisão algum homem da opposição, que tenha parentesco em vigésimo grão com alguma pessoa da opposição, ou que tenha o nome de alguma pessoa da opposição; porque até os appellidos dos membros da opposição são perseguidos. (Apoiados) (BRASIL, 1887a, p. 397).

Essa era a vertente, de fato, crucial na peroração de Vasconcelos. Em 1837, assim como em 1830, o deputado mineiro destacava-se na oposição parlamentar, mas em polo ideológico oposto. Em 1830, quando “a liberdade era nova no país, estava nas aspirações de todos”<sup>5</sup>, foi oposição liberal a Pedro I. Em 1837, quando “os princípios democráticos tudo ganharam, e muito comprometeram” (SOUSA, 2015, p. 191), Vasconcelos tornou-se o artífice do regresso conservador. Em agosto daquele ano, fustigou o “governo de facção” do Regente Feijó, que renunciaria dias depois, em 19 de setembro, abrindo espaço para o regresso.

No primeiro gabinete do regresso, Vasconcelos acumulou os ministérios da Justiça e de Negócios do Império entre setembro de 1837 e abril de 1839. No relatório sobre a pasta da

---

<sup>5</sup> Não há provas definitivas de que o famoso discurso “Fui liberal...”, de onde se extrai essa citação e a próxima, seja de autoria de Vasconcelos, mas é provável que o tenha proferido meses depois do combate que efetuou ao projeto de Alves Branco, já na condição de ministro da Justiça e de Negócios do Império na regência de Pedro de Araújo Lima. A citação foi extraída do perfil de Vasconcelos redigido por Otávio Tarquínio de Sousa, reeditado pelo Senado Federal em 2015.



Justiça que apresentou em maio de 1838 ao Parlamento, delineou os princípios do sistema do regresso: conter os erros do excesso liberal por meio de melhoramentos atentos às circunstâncias peculiares do país. E perguntou:

Como se poderia effectuar essa transição rápida de huma Legislação feita em diversas circunstâncias, e tempos, e fundada em costumes peculiares, em preconceitos de remotos séculos, para outra acomodada a organização das sociedades modernas, e às necessidades da civilização crescente, e baseada em princípios de Justiça, sem que se deslocassem, e offendessem muitos interesses, sem que deixassem lacunas consideráveis, e se commettessem erros gravíssimos? (BRASIL, 1838, p. 12).

Vasconcelos rompeu com ala liberal do Partido Moderado, liderada por Feijó, ainda em 1835, por razões de autodefesa e sem formulação clara, segundo Castro (2019), depois de ser o menos votado na eleição para regente. As ideias do regresso foram sendo sistematizadas nos anos seguintes. Em 1837, Vasconcelos já as defendia como sistema e as opunha ao seu antecessor na pasta da Justiça, Francisco Montezuma.

O ministro Montezuma, na sessão de 08 de agosto de 1837, acusou a oposição regressista de causar embaraços à administração por puro capricho, seguindo princípios de destruição e desordem e não de conservação e ordem. Ordem era questão fulcral para os regressistas e Vasconcelos não deixou Montezuma sem resposta. Na sessão seguinte, afirmou que o sistema do regresso era “eminentemente governativo e sábio” e compatível mesmo com a ideia de progresso:

O progresso, pois, entra na natureza do homem [...] Desgraçadamente as revoluções tendem a exagerar todos os princípios, e o progresso não ficou isento desta exageração [...] O paradeiro do progresso assim entendido, assim definido, é o abysmo [...] Esposei este systema [o regresso] não como synonymo de retroceder, mas como synonymo de recurso. Sendo assim, como se julga que é impróprio neste caso o systema do regresso? (BRASIL, 1887a, p. 293).

Como notou Lynch (2015), essa concepção de Vasconcelos fazia do regresso o verdadeiro progresso, o seguro, que não lançaria o país no precipício da desordem. O autor situa o movimento regressista brasileiro da segunda metade dos anos 1830 no contexto das viradas conservadoras da época na Europa e na América. Sua conclusão vai ao encontro da formulação de Vasconcelos: os regressistas, tal qual os conservadores chilenos, moviam-se no espectro do liberalismo, ainda que à direita, e não na seara do reacionarismo absolutista como os miguelistas e os carlistas em Portugal e na Espanha respectivamente.

Na prática, isso significou uma orientação política calcada em alterações lentas e incrementais, caracterizadas pela preponderância do Poder Executivo e norteadas por aquilo

que Vasconcelos chamou de bula das circunstâncias (LYNCH, 2015), isto é, nas peculiaridades do país e nas exigências do momento, não em um reformismo que partiria de abstrações teóricas. Os conservadores brasileiros, diferentemente dos liberais, defendiam a monarquia constitucional com ênfase na soberania nacional localizada no imperador (LYNCH, 2015). Daí preconizarem o Poder Executivo. A interpretação de Lynch, nesse aspecto, retoma a discussão de Mattos (1987) sobre a preferência saquarema pelo princípio da autoridade, pelo prestígio da Coroa e o aumento das prerrogativas do Poder Executivo contra a desordem e a desagregação.

Isso representou, para a questão do *accountability* do Poder Executivo, a adoção de uma abordagem institucional que evitou, até os anos finais do Império, a criação de um tribunal de contas e que promoveu, como se verá, numerosas alterações na legislação referente à contabilidade pública e à tomada de contas, nas quais foram comuns o esmaecimento dos controles contábeis e a contenção de gastos com a estrutura organizacional do Tesouro Nacional. Conseqüentemente, diminuiu-se a qualidade da informação financeira, patrimonial e orçamentária à disposição do Parlamento para a efetivação da responsabilização dos ministros do imperador.

A abordagem conservadora quanto aos mecanismos de contabilidade pública e tomada de contas foi apresentada na sessão da Câmara dos Deputados de 04 de agosto de 1838, quando Vasconcelos e Miguel Calmon, ministro da Fazenda, debateram a proposta de lei orçamentária. Miguel Calmon, perguntado, concordou que “todos os balanços até aqui apresentados são defeituosos, que não podem inspirar confiança aos representantes da nação” (BRASIL, 1887a, p. 271), e afirmou que a instituição de um tribunal de contas poderia melhorar o quadro dos balanços e orçamentos. Vasconcelos adotou outro tom. Assumiu a existência “em um ou outro orçamento, este ou aquelle defeito, que já existia nos orçamentos anteriores” (BRASIL, 1887a, p. 267), mas mitigou a utilidade de uma corte de contas. À demanda de que o orçamento brasileiro fosse organizado como o francês, que contava com sistema regular de contabilidade e a *Cour de Comptes*, Vasconcelos redarguiu com um pensamento lapidar do pensamento regressista:

Mas quanto tempo, quantos ensaios, quantas despesas não custarão à França essas instituições? Principiemos, portanto, desde já a examinar as contas, e a conhecer no exame, a que devemos proceder, que a legislação actual é defeituosa e precisa de reforma. Sem que façamos este exame, difficil será conhecer pela theoria os defeitos da legislação vigente. (BRASIL, 1887a, p. 268).

Ou seja, a legislação era defeituosa, mas o conhecimento dos defeitos demandava os exames das contas brasileiras e não das teorias francesas. Um problema concreto, sentenciou,

era a falta de reais repartições de contabilidade nas secretarias de Estado, que fossem capazes de melhorar os orçamentos. No caso da França, lembrou, o sistema regular de contabilidade funcionava de tal modo que facilitava o serviço de fiscalização. Diferentemente de Miguel Calmon, portanto, Vasconcelos reconheceu a necessidade de melhorias, mas diminuiu a importância da criação de um tribunal de contas. Sua abordagem, afinal, foi a que prosperou durante a regência de Araújo Lima.

O regresso, quanto à contabilidade pública, escolheu a senda das reformas regulamentares infralegais. A lei de 4 de outubro de 1831 não foi modificada, mas foram editados atos normativos que dispunham sobre a forma de execução das atribuições ali previstas. Foram os casos do Decreto nº 41, de 20 de fevereiro de 1840, e do Regulamento de 15 de abril de 1840, ambos assinados por Manuel Alves Branco, que retornou à pasta da Fazenda entre setembro de 1839 e maio de 1840. O projeto de criação de um tribunal de contas proposto por Alves Branco não foi aprovado, e o ministro acabou, com sua ação reformadora, antecipando algumas linhas da abordagem saquarema para as instituições fazendárias e de tomada de contas, que se consolidaria nos anos 1850, por meio das reformas do Tesouro Nacional.

Viçoso Jardim (1917, p. 34-35), para aquilatar a “luminosa inteligência e fecunda atividade” de Alves Branco, afirmou que os serviços de contabilidade eram executados em 1917 ainda segundo os moldes do Regulamento de 15 de abril de 1840. Ocorre, no entanto, que referida norma possuía escopo declaradamente menor do que o Regulamento e as Instruções de 26 de abril 1832. Ela substituíra os artigos 1º a 6º do Regulamento de 1832, para, segundo Alves Branco, aplicar de modo mais eficiente o princípio da divisão do trabalho nas contadorias. Os outros 40 artigos do normativo de 1832, bem como a inteireza das instruções que o acompanhavam, foram mantidos. Se, como Viçoso Jardim afirmara, as regras contábeis divisadas por Alves Branco seguiam utilizadas nos serviços de contabilidade em 1917, elas remontavam, majoritariamente, a 1832 e não a 1840.

Outra imprecisão de Jardim, ao tratar da obra reformadora de Alves Branco, refere-se à origem do Decreto nº 41, de 20 de fevereiro de 1840. Ela creditou a norma aos trabalhos da comissão formada pela portaria de 04 de janeiro do mesmo ano, para estudar o déficit orçamentário e propor medidas para combatê-lo; propor um plano de escrituração de receitas e despesas; reunir metodicamente todas as normas vigentes úteis à contabilidade pública e indicar as que deveriam ser revogadas ou modificadas. Sobre os resultados trabalhos da comissão de 1840, a antecessora das reunidas em 1884 e 1914, nem o relatório de Alves Branco nem os dos seus sucessores estenderam-se. Certo é que, diferentemente do que afirmou Viçoso Jardim, o

decreto de 1840 não decorreu da ação da comissão, já que o normativo não dispôs sobre um plano de escrituração ou as outras medidas referidas na portaria de janeiro. O núcleo do decreto consistiu na alteração do regime orçamentário para as despesas públicas e no estabelecimento da sistemática de levantamento dos balanços a serem submetidos à fiscalização parlamentar.

O Decreto nº 41, de 1840, estabeleceu o regime de competência orçamentária por exercícios, em substituição ao regime por gestão ou caixa, para as despesas públicas. Essa medida representou uma inovação de fôlego para a contabilidade pública imperial, pois modificou a forma como os serviços contábeis do Tesouro deveriam reconhecer os dispêndios, com impactos sobre os balanços dos exercícios financeiros. O artigo 3º explicou a natureza do regime orçamentário que se instituía: “são pertencentes a um exercício sómente as operações relativas aos serviços feitos, e aos direitos adquiridos ao Estado, e a seus credores dentro do anno, que dá seu nome ao exercício” (BRASIL, 1840a, *online*). Duas observações devem feitas aqui. Primeiro, referimo-nos a regime orçamentário e não contábil<sup>6</sup> e isso se repetirá ao longo da tese, dado que a adoção do regime de competência contábil completo, como no setor privado, é rara ainda hoje no setor público (SOUSA *et al.*, 2013). Trata-se de um processo controverso, em curso no bojo da busca de convergência das normas brasileiras de contabilidade do setor público com as do *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Segundo, aqui não se menciona ainda a figura do empenho orçamentário como definidor do momento, dentro do exercício, em que os fornecedores e os credores adquiriam direitos ao Estado. A construção da noção de empenho estava em curso fora do Brasil, tendo aparecido em legislação francesa pela primeira vez em 1822, segundo Legay (2010). Posteriormente, desenvolveu-se na Itália (PIGATTO, 2004), centro que influenciou sua adoção nas normas de contabilidade pública durante a Primeira República brasileira, como se verá nos capítulos seguintes.

Ainda que sem a definição objetiva do momento definidor da ocorrência das despesas dentro do exercício financeiro, a adoção do regime por exercícios orçamentários foi apresentada

---

<sup>6</sup> Os regimes orçamentários são formas de registro empregadas pela contabilidade do setor público para o controle da execução orçamentária. Não são idênticos aos regimes contábeis, empregados para registrar as transações financeiras das organizações. O regime de competência contábil exige o registro de receitas e despesas no momento em que os eventos geradores ocorrem, independentemente de haver entrada ou saída de recursos financeiros. O registro de despesas por competência orçamentária, de outro lado, se dá quando o Estado reconhece uma obrigação de pagamento, o que não necessariamente coincide com a ocorrência do fato gerador da despesa. Hodiernamente, com efeito, o momento de reconhecimento da despesa, nos marcos da Lei federal nº 4.320, de 1964, é o empenho. Para a receita, isso se dá na arrecadação. Em 1840, como o artigo 3º do Decreto nº 41, deixa claro, tratou-se de fixar que uma despesa seria consignada ao exercício no qual o Estado tivesse reconhecido uma obrigação de pagamento. Esse regime de despesas por competência orçamentária diferia do regime de caixa, segundo o qual as despesas eram reconhecidas quando pagas, ainda que a obrigação de pagamento do Estado tivesse origem em outro exercício financeiro.

como instrumento para evitar confusões no cálculo dos resultados das execuções dos orçamentos. Ela foi defendida na Câmara dos Deputados, em sessão de agosto de 1840, quando Joaquim Francisco Vianna e Manuel do Nascimento Castro e Silva discutiam o pedido do governo de créditos suplementares para cobrir o déficit do exercício de 1839-1840. Vianna esclareceu que o pedido de verbas para o pagamento dos dispêndios referentes ao exercício findo devia-se ao fato de o sistema por exercícios impossibilitar o uso de recursos do exercício corrente para tal fim sem a aprovação parlamentar. Tratava-se do disposto no artigo 14 do Decreto nº 41, de 1840: ordens de pagamento de exercícios anteriores que excedessem os créditos transportados do mesmo exercício para o seguinte demandariam, para serem pagos, créditos suplementares<sup>7</sup> regularmente pedidos ao Parlamento. Vianna agregou que essa sistemática evidenciava a verdade da execução orçamentária em cada exercício, impedindo que resultados negativos passados fossem dissimulados por meio do uso de recursos do exercício em curso:

Se, pois, não passou saldo, não podem passar dívidas [os exercícios passados]. Antigamente assim era, mas hoje não e note o nobre deputado que, ainda quando outra vantagem não tivesse o systema de escripturação e contabilidade por exercícios, muito se teria ganho com elle, só por ter apresentado o estado do thesouro, e não deixar continuar as cousas como estavão, com a existência de déficit ia pesar sobre o anno seguinte porque o systema de 1831 em diante, e até certo tempo, foi querer-se parecer econômico, occultando a verdade (BRASIL, 1884a, p. 732).

A acusação segundo a qual a contabilidade por caixa, ou gestão, ocultava os déficits acumulados pelo Tesouro, misturando contas que pertenciam a um exercício com as de outros, levantou a discordância de Castro e Silva. Ele havia sido ministro da Fazenda entre outubro de 1834 e maio de 1837 e, sob sua gestão, aprovava uma disposição que se mostrou duradoura na história orçamentária e de prestação de contas do país. O artigo 13 da lei nº 99, de 1835, que orçou a receita para o exercício de 1836-1837, regulamentou o artigo 172 da Constituição, determinando que os balanços gerais de prestação de contas e as propostas orçamentárias anuais

---

<sup>7</sup> A noção de crédito suplementar aqui difere da concepção atual consagrada no artigo 41 da Lei federal nº 4.320, de 1964. Segundo esta lei são suplementares os créditos adicionais destinados a reforçar dotação orçamentária existente. Já o artigo 14 do Decreto nº 41, de 1840, assim estabelece os créditos suplementares: “Art. 14. Antes de serem approvadas pelo Corpo Legislativo as contas Ministeriaes, serão as ordens acima cumpridas pelos fundos do exercicio corrente até a importancia dos creditos, e fundos transportados; e depois de approvadas as mesmas contas até a importancia designada na Lei, que as approvar. As ordens que excederem os creditos ou fundos transportados, ou a reserva da Lei das contas, só serão mandadas pagar pelo Tribunal por meio de um credito suplementar, regularmente pedido”. Ou seja, eram suplementares os créditos para o pagamento de compromissos assumidos em outros exercícios, mas para os quais não tivessem sido transportadas as receitas correspondentes. Seu pagamento demandaria nova autorização legislativa.

fossem apresentadas na Câmara dos Deputados até 8 de maio de cada ano. Castro e Silva indagou, afinal, a que ocultação de déficits Vianna referia-se.

Para o ex-ministro, o déficit acumulado, de 1827 a 1839, não ultrapassava 1.554 contos. Ademais, embora não se dissesse contrário ao regime orçamentário por exercícios, Castro e Silva preferia o de gestão, “que allivia muito mais o thesouro, porque permite ir pagando comodamente a despeza dos annos anteriores com a renda do anno que se segue, o que não se dá no novo systema de exercício” (BRASIL, 1884a, p. 734). Para Vianna, por outro lado, isso impedia o conhecimento preciso dos resultados orçamentários passados. O fato é que, depois de adotado o regime por exercícios, os registros de saldos na execução orçamentária foram reduzidos, como que a corroborar a visão de Vianna, segundo a qual o método de contabilização por exercícios inviabilizava o uso de recursos de um ano para encobrir os déficits do anterior. O senador Castro Carreira (1883) compilou, para os anos entre 1823 e 1840, a existência de superávits orçamentários em cinco exercícios financeiros: 1831/1832, 1832/1833, 1833/1834, 1834/1835, 1836/1837. Nos quarenta anos entre 1840 a 1880, foram reportados superávits em apenas quatro exercícios financeiros, sendo os dois primeiros sob o impacto imediato da tarifa Alves Branco: 1845/1846, 1846/1847, 1852/1853, 1856/1857. Não se pode atribuir a existência de déficit ou superávit ao método de contabilização exclusivamente; cada exercício possui suas peculiaridades. Todavia, o regime por exercícios dificultava que despesas incorridas em um exercício e pagas em outro fossem apropriadas a esse último, reduzindo déficits ou contribuindo para superávits no primeiro.

Alves Branco, o criador da norma de 1840, voltou a defender o sistema por exercícios perante o Parlamento em sessão de 29 de abril de 1845, quando ministro da Fazenda novamente. Argumentou que o referido regime orçamentário permitia controlar o que pertencia aos exercícios findos e, conseqüentemente, era o único que possibilitava uma contabilidade regular (BRASIL, 1881). Os responsáveis pela adoção do regime por exercícios miravam-se no exemplo francês e introduziram uma inovação institucional duradoura na administração orçamentária e financeira brasileira, que, mesmo combatida pelos defensores do modelo de caixa praticado pela Inglaterra, permaneceu vigente na República, sendo consagrada no Código de Contabilidade de 1922. Como se verá nos capítulos subsequentes, o método foi substituído pelo regime de gestão por um curto período nos anos 1930, como resultado da negociação do terceiro *funding loan*.

Alves Branco apresentou a introdução do regime orçamentário por exercícios como um melhoramento incompleto, no entanto. O ministro considerava “motivo de estorvo e embaraço” (BRASIL, 1840b, p. 24) a tradicional forma imperial de definir o exercício financeiro, que não

coincidia com o ano civil. Ele estendia-se de 1º de julho de um ano até último dia de junho do ano seguinte, incorporando, pois, semestres de dois anos civis distintos. Ademais, haveria, ainda, um período adicional de seis meses para a liquidação e o pagamento de despesas<sup>8</sup> contratadas, bem como para os recolhimentos de receitas pendentes.

O ministro deu a entender que o período adicional e o prazo para o levantamento do balanço definitivo procuravam adequar as competências legais da Contadoria Geral de Revisão ao seu exíguo quadro de funcionários, o que dificultava o cumprimento das atribuições do órgão: “Estas dificuldades e embaraços já há muito existentes, à vista da grande massa de trabalhos, que a Lei de 4 de outubro encarregou a só 14 Officiaes, que destinou à Contadoria, quando o antigo Thesouro para o mesmo serviço não tinha menos de 72” (BRASIL, 1840b, p. 21). Alves Branco sugeriu ao Parlamento a adoção do exercício financeiro coincidente com o ano civil. A medida, entretanto, só viria a ser adotada em 1886. Até lá, como notou Francisco Belisário Soares de Sousa anos depois (BRASIL, 1887b), não se cumpria rigorosamente o artigo 172 da Constituição, atrasando-se e atravancando-se a fiscalização parlamentar das contas do Poder Executivo. O período adicional perdurou para além da reforma da vigência do exercício financeiro. Ele tem um longo caminho de idas e vindas na história das contas públicas brasileiras, parte da qual esta tese abordará, particularmente quando tratar do governo Washington Luís e do Governo Provisório de Vargas.

Alves Branco conhecia as limitações das reformas que executou e não perdeu a oportunidade de marcar posição. Efetuara as intervenções regulamentares, mas insistia na sua incompletude sem a criação de um tribunal de contas: “Este melhoramento, Senhores, he apenas parcial, pois que como já sabeis, a minha opinião he que o verdadeiro meio de pôr a nossa contabilidade no pé, em que deve collocar-se, he a creação de hum Tribunal de Contas, composto de membros Independentes [...]” (BRASIL, 1840b, p. 22).

Sem contar com o apoio da Assembleia Geral para a criação de um tribunal de contas, Alves Branco teve de contentar-se com os melhoramentos parciais paulatinos. Em suma, ainda que liberal, contribuiu para a construção da abordagem conservadora de reforma das instituições de contabilidade pública, incremental e sem avançar em direção a medidas adicionais de responsabilização dos agentes políticos do Poder Executivo. Uma possível

---

<sup>8</sup> O Decreto imperial nº 41, de 1840, não oferece definições para as fases da despesa pública, como hodiernamente faz a Lei federal nº 4.320, de 1964. Todavia, ela emprega as expressões liquidação e pagamento nessa ordem, de modo a sugerir uma verificação de adimplemento de condição antes da realização do desembolso financeiro. Lê-se na norma: “Art. 6º Este Balanço será considerado provisório, e por isso continuarão por mais seis mezes abertos os créditos, o os livros do exercício, tanto para complemento das operações relativas á cobrança do resto da receita, liquidação, e pagamento do resto da despeza, como para a competente escripturação”

explicação para isso pode ser atribuída ao senso de oportunismo e moderação que aproximava as lideranças liberais e conservadoras nordestinas, segundo Needell (2009).

O Regulamento de 15 de abril de 1840 foi uma reforma desse tipo. Ele revogou os artigos do Regulamento de 1832 que dividiam as contadorias das tesourarias do Império em duas seções, de escrituração e contas. Sob a justificativa de ampliar a eficácia de execução das competências que a Lei de 4 de outubro de 1831, por meio do aprofundamento da divisão do trabalho, a Contadoria Geral de Revisão foi dividida em quatro seções. A Seção de Escrituração era responsável por escriturar os livros Mestre e Diário, realizar o assentamento dos bens nacionais e propor um modelo uniforme de escrituração a ser adotado em todas as repartições fazendárias imperiais. A Seção de Dívida Pública deveria, entre outras atribuições, proceder ao registro no Grande Livro da Dívida Pública. À Seção de Revisão e Tomada de Contas incumbia rever os balanços das tesourarias provinciais e tomar as contas dos indivíduos que manejassem recursos públicos. A Seção de Balanço tinha por principal atribuição levantar o balanço de receitas e despesas a ser apresentado ao corpo legislativo anualmente, na forma determinada pelo Decreto nº 41, de 20 de fevereiro de 1840.

Ocorre, entretanto, que o Regulamento de 15 de abril de 1840 revogou disposições do Regulamento de 1832 que não diziam respeito à Contadoria Geral de Revisão apenas. Os seis artigos revogados regulamentavam disposições contidas na lei de outubro de 1831 referentes à contabilidade de todas as tesourarias do Império, a do Tesouro Nacional e das provinciais. Eles dividiam as contadorias das tesourarias em duas seções, escrituração e tomada de contas, além de dispor sobre o funcionamento de ambas. A norma regulamentar de 1840 detalhou o funcionamento da Contadoria Geral de Revisão do Tesouro Nacional, cujo 1º escriturário realizaria a contabilização da Tesouraria Geral do Tesouro, mas nada dispôs sobre a estruturação das contadorias das Tesourarias Provinciais. Particularmente, a revogação dos artigos 2º a 6º do Regulamento de 1832, que dispunham sobre a seção de escrituração daquelas tesourarias, não foi acompanhada de uma substituição por outras disposições ou mesmo de um comando para que as Tesourarias provinciais espelhassem a organização da Contadoria de Geral de Tomada de Contas.

Assim sendo, o resultado final mesclava disposições construídas com objetivos claramente distintos. O Regulamento de 1832, inclusive nas partes revogadas, alcançava as Tesourarias provinciais e almejava ordenar serviços e procedimentos contábeis; a facilitação da tomada de contas seria consequência. O que era consequência no normativo de 1832 constituía o cerne do de 1840. Alves Branco baixou regras que organizavam a elaboração dos balanços, a fiscalização, o controle e a tomadas de contas no âmbito do Tesouro Nacional. A norma, quando



remetia às Tesourarias provinciais, fixava a obrigação de que remetessem seus balanços mensalmente ao Tesouro Nacional e determinava que elas teriam suas escriturações fiscalizadas pela seção de escrituração da Contadoria Geral de Revisão do Tesouro. Essa contadoria, à falta de um tribunal de contas, foi organizada pelo ministro à imagem de um. Como efeito colateral, a norma de 1832 manteve uma série de prescrições a serem seguidas pelas Tesourarias provinciais quanto à escrituração, mas a divisão mesma das Tesourarias em seção de escrituração e de revisão de contas foi revogada.

A ação regulamentadora de Alves Branco, luminosa para Viçoso Jardim (1917), foi considerada clarividente por Lobo e Moraes Junior (1941). Ela, no entanto, contribuiu para uma inconveniência admitida pelo próprio ministro ao nomear uma comissão para sistematizar a legislação fazendária: a proliferação de regulamentos contábeis e de tomadas de contas tornava o direito financeiro brasileiro um emaranhado de regras não sistematizadas. Para que se possa aquilatar a dimensão do problema, mal Alves Branco deixara o Ministério da Fazenda em 18 de maio de 1840 e seu sucessor, José Antônio da Silva Maia, baixou outro regulamento, em 30 de junho, simplificando a escrituração da Contadoria Geral de Revisão, que vinha de ser regulada em abril.

A sistematização das normas de direito financeiro, contábeis e de tomada de contas sobretudo, era um componente indispensável do projeto de criação de um tribunal de contas, segundo Alves Branco. O político liberal voltou ao cargo de ministro da Fazenda em fevereiro de 1844, onde ficou até maio de 1846. Essa passagem de Alves Branco pelo ministério recebeu maior atenção da historiografia, em razão da edição do Decreto nº 376, de 12 de agosto de 1844, de revisão das tarifas alfandegárias praticadas pelo Brasil desde os anos 1810. Simonsen (1973), por exemplo, asseverou que, até a revisão de 1844, o Brasil vivera um regime “francamente livre-cambista”. Furtado (2003), por seu turno, reconheceu que a tarifa fomentou a indústria têxtil nordestina e, do lado fiscal, concorreu para o aumento da arrecadação. Para Barman (1988), a tarifa significou que a nação finalmente obtivera o controle de sua política econômica, de modo a estimular as manufaturas locais e incrementar as receitas públicas. Nessa passagem pela Fazenda, Alves Branco retomou a questão do controle externo das contas públicas.

Sem ter obtido sucesso com seu projeto de 1837, ofereceu ao Parlamento outra proposta para a criação de um tribunal de contas em julho de 1845. Nele, ao tribunal incumbiria “julgar anualmente as contas de todos os responsáveis por contas” e seu primeiro trabalho, “[...] depois de instalado, será o recopilar das leis e regulamentos atuais o que lhe parece útil para a tomada de contas” (BARBOSA, 1999, p. 256). Na mesma ocasião, pediu à Assembleia Geral a revogação da aplicação especial de receitas, que alcançava das cauções da dívida externa à

amortização do papel-moeda, dado que as rendas estimadas eram insuficientes para cobrir as despesas ordinárias. Para o ministro, se todas as receitas não bastavam para as despesas, a existência das reservadas a aplicações especiais era ilusória, além de causar confusão e maior trabalho na escrituração das repartições fazendárias. Quanto ao Tesouro Nacional e às Tesourarias, indicou a necessidade de reforma dos seus serviços e solicitou a autorização legislativa para fazê-la.

Para seu desgosto, o projeto de criação de um tribunal de contas não avançou. Essa foi sua última tentativa. Seu conteúdo foi recuperado na justificativa que Rui Barbosa ofereceu ao decreto de instituição do Tribunal de Contas da União (BARBOSA, 1999). A criação institucional do primeiro ministro da Fazenda republicano dialogava com esse passado de derrotas liberais, inclusive para ir além do que ele previa em termos de mandato fiscalizatório. O Quadro 1 sistematiza os principais pontos contidos nos projetos de 1826, 1837 e 1845 e servirá para apreciar a medida de inovação contida no Decreto nº 996-a, de 1890, a ser discutido no próximo capítulo.

Quadro 1 – Projetos imperiais de tribunais de contas

	<b>Projeto de 1826 (senadores Caldeira Brandt e José Ignácio Borges)</b>	<b>Projeto de 1837 (deputado Manuel Alves Branco)</b>	<b>Projeto de 1845 (senador Manuel Alves Branco)</b>
<b>Membros</b>	O artigo 10º do projeto carecia de um regulamento e, portanto, não definiu o número.	O artigo 3º previa até 9 (nove) membros, tirados entre peritos em contabilidade e em direito administrativo.	O artigo 2º previa um presidente e três vogais. Ademais, atuariam junto à corte um procurador fiscal e um secretário (artigos 3º e 4º)
<b>Garantias de independência</b>	Os debates da sessão de 6 de julho de 1826 indicam não subordinação ao Ministério da Fazenda, mas sem maiores detalhes.	O artigo 4º propunha que fossem os membros nomeados pelo Ministério da Fazenda. Depois perderiam o cargo apenas por sentença judicial ou resolução da Assembleia Geral.	O artigo 2º estabelecia que seriam nomeados da mesma forma que os membros do Tribunal do Tesouro, ou seja, pelo Imperador. Não havia garantias no projeto original. Emenda da Comissão de Fazenda instituiu a garantia de perda de cargo apenas por deliberação da Assembleia Geral, exceto para o caso do presidente do Tribunal, cujo cargo foi definido como de nomeação temporária.

(continua)

Quadro 1 – Projetos imperiais de tribunais de contas (continuação)

	<b>Projeto de 1826 (senadores Caldeira Brandt e José Ignácio Borges)</b>	<b>Projeto de 1837 (deputado Manuel Alves Branco)</b>	<b>Projeto de 1845 (senador Manuel Alves Branco)</b>
<b>Formas de deliberação</b>	Não indicada	Colegiada, exigindo-se quórum mínimo de 3 membros e decisão por maioria simples após parecer escrito sobre a matéria deliberada (artigo 7º). Não se previa instância recursiva.	Colegiada, exigindo-se quórum mínimo de 3 membros e decisão por maioria absoluta após parecer escrito sobre a matéria deliberada (artigo 12). Previa que o Conselho de Estado funcionasse como instância recursiva de suas decisões.
<b>Mandato (atribuições, poderes, alcance)</b>	O artigo 10º não o definiu, mas as discussões parlamentares da sessão de 6 de julho de 1826 indicam mandato para <b>controle posterior</b> .	<b>Controle posterior.</b> Rever as contas anuais dos ordenadores de despesas, dar quitação aos adimplentes e colocar em alcance os “omissos e prevaricadores”. Fazer relatório anual de seus trabalhos à Assembleia Geral (artigo 2º).	<b>Controle posterior.</b> As atribuições de controle estavam previstas nos artigos 8º a 18. Elas incluíam julgar as contas dos responsáveis pelo manejo de dinheiros públicos, suspender ordenadores de contas omissos e mandar prender os desobedientes, além de emitir relatório sobre o balanço de contas do governo referente ao ano anterior.

Fonte: adaptado de Brasil (1878c, p. 42-49; 1887a, p. 184) e Barbosa (1999, p. 254-256).

A autorização legislativa para reformar a lei do Tesouro, de 4 de outubro de 1831, também não foi concedida a Alves Branco. E isso mesmo considerando que o futuro Visconde de Caravelas disfrutaria do prestígio de ser o primeiro presidente do Conselho de Ministros, cargo criado pelo Decreto nº 523, de 20 de julho de 1847. Seu gabinete iniciou-se ainda antes da edição do decreto, em maio de 1847, e estendeu-se até março de 1848, quando Alves Branco renunciou, desgastado pelas pressões inglesas para o fim do tráfico negreiro nos marcos do *Aberdeen Act* e pelas dificuldades de equacionar os conflitos decorrentes da inovação institucional que significou a criação do cargo de presidente do Conselho de Ministros (FERRAZ, 2012).

Embora não tenha obtido sucesso na criação de um tribunal de contas nem conseguido sistematizar as normas de direito financeiro ou reformar a lei do Tesouro, a ação de Alves Branco, desde meados dos anos 1830, foi prolífica em termos de regulamentação das normas contábeis e de tomadas de contas, promovendo a aplicação do método das partidas dobradas, do regime orçamentário por exercícios e de procedimentos de auditoria de contas. O sistema de contabilidade pública e tomada de contas, todavia, receberia seus contornos definitivos nos anos 1850 e 1860.

### 2.3 Um sistema administrativo e hierárquico

*Convenci-me ainda mais de que se a liberdade política he essencial para a felicidade de uma Nação, boas instituições administrativas, apropriadas às suas circunstancias, e convenientemente desenvolvidas não o são menos. Aquella sem estas não pôde produzir bons resultados. (URUGUAI, 1862, p. iv).*

Se Viçoso Jardim (1917) e Lobo e Moraes Junior (1941) concordaram quanto à importância da contribuição de Alves Branco para as instituições de contabilidade pública e tomada de contas do Império, destoaram sobre as reformas que se seguiram. O primeiro considerou que as modificações efetuadas entre 1850 e 1860 estabeleceram melhoramentos duradouros. Os segundos avaliaram o período como marcado por retrocessos.

Entre 1850 e 1860, houve intensa atividade reformadora em termos de direito financeiro, em particular quanto à contabilidade pública e à tomada de contas. A autorização que Alves Branco solicitou em 1845 para reformar o Tesouro Nacional, e que não lhe foi concedida, sobreveio em 1850, durante o gabinete conservador de José da Costa Carvalho, o Visconde de Monte Alegre. A Assembleia Geral, por meio do Decreto nº 563, de 4 de julho daquele ano, autorizou o gabinete a reformar o Tesouro e as tesourarias provinciais, a colocar a reforma em execução e, depois, submetê-la à aprovação do corpo legislativo. O responsável por sua realização foi o ministro da Fazenda, Joaquim José Rodrigues Torres, o Visconde de Itaboraá. Para Lobo e Moraes Junior (1941, p. 3), “o decreto nº 736, de 20 de novembro de 1850, marcou, na contabilidade da nação, o começo do eclipse que devia tornar-se quase que total em virtude do decreto nº 4.153, de 6 de abril de 1868”. Eles não atentaram, contudo, que a ação de Alves Branco foi decisiva para a reforma de Rodrigues Torres.

Havia uma resolução proveniente da Câmara dos Deputados que autorizava o Poder Executivo a reformar o Tesouro, mas Rodrigues Torres resolveu propor diretamente ao Senado um projeto de modificação da lei de 4 de outubro de 1831 na sessão de 8 de junho de 1850, sob a justificativa de que desejava beneficiar-se da experiência dos ex-ministros da Fazenda que compunham a câmara vitalícia. Tratava-se de um texto de 27 artigos, com escopo bem mais modesto do que a reforma que se veio a aprovar por meio do Decreto nº 736, de novembro do mesmo ano. O projeto mantinha as figuras do inspetor-geral e do contador-geral do Tesouro, não mencionava o regime orçamentário por exercícios como base para o levantamento dos balanços e criava três contadorias para realizar o papel da Contadoria Geral de Revisão, que ficava extinta. Essas matérias, como se verá abaixo, foram tratadas de outra forma no decreto de novembro. Isso somente foi possível porque Alves Branco, membro da comissão de Fazenda

do Senado, apresentou parecer favorável à resolução da Câmara e contrário à discussão do projeto de Rodrigues Torres. A resolução tornou-se o Decreto Legislativo nº 563, de 4 julho, que concedeu amplitude reformadora ao Executivo.

Alves Branco argumentou que o projeto de Rodrigues Torres pouco tocava nos defeitos essenciais que ele tivera a oportunidade de verificar quando ministro da Fazenda e presidente do Tesouro. Rodrigues Torres mostrou-se contrariado na sessão de 25 de junho de 1850, quando Alves Branco deu seu parecer sobre a proposta, que foi aprovado (BRASIL, 1978). Melindrado com a avaliação de que seu projeto era superficial, colheu, no entanto, a possibilidade de efetuar reformas mais profundas.

O Decreto nº 736, de 20 de novembro de 1850 efetuou inúmeras alterações na lei de 1831. Esta previa que o Tribunal do Tesouro fosse composto por presidente, inspetor-geral, contador-geral e procurador fiscal. A norma de 1850 definiu uma composição com presidente, diretor-geral de rendas, diretor-geral de despesas, diretor-geral de contabilidade e procurador fiscal. Extinguiu-se a Contadoria Geral de Revisão, substituída pela Diretoria Geral de Contabilidade, que, no entanto, não assumiu todas as atribuições da repartição extinta. Na lei de 1831, à Contadoria de Revisão coube a direção superior das receitas e das despesas nacionais. O decreto de 1850 separou essas atribuições. A Diretoria Geral de Despesa Pública ficou incumbida de monitorar o consumo dos créditos orçamentários pelos ministérios, informando seu estado quando o Ministro da Fazenda tivesse que ordenar despesas de sua própria pasta ou mandar cumprir as despesas ordenadas por outros ministérios. Os ordenamentos das despesas, segundo o sentido que lhes foi atribuído pelo artigo 15 do Regulamento de 26 de abril de 1832, consistiam em despachos ou pedidos assinados pelo Ministro da Fazenda autorizando a realização de pagamentos por bens fornecidos ou serviços prestados (BRASIL, 1875, p. 169). A direção, a inspeção e fiscalização das rendas passaram à Diretoria Geral de Rendas Públicas. A Diretoria Geral de Contabilidade ficou encarregada de organizar balanços e orçamentos; ela também incorporou as competências fiscalizatórias outrora a cargo da Contadoria Geral de Revisão, tomando as contas dos empregados da corte e da província do Rio de Janeiro.

A província do Rio de Janeiro teve sua tesouraria provincial extinta, com as atribuições incorporadas pelo Tesouro Nacional, em consonância com a disposição que concentrava a fiscalização dos servidores fazendários da referida província também na Diretoria de Contabilidade do Tesouro. O decreto de 1850 manteve a composição das tesourarias provinciais estabelecida em 1831, com um inspetor, um procurador e um contador, para as províncias da Bahia, de Pernambuco, do Rio de Grande do Sul, do Maranhão, de São Paulo, de Minas Gerais e do Pará. Para as demais províncias, extinguiu-se o cargo de contador.

Ademais, a norma de 1850 efetuou mais duas modificações de relevo. Primeiro, extinguiu a figura do inspetor-geral, que, segundo a lei de 1831, era o vice-presidente do Tribunal do Tesouro e tinha a responsabilidade de fiscalizar a arrecadação, a administração, a distribuição e a contabilidade das rendas públicas. Segundo, tornou o Tesouro órgão consultivo para uma série de atividades para as quais a lei de 1831 previa uma ação corretiva. Assim, por exemplo, o artigo 6º da lei de 1831 permitia ao Tribunal do Tesouro demitir ou aposentar os empregados fazendários reconhecidamente desleixados ou que tivessem cometido abuso no exercício de suas funções. O artigo 3º decreto de 1850, por seu turno, determinou que a instituição tivesse voto consultivo sobre os meios de se corrigir abusos. Igualmente, a lei de 1831, em seu artigo 17, estabeleceu como prerrogativa do contador-geral a fixação do sistema de escrituração que todas as repartições fazendárias do Império deveriam seguir. O decreto de 1850 tornou consultivo o voto do Tribunal do Tesouro sobre a adoção do sistema de contabilidade a ser seguido nos serviços de fazenda e remeteu ao ministro da Fazenda a regulamentação da matéria.

A previsão da regulamentação por parte do ministro estava presente no artigo 89 do decreto. Os avanços em matéria de técnica contábil consolidados em normativos assinados por Alves Branco foram mantidos, mas mitigados. As partidas dobradas e o regime por exercícios deveriam constar do regulamento, mas o decreto facultou ao ministro a possibilidade de dispensar as Tesourarias de menor importância do uso das partidas dobradas.

O ministro Rodrigues Torres justificou a reforma do Tesouro, no relatório que apresentou à Assembleia Geral em maio de 1851, com base na melhor divisão do trabalho, e apontou a necessidade de mais servidores para suprir as diretorias criadas pelo decreto (BRASIL, 1851). O ministro julgou precoce uma avaliação dos efeitos da reforma, mas cria que notável melhoramento adviria da aplicação perseverante da norma. Dois anos depois, em maio de 1853, estendeu-se acerca dos seus resultados. Afirmou que progredia a escrituração central do Império e que 80 contas mensais e 107 anuais haviam sido tomadas pela primeira contadoria da Diretoria Geral de Contabilidade (BRASIL, 1853). Essa opinião reforçou em Rodrigues Torres a ideia da desnecessidade de um tribunal de contas. Em julho do mesmo ano, quase no final de sua gestão como ministro, foi perguntado sobre a criação de uma instituição de controle externo na Câmara dos Deputados. Respondeu que nenhum resultado útil poderia advir de semelhante instituição, pois “reunir e transportar para a corte todos os papéis e documentos que justificassem essas despesas [as realizadas por todo o território do Império], seria materialmente impossível” (BRASIL, 1876, p. 407).

A reorganização do Tesouro de 1850 não avançou, com efeito, em direção ao controle externo. Componente daquela que entrou para a história como a trindade saquarema<sup>9</sup>, Rodrigues Torres norteava-se pela bula das circunstâncias, em conformidade com a perspectiva de Bernardo Pereira de Vasconcelos, muito antes de reformar o Tesouro. Em 1843, ministro da Marinha, foi à Câmara defender a proposta de criar uma contadoria de tomada de contas no âmbito da pasta, para controlar suas contas. O deputado Souza Martins posicionou-se contrariamente: “não me parece boa regra em administração estabelecer como fiscal de tomada de contas a um indivíduo que é responsável por essas contas” (BRASIL, 1883, p. 236). Rodrigues Torres defendeu o projeto: “o melhor que nas nossas circunstâncias se pôde adoptar” (BRASIL, 1883, p. 237). Na senda de melhoramentos permitidos pelas circunstâncias, o Visconde de Itaboraí assentiu que a criação de um tribunal de contas pudesse aprimorar o sistema de fiscalização, mas que, sendo este impossível no momento, cumpria-lhe “estabelecer alguma coisa que possa aperfeiçoar o que temos” (BRASIL, 1883, p. 237). Seu projeto foi aprovado.

Quando, em junho de 1850, o Senado preteriu sua proposta de reforma do Tesouro em favor da resolução vinda da Câmara dos Deputados, Rodrigues Torres mostrou-se contrário à criação de um tribunal de contas mais uma vez, desta feita em debate com Alves Branco. Afirmou que seu projeto era aderente às circunstâncias do país, condição não compartilhada pelas propostas de criação de cortes de contas apresentadas por Alves Branco em 1837 e 1845:

Se pois havemos de organizar um tribunal de contas com membros vitalícios ou amovíveis, a arbítrio do governo, e, direi de passagem, em qualquer dessas duas hipóteses acho inconvenientes e inconvenientes graves; se havemos de estabelecer semelhante tribunal com a certeza de que não pode desempenhar os fins de sua instituição; se havemos de criar mais uma excrescência no nosso sistema administrativo, que trará despesas sem proveito para o público, melhor é continuarmos a seguir o sistema da lei de 4 de outubro de 1831, no que toca a tomada de contas. Se criarmos um tribunal de contas, deve ele ser encarregado de tomá-las a todos os responsáveis por dinheiros públicos: devem ser-lhe remetidos todos os documentos para esse fim necessários. É isto possível? É praticável que a esse tribunal sejam anualmente enviados os documentos de receita e despesa de todas as tesourarias e coletorias espalhadas pela vasta superfície do império do Brasil? É possível chamar os coletores de Mato Grosso, Goiás, Pará e Maranhão a virem dar explicações perante esse tribunal? Acredito que não [...] Disse-se que a França, Portugal e a Bélgica têm semelhantes tribunais; porém a França, Portugal e a Bélgica não são o Brasil; as distâncias e os meios de comunicação nesses países não são os mesmos que no vasto Império do Brasil. (BRASIL, 1978, p. 358).

Ver-se-á no capítulo que discutirá a reforma do Código de Contabilidade nos anos 1930, que o exemplo da Bélgica e argumentos semelhantes aos expendidos por Rodrigues Torres –

---

<sup>9</sup> Ao lado de Paulino Soares de Souza e Eusébio de Queiroz.

dimensão territorial do país e dificuldade de comunicações – seriam esgrimidos para tentar demover o Governo Provisório de adotar o regime orçamentário por caixa. Em 1850, esses elementos foram mobilizados para mostrar que a fiscalização pretendida por Alves Branco, por meio de um tribunal de contas, era impraticável nas circunstâncias brasileiras. Note-se aqui uma inflexão na argumentação contrária ao controle externo independente. Baependi e Inhambupe opunham-se a uma corte de contas nos anos 1820 por considerarem suficiente o controle interno hierárquico no âmbito da Fazenda. Vasconcelos ficou contra o projeto de 1837 porque preferia, primeiro, ver reformada a legislação e as práticas de arrecadação. Rodrigues Torres, por seu turno, em 1850 combatia a inovação institucional com base nas características do país. A defesa da instituição de um tribunal de contas, no entanto, seguiu, com Alves Branco, a mesma linha adotada pelos senadores Barbacena e José Ignácio Borges em 1826, isto é, a desejável independência entre os executores do orçamento e os tomadores de contas, com vistas à responsabilização dos agentes públicos:

[...] a verdadeira necessidade do tribunal de contas é o poder dizer alguma coisa livremente sobre todos os funcionários do Estado, com independência e com conhecimento de causa, e por isso devem para ele procurar-se ilustrações, não só científicas, como mesmo morais. Eu, como contador-geral do tesouro, tive ocasião de observar que não era pouco obstáculo à tomada de contas a qualidade de serem meros comissários os encarregados dessa função. Escuso narrar fatos que podem deslustrar a alguém; digo somente que tive ocasião de observar que sem alguma independência não era possível tomar conta, e então me deliberei a seguir o exemplo das nações que apontei; mas afinal, vendo que as câmaras não reconheciam a necessidade de um tribunal para a tomada de contas, abandonei essa ideia de independência e vitaliciedade dos membros desse tribunal, para me aproximar mais à legislação americana, a ver se, com efeito, passava uma tal ou qual reforma do tesouro, de modo que em 1845 já não segui os princípios seguidos em 1837; entretanto, nem o primeiro nem o segundo agradou, talvez porque eu fosse incapaz de fazer uma reforma no tesouro. (BRASIL, 1978, p. 360).

Para além de sublinhar a necessidade do controle externo na monarquia constitucional, Alves Branco demonstrou sua frustração ao ver que nenhum de seus projetos prosperou. Ao votar para conceder maior amplitude reformadora ao Executivo, entretanto, concorreu para que a reforma de Rodrigues Torres acentuasse a subordinação do Tribunal do Tesouro ao Poder Executivo. Nesse sentido, o decreto de 1850 conferiu-lhe competências típicas de tribunais administrativos, tais como decidir conflitos de competências entre empregados das repartições fazendárias, julgar os recursos interpostos a decisões tomadas por repartições fiscais e as contas dos administradores de recursos públicos. Tais atribuições judicantes não estavam expressas na lei de 1831. Por outro lado, alguns dispositivos do decreto de 1850 dificultavam a fiscalização das contas. Isso se fez ao repartir-se o controle de receitas e despesas em diretorias distintas, ao extinguir-se a figura do inspetor-geral e dos contadores das tesourarias de menor porte, ao se



permitir a flexibilização do uso do método das partidas dobradas, ao misturar o controle das contas da corte com as da província do Rio de Janeiro em um mesmo órgão e ao tornar consultivo o Tribunal do Tesouro para ações de punições a abusos.

Viçoso Jardim (1917), diferentemente de Lobo e Moraes Junior (1941), identificou avanços no decreto. O primeiro foi a fixação de claras competências judicantes em termos administrativos, como no caso dos recursos fiscais. O segundo consistiu na centralização, no Tesouro e nas tesourarias, de todos os pagamentos de despesas dos ministérios, sempre que possível. Agregue-se a isso o fato de Rodrigues Torres, um ano depois da reforma do Tesouro e em complemento a ela, ter editado uma série de normas regulamentares para a sua execução. Assim foram as ordens nº 253 e 254, de dezembro de 1850, que regulamentavam os trabalhos das tesourarias e da Secretaria de Estado da Fazenda respectivamente. Por sua vez, o Decreto nº 870, de 1851, regulou em detalhes o funcionamento das tesourarias provinciais, espelhando, de modo geral, o disposto na norma de 1850. O elogio de Viçoso Jardim a Rodrigues Torres ecoava os termos usados pelo próprio ministro no relatório apresentado ao Parlamento em 1852, no qual reforçou o avanço nas tomadas de contas e na centralização de pagamentos (BRASIL, 1852).

A legislação contábil e de tomada de contas veiculada pela ação do Visconde Itaboraí passaria ainda por uma complementação substancial no Império, em 1859. Nesse ano, o reformador foi o ministro da Fazenda Francisco de Salles Torres Homem. Polemista liberal, sob a alcunha de Timandro, escreveu o opúsculo “Libelo do Povo”, publicado logo após a Revolução Praieira de 1848. Ali, acusou o infeliz governo de Pedro II de cobrir o Império de sangue e ruínas a fim de sufocar a Praieira (TIMANDRO, 1868). Onze anos mais tarde, Torres Homem afastou-se do Partido Liberal e aproximou-se do imperador. Em 1859, formava, com os conservadores, o gabinete Abaeté. A questão que galvanizou sua passagem pela pasta da Fazenda teve a ver com a gestão anterior, de Rodrigues Torres, mas não foi a reforma do Tesouro.

Rodrigues Torres, além de reformar o Tesouro em 1850, criou o Banco do Brasil de 1853<sup>10</sup>. Preocupado com a estabilidade monetária, conferiu o monopólio de emissão de notas bancárias ao banco, em contraposição ao projeto alternativo e derrotado que previa a pluralidade de emissão por bancos provinciais (GAMBI, 2011, 2015). Rodrigues Torres compunha, com Torres Homem, o grupo de parlamentares metalistas, favoráveis à conversibilidade do mil-réis e à centralização de emissão no Banco do Brasil. Bernardo de Sousa Franco, ministro da

---

<sup>10</sup> Gambi (2010, 2011) considera este o segundo Banco do Brasil, por não computar o banco criado em 1851, por iniciativa privada. Villela (1999), por outro lado, considera o banco de 1853 o terceiro Banco do Brasil.

Fazenda entre maio de 1857 e dezembro de 1858, era, nos termos de Villela (1999), um papalista defensor da pluralidade de emissão, mas favorável à conversibilidade. Ele autorizou, entre 1857 e 1858, o estabelecimento de seis bancos de emissão, acabando com o monopólio do Banco do Brasil. Ferraz (2012) apontou esse episódio como crucial para o desgaste e a queda de Sousa Franco. Torres Homem e Rodrigues Torres destacaram-se na oposição parlamentar ao ministro, uma refrega entre metalistas e papelistas que acabou vencida pelos primeiros. Torres Homem tornou-se ministro em substituição a Sousa Franco.

À frente da pasta da Fazenda, Torres Homem, por meio da Lei nº 1.083, de 1860, conhecida como dos entraves, reintroduziu, na prática, o monopólio de emissão do Banco do Brasil. Sua ação quanto à contabilidade pública e ao sistema de tomada de contas também foi marcada pela centralização. O Decreto nº 2.343, de janeiro de 1859, reforçou os poderes do ministro da Fazenda na administração fazendária, inclusive no Tesouro. Ele ressuscitou uma repartição específica para a tomada de contas, prevista na lei de 1831 e extinta em 1850, mas extinguiu a diretoria de despesas públicas, repartindo suas atribuições entre as diretorias subsistentes.

Torres Homem valeu-se de um expediente questionável para veicular sua reforma do Tesouro. Ele entendia válida ainda a autorização concedida a Rodrigues Torres em 1850, por meio do Decreto nº 563, da Assembleia Geral Legislativa. Ocorre, todavia, que referida norma já havia embasado uma reforma do Tesouro e mencionava explicitamente o ministro da Fazenda de então, Rodrigues Torres. No contexto de queda de Sousa Franco a partir da ação concatenada do Visconde de Itaboraí com Torres Homem, no entanto, não houve óbices à edição do Decreto nº 2.343, de 1859.

O ministro explicou a natureza da reforma que promoveu no relatório apresentado à Assembleia Geral em maio de 1859. Ali, reforçou as três principais características do decreto: evitar subsumir as competências dos ministros da Fazenda no âmbito do Tribunal do Tesouro; reforçar o caráter administrativo de contas do Tribunal do Tesouro, possibilitando vias de recursos às suas decisões; e recriar uma diretoria específica para a tomada de contas (BRASIL, 1859b).

Quanto às competências do ministro da Fazenda, o capítulo I do decreto de 1859 definiu-o como chefe superior da administração fazendária e responsável exclusivo por algumas atribuições que o decreto de 1850 havia reservado ao colegiado do Tribunal do Tesouro. Nesse sentido, o ministro passaria a conhecer, em primeira instância ou em grau de recurso, reclamações sobre contenciosos administrativos da Fazenda Nacional. Excetuaram-se da jurisdição ministerial os recursos que tivessem sido interpostos quanto ao lançamento, à

aplicação, à isenção, à arrecadação e à restituição de impostos, bem como os recursos que se referissem às apreensões, multas e penas corporais. Esses recursos permaneceriam sob a jurisdição do Tribunal do Tesouro, os demais estariam sujeitos ao ministro. Adicionalmente, passaram-se à competência ministerial os seguintes assuntos, sujeitos pela norma de 1850 à jurisdição colegiada: o estabelecimento de regras para o arbitramento de fianças a serem prestadas à Fazenda e a deliberação sobre o pagamento das dívidas passivas do Tesouro, assim como sua inscrição no Grande Livro da Dívida Pública.

O objetivo inicial de Torres Homem consistia em impedir a “aniquilação” da figura do ministro da Fazenda:

Esta modificação do art. 2º, §2º do Decreto de 1850 mais se conformava, a meu ver, com o texto do art. 170 da Constituição; creando elle hum Tribunal, isto he, hum corpo collectivo de membros que se devião reunir para decidir, para julgar sobre certos negócios, não teve em vista, por certo, attribuir a esse Tribunal todo o contencioso administrativo da Fazenda Publica, mas sim parte delle [...] E, si nenhuma distincção fosse possível, si a letra do art. 170 da Constituição resistisse a huma divisão razoável e logica dos assumptos concernentes à Fazenda Publica, entre o Tribunal do Thesouro e o Ministro da Fazenda, inevitável seria a aniquilação do Ministro da Fazenda, como autoridade e como jurisdicção de ordem administrativa, porque todos os factos da receita e despeza deverião pertencer ao Tribunal do Thesouro.(BRASL, 1859a, p. 23).

O artigo 2º do decreto de 1859, portanto, baseou-se em uma interpretação do artigo 170 da Constituição de 1824, cujo texto é o seguinte:

[...] a Receita, e despeza da Fazenda Nacional será encarregada a um Tribunal, debaixo de nome de 'Thesouro Nacional' aonde em diversas Estações, devidamente estabelecidas por Lei, se regulará a sua administração, arrecadação e contabilidade, em reciproca correspondência com as Thesourarias, e Autoridades das Províncias do Império (BRASIL, 1824, *online*).

Segundo Torres Homem, o legislador constitucional, com isso, não teria determinado que todos os aspectos da administração fazendária, sobretudo os contenciosos envolvendo os cidadãos e a Fazenda, competissem ao Tribunal do Tesouro, sob pena de tornar inútil a própria figura do ministro (BRASIL, 1859b).

O decreto de 1859 encarregou-se de agregar algumas outras utilidades à figura ministerial, além das acima mencionadas. O artigo 27 estabeleceu o ministro de Estado como instância recursiva para as decisões tomadas pelas tesourarias provinciais e pelas repartições fiscais da corte e da província do Rio de Janeiro quanto a quaisquer assuntos contenciosos, exceção feita ao lançamento, à aplicação, à isenção e à arrecadação de impostos, bem como às apreensões, multas e penas corporais. Já o artigo 28 facultava ao ministro devolver ao Tribunal

do Tesouro, para reanálise, decisões do órgão que ele julgasse incursas em incompetência, excesso de poder e violação da lei.

Os capítulos sobre os recursos às decisões do Tribunal do Tesouro, onde estavam inseridos os artigos 27 e 28, encaminhavam outra questão central para Torres Homem. Segundo o ministro, o órgão tornara-se um tribunal que emitia decisões das quais não havia a quem apelar. Diferentemente da legislação anterior, de 1831 e 1850, o decreto de 1859 definiu textualmente o Tribunal do Tesouro como corte administrativa de contas e atribuiu às decisões do órgão, assim como às do ministro de Estado, a força de sentença dos Tribunais de Justiça. O ministro, como visto, poderia devolver ao órgão as decisões que considerasse incompetentes e ilegais. Essa faculdade, todavia, estendia-se também ao Conselho de Estado, que poderia anular as decisões exaradas pelo Tribunal do Tesouro e pelos chefes de repartições fiscais em matérias contenciosas, a requerimento da parte interessada, nos casos de incompetência, excesso de poder e violação da lei. No caso das tomadas de contas, dois recursos foram previstos pelo decreto: de revisão ao próprio Tribunal do Tesouro e de revista ao imperador em Conselho de Estado (BRASIL, 1859a).

Torres Homem explicou, no relatório de maio de 1859, que a inserção do Conselho de Estado como órgão máximo de revisão supria uma lacuna da legislação, uma vez que o Tribunal do Tesouro era órgão administrativo e o imperador em Conselho de Estado era “o superior legítimo de todas as Autoridades e Tribunaes administrativos” (BRASIL, 1859b, p. 25). Com efeito, a Seção de Fazenda do Conselho do Estado foi frequentemente acionada sobre as decisões do Tribunal do Tesouro (MELO, 2018). Quanto às tomadas de contas, pelo menos uma consulta foi efetuada já em 1860, a de nº 593, que dizia respeito a uma decisão do Tesouro, afinal não revertida pelo Conselho, sobre a devolução de vencimentos considerados ilegalmente percebidos (BRASIL, 1871).

Esse era o pomo de discórdia entre os defensores de um tribunal de contas independente e aqueles que desejavam inserir melhoramentos nas práticas fiscalizatórias do Tribunal do Tesouro. Os primeiros afirmavam ansiar pela independência entre os gestores de recursos públicos e os tomadores de contas; os segundos ampliavam as competências jurisdicionais administrativas do Tribunal do Tesouro, mas reforçavam a submissão do órgão tomador de contas com relação aos poderes exercidos pelo imperador. Não se tratava de não realizar as tomadas de contas de gestão. Pelo contrário, o decreto de 1859 recriou uma repartição específica para esse fim, que constava da lei de 1831 e foi abolida pelo decreto de 1850. A questão era sobre os limites de tal arranjo institucional, marcado pela falta de independência dos tomadores

de contas em face dos ordenadores das despesas sujeitos à responsabilização, algo que impactava, principalmente, a formação das contas de governo.

A reforma de Torres Homem foi mais uma, a exemplo da de Rodrigues Torres e mesmo do regulamento de Alves Branco, que indica um padrão quanto às instituições de contabilidade pública e tomada de contas do Império. Prevalencia a ótica saquarema de introdução de melhoramentos incrementais, administrativos e de natureza hierárquica. Eles modificavam a organização do Tesouro, mas tratavam de situar a instituição na órbita de controle do Poder Moderador, via Conselho de Estado, e, ao mesmo tempo, sob a supervisão direta do Poder Executivo, já que o presidente do Tribunal do Tesouro era o próprio ministro da Fazenda. Em suma, havia reformas do Tesouro e a proliferação de normas regulamentares de direito financeiro, que instruíam a execução da contabilidade pública e das tomadas de contas, mas não se avançava em direção à instituição do controle externo da administração pública, a cargo do Poder Legislativo amparado por um tribunal de contas. Cuidava-se assim, pois, de se manter um sistema constitucional que, segundo o Visconde do Uruguai (1862, p. 157), prócer saquarema, “separou-os [os poderes de Estado] com maior perfeição que qualquer Constituição que conheço. Deu a cada um justo e independente quinhão de atribuições. A máxima – o Rei reina e não governa - he completamente vazia de sentido para nós”. Ora, tratava-se de ter claro que a instituição responsável pela administração das rendas públicas e pela fiscalização de seu manejo era governada pelo rei, não era dele independente, tampouco braço auxiliar do Parlamento.

As evidências colhidas permitem-nos sustentar a existência de um padrão histórico de intervenção na legislação orçamentária, contábil e de tomada de contas do Império. Depois de editada a lei básica sobre a matéria em de 1831, em pleno avanço liberal na Regência, suas regulamentações e reformas foram efetuadas essencialmente por gabinetes regressistas ou conservadores. Assim, o Regulamento de 1840 do liberal Alves Branco foi editado sob a Regência de Araújo Lima. A reforma de Rodrigues Torres, que além do decreto de 1850 produziu uma série de regulamentos, ocorreu sob a direção de um saquarema histórico. A modificação de 1859 foi impulsionada por um egresso das hostes liberais que abraçou o conservadorismo. Sua complementação, uma regulamentação de 1860, também adveio de um gabinete conservador.

O Decreto nº 2.548, de março de 1860, completou a obra reformadora de Torres Homem, regulando pontos do decreto de 1859. Ele dispôs sobre o regulamento de tomada de contas por parte do Tesouro e foi editado pelo conservador Ângelo Moniz da Silva Ferraz, Barão de Uruguaiana. O artigo 1º da norma reforçou a identidade conferida pelos saquaremas ao Tribunal

do Tesouro: tribunal administrativo para a tomada de contas de gestão. Reafirmou-se que as decisões do Tribunal do Tesouro teriam força de sentença judicial e que as tesourarias provinciais funcionariam como tribunais de primeira instância. Ponto importante, foram estabelecidos os procedimentos a serem seguidos pelos interessados em interpor recursos de revisão e revista ao próprio Tribunal e ao Conselho de Estado, direitos previstos no decreto de 1859 (BRASIL, 1860a).

Em maio de 1860, o Barão de Uruguaiiana explicou à Assembleia Geral que a finalidade do Decreto nº 2.548 havia sido a de conferir meios de execução à tomada de contas no âmbito da Diretoria de Tomada de Contas, algo indispensável à boa marcha deste ramo de serviço, que, no entanto, estava tão atrasado que foi preciso editar autorizações “para mandar tomar, fora das horas do expediente ordinário do Tesouro, as contas atrasadas até o exercício 1855-56” (BRASIL, 1860b, p. 24). Viçoso Jardim (1917, p. 40) julgou bom o Regulamento de 1860, a ponto de afirmar a “superioridade desse acto regulamentar sobre a legislação republicana neste assumpto”, pois estabelecia procedimentos mais simples, que permitiam um trabalho mais expedito e seguro.

Ao final, a avaliação de Lobo e Moraes Junior (1941) sobre as modificações introduzidas no Tesouro em 1850 não parece justa para com as reformas efetuadas entre 1850 e 1860, porque baseada em um único elemento, a flexibilização do método das partidas dobradas. Tomados outros aspectos da copiosa legislação editada, percebe-se o avanço nas disposições administrativas concernentes à organização e aos trabalhos do Tesouro Nacional, como mencionou Viçoso Jardim. Todavia, cuidou-se para que os normativos disciplinadores das tomadas de contas não contraditassem a leitura conservadora do sistema de divisão de poderes consagrado pela Constituição de 1824, isto é, para que assegurassem a preponderância dos poderes de titularidade do imperador, o Executivo e o Moderador, quanto à matéria.

Os decretos de 1850, 1859 e 1860 vertebraram o sistema de contabilidade pública e de tomada de contas pelo restante do Império. As mudanças introduzidas posteriormente tiveram escopo reduzido, mas uma delas, a de 1868, ainda assim produziu retrocessos quanto aos controles contábeis.

A abordagem institucional que os saquaremas imprimiram ao sistema de contabilidade pública e tomada de contas, no âmbito do Tesouro Nacional, foi, como Torres Homem clarificou, administrativa. Essa forma de tratar a questão, e consequentemente a responsabilização dos agentes públicos ordenadores de despesas, coadunava-se com o a visão conservadora acerca das instituições administrativas brasileiras de modo geral. O Visconde do Uruguai conferiu sistematicidade doutrinal à obra reformadora saquarema no Tesouro Nacional.

Para ele, por meio de regulamentos, o Poder Executivo fixara um sistema contencioso no âmbito daquela instituição, um sistema enfezado e incompleto, mas muito melhor do que se as regulamentações adviessem do Poder Legislativo, onde se dariam “discussões intermináveis e, se passasse [a reforma], passaria ainda mais enfezado e incompleto do que he” (URUGUAI, 1862, p. 1550). Tratava-se, para Lopes (2010), do mais bem organizado sistema de julgamento administrativo do Império. À exceção dele, o Visconde do Uruguai (1862) considerava caótico o contencioso administrativo dos ministérios. Essa era, para Uruguai, a abordagem institucional adequada às circunstâncias brasileiras, que, em sua ótica, demandavam a preservação da ordem por meio de um Poder Executivo forte e identificado com o imperador (MATTOS, 1987).

O fato de as reformas saquaremas efetuadas entre 1850 e 1860 terem conferido contornos duradouros ao sistema de contabilidade pública e de tomada de contas não significou, entretanto, que as críticas à proliferação de regulamentos e à carência de um tribunal de contas independente do Poder Executivo tenham desaparecido.

Ainda em 1861, a defesa da criação de um tribunal de contas veio, de modo incomum, de um integrante do Partido Conservador, o escritor e político cearense José de Alencar. Na sessão da Câmara dos Deputados de 02 de agosto, o deputado levou a discussão da esfera administrativa, preferência saquarema, para a do equilíbrio de poderes, via pela qual enveredavam os defensores liberais do controle externo independente desde 1826. Sobre as atribuições legislativas acerca do orçamento disse José de Alencar:

Mas senhores, se essa atribuição é tão importante e de tão alto alcance, cumpre, para que seja um valioso penhor das liberdades públicas, para que seja uma garantia eficaz contra os abusos do executivo, que se torne uma realidade [...] A criação, pois de um tribunal de contas, composto de membros vitalícios, bem remunerados, incompatíveis com quaesquer cargos de eleição popular ou de nomeação do Poder Executivo, responsáveis perante o supremo tribunal de justiça, quando esta câmara decrete sua acusação, é um complemento necessário ao governo parlamentar (BRASIL, 1861, p. 36).

Alencar estava preocupado com os abusos do Poder Executivo e não com os abusos dos servidores fazendários em suas práticas administrativas apenas, como muitos de seus colegas saquaremas. O Tribunal do Tesouro era inadequado para a responsabilização dos agentes públicos por parte do Parlamento porque não fornecia ao Legislativo as informações e os documentos necessários a esse fim. Ademais, sob a presidência de um dos membros do gabinete ministerial, não dispunha da independência necessária para fiscalizar as contas dos ministérios. O exemplo a ser seguido, para o deputado, era o da *Cour des Comptes* francesa.

A argumentação de Alencar recebeu respostas de seus correligionários no melhor estilo do Visconde de Itaboraí. O autor do volumoso Ensaio sobre o Direito Administrativo, de onde se extraiu a epígrafe que abriu esta seção, escreveu seu livro tendo em vista os exemplos do direito administrativo inglês e francês, mas para fixar as circunstâncias brasileiras. Seu pensamento jurídico-administrativo, diferentemente do ponto de vista de Alencar sobre o controle externo do Poder Executivo, não abonava a ideia de criar um tribunal de contas.

Os conservadores não acreditavam que tribunais de contas fossem instituições adequadas às circunstâncias do país. O deputado Casimiro Madureira deixou isso claro na réplica a Alencar. Não havia dinheiro para uma instituição do tipo: “quando tivermos dinheiro, não me assuste já com a criação deste novo tribunal” (BRASIL, 1861, p. 36). Ademais, a falta de independência dos membros do Tesouro parecia-lhe um falso problema, já que os altos funcionários do Tesouro, os bispos como eram alcunhados, eram “bem independentes do governo; até fizeram-lhe aqui oposição” (BRASIL, 1861, p. 36). A resposta do ministro dos Negócios do Império, José Ildefonso Sousa Ramos, o Visconde de Jaguarí, asseverou que o trabalho da corte francesa de contas era similar ao realizado pelo Tribunal do Tesouro no Brasil e agregou às circunstâncias fiscais desfavoráveis esgrimidas por Madureira a especificidade do sistema constitucional do país:

Demais, parece-me que em nosso regimen constitucional não se póde crear um tribunal superior a um dos poderes políticos do Estado; e na prática creio que, quaesquer que fossem as cautelas que se tomassem, os resultados não corresponderião às vistas do legislador, promovendo a criação deste tribunal para a fiscalização e exame das contas dos ministros, nem compensarião os inconvenientes resultantes do accrescentamento de um funcionalismo dispendioso (BRASIL, 1861, p. 36).

Em miúdos, o sistema de repartição de poderes vigente não admitiria uma instituição com tal grau de independência. Além disso, o ministro do segundo gabinete presidido por Luís Alves de Lima e Silva apontava para um aspecto que dominou as alterações efetuadas na legislação contábil e de tomada de contas nos anos seguintes: o tamanho do funcionalismo e dos serviços do Tesouro.

Isso se refletiu na reforma do Tesouro Nacional efetuada em 1868 por Zacarias de Góes e Vasconcelos. O gabinete “ligueiro” de Zacarias foi o responsável pelo Decreto nº 4.153, de 6 de abril de 1868, que, segundo Viçoso Jardim (1917), introduziu poucas modificações no arcabouço legal construído entre 1850 e 1860. De fato, a norma que afirmou reorganizar o Tesouro dedicou à estrutura do órgão apenas oito artigos; os demais trinta e seis dispuseram



sobre os seus servidores. Ainda que pouco numerosas, do ponto de vista dos controles contábeis, as alterações foram significativas.

O artigo 6º do decreto promoveu relevantes extinções na Diretoria Geral de Contabilidade. Extinguiram-se a verificação dos cálculos efetuados por outros ministérios, a escrituração a limpo do livro de receitas e despesas classificadas, a escrituração dos livros de contas correntes, o assentamento da dívida ativa e, medida estrutural, a escrituração central do Império. O desprestígio do controle contábil ficou consignado não apenas no fim da escrituração central, mas na abolição da exigência de conhecimento do método de partidas dobradas para a nomeação de praticantes no Tesouro e nas tesourarias. Sequer para a promoção dos praticantes à posição de amanuenses seria exigida a proficiência em partidas dobradas. Exigia-se, no entanto, capacidade de verter textos do inglês e do francês.

O tratamento conferido à questão pelo último gabinete Zacarias reforça as evidências no sentido da existência do padrão seguido para as reformas nas instituições de contabilidade pública e tomada de contas, acima mencionado. Os gabinetes conservadores ou liderados por egressos do Partido Conservador, como Zacarias, promoviam mudanças de natureza administrativa, cujo foco não consistia em aprimorar os subsídios à responsabilização dos agentes políticos. As modificações visavam a reorganizar as repartições, reforçando sua submissão aos poderes exercidos pelo imperador; simplificar práticas e reduzir despesas. A redução de despesas foi o motivo usado para justificar o Decreto nº 4.153, de 1868:

No anterior relatório [1867] submetti a vossa illustrada consideração algumas modificações, que pareciao necessárias, nos Decretos orgânicos da administração central da Fazenda, sendo as mais importantes as relativas ao seu numeroso pessoal e ao processo e multiplicidade dos trabalhos. Posteriormente, discutindo-se a actual Lei do orçamento, appareceu a idea, tão aceita quando trata da criação de impostos e da reducção das despezas públicas sem detrimento do serviço, de se reorganisarem as Repartições Públicas de uma maneira mais modesta, dando-lhes um pessoal menos numeroso (BRASIL, 1868b, p. 27).

A reorganização mais modesta a que Zacarias referia, no entanto, trabalhava contra as máximas sagradas declaradas pelo Partido Progressista, ao qual pertencia o político baiano quando presidente do Conselho de Ministros: “assim tem [o Partido Progressista] como máximas sagradas: a responsabilidade dos ministros de estado pelos atos do Poder Moderador; a verdade do orçamento” (BRASILIENSE, 1878, p. 17).

Ora, a responsabilidade dos ministros e a verdade dos orçamentos andavam *pari passu* e dependiam ambas, como Alves Branco publicamente defendera, de uma engenharia institucional que incorporasse a sistematização das normas de contabilidade pública e a criação

de um tribunal de contas, medidas interligadas que ampliariam a capacidade de fiscalização parlamentar sobre a aplicação dos recursos orçamentários. Zacarias, entretanto, determinou o fim da escrituração central do Império, manteve a flexibilização do uso das partidas dobradas instituída em 1850 e, ainda, aboliu a necessidade do conhecimento do método por parte dos aspirantes e dos pertencentes ao quadro de servidores do Tesouro.

O Decreto nº 4.153, de 1868, dificultou a aferição da verdade dos orçamentos que o grupo político ao qual pertencia Zacarias declarava almejar. Ademais, à diferença de antecessores, como Alves Branco (BRASIL, 1840b), e de sucessores, como Rio Branco (BRASIL, 1874), que consideravam escasso o pessoal do Tesouro, Zacarias avaliou-o como numeroso. Argumentou que as medidas que patrocinara reduziriam as despesas e adequariam os serviços à menor quantidade de servidores, sem prejuízo dos trabalhos. Na prática, no entanto, o decreto suprimiu serviços necessários ao controle das contas imperiais.

Até 1850, foi recorrente a reclamação dos ministros da Fazenda quanto à dificuldade de compor o quadro de servidores do Tesouro com bons profissionais, devido ao que consideravam baixos salários. A reforma de Rodrigues Torres elevou os ordenados e, imediatamente, gerou reclamações em sentido oposto. A expressão “bispos do Tesouro”, usada pelo deputado Casimiro Madureira em 1861, para redarguir as considerações do deputado José de Alencar quanto à carência de independência dos servidores fazendários para o trabalho de tomada de contas, com efeito, não se referia exclusivamente à iminência técnica de alguns servidores ou à sua independência com relação aos governos, mas, também e sobretudo, aos quatro contos e oitocentos mil-réis mensais pagos a diretores-gerais, ao procurador fiscal e ao tesoureiro-geral.

A expressão “bispos do Tesouro” já surge nos anais da Câmara dos Deputados em 1851, logo após a reforma de Rodrigues Torres, quando Souza Franco, seu antípoda papalista, queixava-se de “que não há nada que chegue para os chamados bispos do Tesouro [...] que querem mais e mais dinheiro” (BRASIL, 1878a, p. 610). Ela teve vida longa na história da contabilidade pública brasileira, sendo empregada por Carlos Cláudio da Silva, encarregado da Comissão das Partidas Dobradas, ainda em 1914. Em 1868, Zacarias de Góes e Vasconcelos, com seu decreto, mirou nos cargos e salários do Tesouro. Reduziu o número dos primeiros e fixou rigorosas regras para penalizar financeiramente os atrasos e o absentismo. O artigo 37, inclusive, determinou que os recursos para futuras majorações salariais dos cargos que fossem mantidos na estrutura do Tesouro deveriam vir da economia verificada com os cargos suprimidos, no limite de dois terços do valor total economizado. Como justificou o ministro à Assembleia Geral: “o pensamento dominante da reforma foi, como não podia deixar de ser, a

economia dos dinheiros públicos [...] a economia resultante das supressões feitas montará a 134:150\$” (BRASIL, 1868b, p. 27).

Os termos da justificativa de Zacarias – redução de despesas e enxugamento do serviço – foram retomados pelo Visconde do Rio Branco. Líder de um gabinete conservador cinco anos depois do decreto de 1868, Rio Branco promoveu sua própria reforma redutora de pessoal e simplificadora de expedientes de controles contábeis, por meio do Decreto nº 5.245, de 5 de abril de 1873. Essa norma não alterou a estrutura do Tesouro, mas aboliu cargos e alguns dos trabalhos até então realizados.

Quanto aos cargos, por um lado, foram abolidas posições de chefes de seção, escriturários do Tesouro, oficiais e amanuenses das tesourarias provinciais. Por outro lado, foram elevados os vencimentos dos servidores do Tesouro. Os diretores gerais, por exemplo, famosos pelos salários superiores a quatro contos de réis, obtiveram aumentos que, entre gratificação e ordenado, perfaziam nove contos de réis. Gratificações especiais, extraordinárias ou especiais foram canceladas. Rio Branco (BRASIL, 1874), em relatório ao Parlamento, asseverou que a redução de pessoal, que ocorria desde 1859, não prejudicava os trabalhos do Tesouro. Isso incluía as tomadas de contas e a liquidação das dívidas dos exercícios findos.

Com relação aos trabalhos, foram abolidos expedientes burocráticos, como alguns tipos de ofícios, mas, também, a escrituração de Livros Diários e a revisão de contas perante a Fazenda Pública, salvo nos casos em que a Diretoria de Tomada de Contas julgasse indispensável ou que envolvessem importâncias significativas. O ministro reconheceu, todavia, que seu decreto não resolvia uma necessidade premente do Tesouro: a consolidação dos regulamentos em vigor, para melhor definir a ordem dos trabalhos e as atribuições dos servidores.

Após a reforma de 1868, o sistema conservador de contabilidade pública e tomada de contas ficou estruturado como o Quadro 2 sistematiza. Este quadro, com poucas alterações posteriores, foi o herdado pela República.

Quadro 2 – O sistema conservador de contabilidade pública e tomada de contas

	<b>Principais disposições contábeis e de tomada de contas</b>
<b>Constituição de 1824</b>	O artigo 170 estabeleceu o Tesouro Nacional, para a administração, arrecadação e contabilidade de recursos públicos. O artigo 172 determinou que o ministro da Fazenda apresentasse anualmente à Câmara dos Deputados o balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente.
<b>Lei de 4 outubro de 1831</b>	Criou a Contadoria Geral de Revisão, subordinada ao contador-geral do Tesouro. Segundo o artigo 25, essa contadoria era responsável pela inspeção e fiscalização das receitas e despesas gerais da nação, mas o artigo 27 incumbia-lhe, além de atividades de controle, atribuições típicas de escrituração, como a manutenção dos livros Diário e Mestre. A atribuição de apresentar à Assembleia Geral o balanço do exercício anterior, até 8 de maio, era do presidente do Tribunal, posição ocupada pelo ministro da Fazenda. O contador-geral deveria levar ao presidente, até 15 de março, os quadros gerais de receita e despesa. Esses, por seu turno, nos termos do artigo 27, eram levantados pela Contadoria Geral de Revisão.
<b>Decreto nº 736, de novembro de 1850</b>	Criou a Diretoria Geral de Contabilidade, subordinada ao diretor-geral de contabilidade do Tesouro, extinguindo a Contadoria de Revisão. Além das rotinas contábeis, essa repartição deveria tomar as contas de todos os empregados da corte e da província do Rio de Janeiro, além de organizar os balanços e orçamentos gerais (artigo 20). Sobre os balanços gerais, o artigo 20, § 3º, era sucinto e a atribuía as atividades relacionadas à Diretoria Geral de Contabilidade.
<b>Decreto nº 2.343, de janeiro de 1859</b>	Recriou uma diretoria específica de revisão de contas, a Diretoria Geral de Tomada de Contas no Tesouro. A diretoria deveria fiscalizar os sujeitos à prestação de contas, verificar as contas dos responsáveis por recursos públicos e apresentar relatório anual circunstanciado sobre as atividades do ano anterior. Extinguiu a Diretoria de Despesas Públicas. Ao criar a Diretoria Geral de Tomada de Contas, o decreto não a incumbiu de organizar os balanços e orçamentos. Segundo o artigo 6º da norma, apenas as atribuições de tomada de contas – definidas no § 1º do artigo 20 do decreto de 1850 - seriam repassadas à nova diretoria. Aquelas referentes aos balanços gerais, constantes do § 3º do artigo 20 do decreto de 1850, seguiram com a Diretoria Geral de Contabilidade.
<b>Decreto nº 2.548, de março de 1860</b>	O artigo 1º reforçou o Tesouro como tribunal administrativo de contas. Foram detalhadas as competências quanto à tomada de contas, reafirmando-se que as decisões do Tribunal do Tesouro teriam força de sentença judicial e que as tesourarias provinciais funcionariam como tribunais de primeira instância. Foram estabelecidos os procedimentos necessários a serem seguidos pelos interessados em interpor recursos de revisão e revista ao próprio Tribunal e ao Conselho de Estado, direitos previstos no Decreto nº 2.343, de 1859.
<b>Decreto nº 4.153, de abril de 1868</b>	Extinguiu a verificação dos cálculos efetuados por outros ministérios, a escrituração a limpo do livro de receitas e despesas classificadas, a escrituração dos livros de contas correntes, o assentamento da dívida ativa e a escrituração central do Império. Deixou de exigir conhecimento do método de partidas dobradas para a nomeação e promoção dos praticantes no Tesouro e nas tesourarias.

Fontes: adaptado de Brasil (1824, 1831b, 1850, 1859a, 1860a, 1868a).

O Visconde do Rio Branco seguiu o padrão saquarema de ação. Promoveu alterações administrativas e regulamentares, sem tocar na questão do controle externo, satisfeito que se mostrou com o serviço da Diretoria Geral de Tomada de Contas do Tesouro. Os anos finais do Império veriam, no entanto, a retomada dos pleitos liberais pela sistematização das normas de contabilidade pública e pela criação de um tribunal de contas.

## 2.4 A necessidade imprescindível de criar um tribunal de contas

*[...] É, pois, de necessidade imprescindível para a regeneração das finanças crear um Tribunal de Contas, composto de homens de ambos os partidos políticos para cotejarem com a Lei de créditos as ordens e documentos, que originarem as despesas ordenadas pelos Ministros, afim do Corpo Legislativo approval-as por Lei, como por Lei decreta os créditos (BRASIL, 1878b, p. 20).*

O gabinete Rio Branco fechou um longo período, iniciado em 1850, no qual a institucionalidade orçamentária, contábil e de tomada de contas foi definida segundo a visão saquarema do assunto. Predominou a abordagem administrativa do controle das contas, redutora de despesas e simplificadora dos serviços nas repartições fazendárias. A partir da metade final dos anos 1870, os liberais voltaram à carga em defesa da criação de um tribunal de contas e da sistematização das normas de contabilidade pública. A epígrafe que abre esta seção é de autoria de Gaspar Silveira Martins, ministro da Fazenda do gabinete chefiado por João Lins Vieira Cansanção de Sinimbu. Com ele, os liberais interromperam uma sequência de dez anos de gabinetes conservadores.

Gaspar Silveira Martins, em relatório à Assembleia Geral Legislativa, efetuou exposição franca sobre os conflitos de interesse que dimanavam do fato de a tomada de contas ser efetuada por um órgão do Poder Executivo, a Diretoria de Tomada de Contas do Tesouro, e sobre como isso prejudicava os esforços de responsabilização de ministros e outros agentes públicos por parte do Parlamento:

*As medidas, que tive a honra de propôr-vos [de acurácia para orçar receitas e fixar despesas], para tornar o Orçamento uma realidade, nenhuma garantia offerecerão, se, votada a Lei de despeza e receita, o Ministro, supremo distribuidor da fortuna publica, não prestar contas do modo por que executou e cumpriu a mesma Lei, para que o Parlamento, que decretou as despezas, possa afinal approvar as contas, ou julgar a responsabilidade do seu infiel delegado (BRASIL, 1878b, p. 17).*

Note-se que Silveira Martins enfocava as contas de governo, devidas pelo ministro para um julgamento de responsabilidade, e não as de gestão, sobre as quais se concentraram os conservadores por meio das reformas do Tesouro. Para o ministro, era evidente a inconveniência de um sistema no qual os serventuários da Diretoria de Tomada de Contas do Tesouro nada podiam contra o ministro, de quem dependiam e a quem se subordinavam. Silveira Martins denunciou os orçamentos feitos ao sabor da tesoura ministerial, que modificava rubricas orçamentárias à revelia dos parlamentares, criando orçamentos paralelos e oferecendo balanços

fraudulentos ao Poder Legislativo. O oposto, pois, do que se convencionava chamar de verdade dos orçamentos.

Sua argumentação encontrou eco entre os liberais na Câmara dos Deputados. Na sessão de 11 de janeiro de 1879, na presença do ministro da Fazenda, o deputado liberal Frederico Rego atentou que, nos dez anos anteriores, o Partido Liberal “insistio pela verdade do orçamento, denunciando as graves faltas commettidas na execução do mesmo” (CÂMARA..., 1879, p. 1). O deputado entendia que se fazia necessário restabelecer um suposto regime de publicidade e fiscalização nas finanças do país e que, portanto, apoiava o projeto de criar um tribunal de contas. Esse discurso, como visto até aqui, não adere aos fatos. Desde a primeira legislatura da casa na qual servia o parlamentar, discutiu-se a ampliação da responsabilização financeira por meio do controle externo, sem sucesso. Não havia, nesse sentido, um restabelecimento a se fazer.

A comissão que discutia a proposta de orçamento na Câmara dos Deputados naquele ano ofereceu um parecer com emendas aditivas, uma das quais determinava que o governo apresentasse à Assembleia Geral, na primeira sessão depois de aprovada a lei orçamentária, as bases e os esclarecimentos precisos para a criação de um tribunal de contas. Para tanto, seria permitido formar um grupo para elaborar os trabalhos a serem submetidos ao corpo legislativo (CÂMARA..., 1879, p. 1-2). Medida importante para a organização das instituições de contabilidade pública imperial, o parecer adicionou uma emenda para fazer com que o ano financeiro passasse a coincidir com o civil, revertendo a prática iniciada em 1828.

Dias depois do parecer da comissão, em primeiro de abril, o presidente do Conselho de Ministros, Cansação de Sinimbu esteve na Câmara dos Deputados. Lá, ouviu de Saldanha Marinho, republicano histórico, o eco do relatório de Silveira Martins, àquela altura já ex-ministro, substituído por Afonso Celso de Assis Figueiredo:

No relatório do Sr. Ex-ministro da fazenda está o corpo de delicto do governo, a respeito das despesas feitas sem autorização legal [...] Parece que mais do que nunca há necessidade de estabelecer um tribunal de contas, cercado de taes garantias que os balanços passem por elle e que os próprios ministros lhe apresentem as suas contas de despesas, porque o tribunal do tesouro é uma inutilidade pelas considerações que fez o Sr. Ex-ministro da fazenda: o empregado público que não se oppoem a uma ordem illegal com medo da demissão, é um miserável que não tem a coragem do cumprimento do seu dever (CÂMARA..., 1879, p. 1).

As palavras foram tão duras quanto as de Silveira Martins. Saldanha Marinho apontava o corpo de delito orçamentário, para o qual o estado da institucionalidade contábil e de tomada de contas colaborava, ao inviabilizar uma precisa apuração dos resultados das contas de governo

e a responsabilização ministerial. A questão da verdade dos orçamentos tornar-se-ia cara à propaganda republicana. Não foi incomum, nos anos 1880, a exploração da máxima “o Império é o déficit” por parte de jornais de divulgação das ideias republicanas, como a *Gazeta Nacional*, do Rio de Janeiro (CARTEIRA..., 1888); a *República*, do Paraná (PELA..., 1888); e a *Federação*, do Rio Grande do Sul (PERFIS..., 1886), dirigido por Júlio de Castilhos. Mesmo Joaquim Nabuco repercutiu a expressão atribuída a Antônio Ferreira Vianna, quando se manifestou contrariamente à proposta do gabinete João Alfredo de financiar a lavoura com 300 contos de réis logo após a abolição da escravatura (NABUCO, 2010).

Como resposta à sua intervenção, Saldanha Marinho obteve do deputado liberal paulista Antônio Moreira de Barros a seca resposta segundo a qual todas as reclamações estavam contempladas pelo parecer da comissão relatora do orçamento. Em maio, o tema voltaria à atenção dos parlamentares, por meio do relatório que o ministro Afonso Celso apresentou à Assembleia Geral. Ele reforçou, como o antecessor, ser urgentíssima a necessidade de criação de um tribunal de contas, “que examinando em face das autorizações legislativas as despesas ordenadas pelos Ministérios de Estado, forneça ao Parlamento base segura para exercer a fiscalização” (BRASIL, 1879b, p. 32). Para o ministro, disso dependia a regularidade das finanças brasileiras.

Assim como o conservador José de Alencar anos antes, Afonso Celso citou a *Cour des Comptes* francesa como exemplo a ser seguido, por haver contribuído para a reorganização das finanças da França e para a moralização de suas despesas. Contra o argumento conservador que, via de regra, considerava a criação de tal instituição incompatível com o sistema constitucional do país, expendeu entendimento segundo o qual a Constituição amparava, sim, a instituição de um tribunal de contas. Tanto as emendas à lei orçamentária propostas pela comissão da Câmara como a argumentação de Afonso Celso foram de balde. A lei orçamentária finalmente aprovada, sob o número 2.940, de outubro de 1879, não incorporou as emendas que objetivavam alterar o exercício financeiro e criar um tribunal de contas.

Nos sete anos de gabinetes liberais, entre 1878 e 1885, além de Silveira Martins e Afonso Celso, outro ministro da Fazenda tornaria às questões, interligadas, do tribunal de contas e das normas de contabilidade pública. Lafayette Rodrigues Pereira, que ocupou a pasta entre maio de 1883 e junho de 1884, quando também presidiu o Conselho de Ministros, abordou com vigor a necessidade de um regulamento de contabilidade pública:

Sendo da maior urgência organizar, entre nós, um systema uniforme de contabilidade pública, que, fornecendo provas irrecusáveis da applicação dos rendimentos do Estado e da exatidão das contas ministeriaes, habilite o Poder Legislativo para apreciar, à luz

da evidencia e no tempo conveniente, a gerencia financeira e a responsabilidade do Governo, cessando o adiamento indefinido da fiscalização parlamentar (BRASIL, 1884b, p. 66).

O Conselheiro Lafayette fora signatário do Manifesto Republicano de 1870, que fulminara o princípio dinástico em geral e o Poder Moderador em particular, sob a justificativa de que ensejavam governos infensos à responsabilização, já que poderiam dissolver a Câmara dos Deputados, o elemento democrático incumbido da última palavra nos negócios públicos (BRASILIENSE, 1878). Em 1884, o ministro monarquista com passado de simpatias republicanas retomou a questão da responsabilidade dos governos em face do Parlamento, ao abordar a necessidade de um regulamento para a contabilidade pública.

A uniformização da contabilidade pública, que urgia efetivar, seria um instrumento para que não mais fosse adiada a fiscalização da gerência financeira do governo por parte do Parlamento. A noção de responsabilização no relatório de Lafayette é financeira e profundamente associada à contabilidade governamental, algo consentâneo com o desenvolvimento das auditorias públicas no mundo à época, ainda na fase inicial, de *compliance* com as normas de direito financeiro (POSNER; SHAHAN, 2014). Assim sendo, o ministro atentou para a necessidade das seguintes reformas contábeis: regular os exercícios findos; fixar os limites da contabilidade legislativa, administrativa e judiciária; organizar a contabilidade da dívida pública fundada. Para tanto, por aviso de 28 de janeiro de 1884, ele nomeou uma Comissão com a finalidade de consolidar a esparsa legislação acerca da contabilidade pública.

Presidida pelo Barão de Paranapiacaba, procurador fiscal do Tesouro, a comissão era composta, ainda, por Miguel Arcanjo Galvão, contador do Tesouro; Joaquim Izidoro Simões; Salustiano Pereira de Almeida Sebrão e João Peixoto da Fonseca Guimarães. Cabia-lhe reduzir o emaranhado de normas contábeis a um “complexo de prescrições”. Elas deveriam abarcar a contabilidade administrativa, referente à formulação e execução do orçamento; a contabilidade legislativa, atinente às regras de votação das leis de receitas e despesas; e por fim, a contabilidade judiciária, entendida como a de exame das contas ministeriais. Quanta a estas últimas, caberia à comissão delinear “[...] a maneira de organizar o Tribunal de Contas” (BRASIL, 1884b, p. 67). O Conselheiro Lafayette informou que a comissão já trabalhava no começo de 1884 e que, brevemente, daria contas de sua tarefa, pois o ministro desejava submetê-la, no que coubesse, à aprovação do Parlamento.

A Comissão de Consolidação da Contabilidade Pública antecedeu à mais famosa, de Partidas Dobradas, reunida em 1914 com missão mais modesta, já que o Tribunal de Contas da União se encontrava criado. Negligenciada pela historiografia, há registros de seu



funcionamento até 1886, quando o Diário do Comércio de sete de junho informou que o contador Miguel Arcaño assumira sua presidência (DECLAROU-SE..., 1886, p. 2). Ele não conseguiu entregar a consolidação das normas contábeis tampouco delinear a criação de uma corte de contas, mas sua militância na área prosseguiu e, já na República, garantiu-lhe a posição de ministro do TCU entre 1894 e 1896 (BLAKE, 1900).

O padrão segundo o qual os liberais propunham, mas não conseguiam levar adiante, a criação de um tribunal de contas e a sistematização das normas de contabilidade pública e de tomadas de contas continuou até metade final dos anos 1880. Seguiu, também, a constante de que os conservadores não efetuavam tais ações, mas introduziam reformas que faziam proliferar as regras de direito financeiro e, segundo defendiam, produziam melhoramentos aderentes às circunstâncias do país.

Em 1879, a derrubada da emenda da comissão parlamentar que analisou o projeto de lei do orçamento na Câmara dos Deputados negou ao gabinete Sinimbu a oportunidade de reformar a vigência do exercício financeiro. No entanto, uma medida aprovada pelo gabinete tornou mais fácil a ocorrência de desequilíbrios orçamentários desde o momento da aprovação das leis do orçamento. O Decreto nº 2.887, de 1879 (BRASIL, 1879a), atualizou a Lei nº 99, de 1835, determinando que as propostas de receitas e despesas continuassem a ser apresentadas à Câmara até 8 de maio de cada ano, mas em projetos de lei distintos. Com isso, o princípio da unidade orçamentária cedeu espaço à possibilidade de que diferentes normativos, aprovados em momentos distintos, orçassem receitas aquém das despesas fixadas. Isso se verificou recorrentemente na Primeira República como se verá nos capítulos seguintes.

Quanto à medida de alteração de vigência do exercício financeiro, ela encontrou condições de prosperar no penúltimo gabinete conservador do Império, chefiado pelo Barão de Cotegipe. Em 1886, seu ministro da Fazenda, Francisco Belisário Soares de Souza, patrocinou a edição da Lei nº 3.313, de 16 de outubro de 1886. A modificação promovida, embora não fizesse parte de uma norma geral de consolidação, era significativa, pois alterava uma instituição de contabilidade pública imperial cujas raízes remontavam à lei orçamentária de 1828.

A lei de 1886 determinou que, a partir de 1888, as propostas orçamentárias deveriam referir-se a ano civil e não, como até então se fizera, a períodos compostos que incluíam um semestre de um ano e outro do ano seguinte. O ministro Francisco Belisário Soares de Souza justificou a reforma com argumento semelhante ao empregado pelo Conselheiro Lafayette. A medida visava a facilitar a fiscalização parlamentar, que, no entanto, seguia, a seu ver, prejudicada pela falta da sistematização da contabilidade pública em um regulamento. Essa

tarefa, contudo, consumiria algum tempo e demandaria muitos cuidados (BRASIL, 1887b). Quanto à criação de um tribunal de contas, Francisco Belisário Soares de Souza anexou um estudo de legislações fazendárias comparadas ao relatório referente ao exercício de 1886. Nele, abordou-se a questão do controle externo. Contrapôs-se ali o controle prévio e posterior exercido pelas cortes de contas da Bélgica, Itália e Holanda com o controle apenas posterior efetuado pelas instituições correlatas na França, Prússia, Espanha, Portugal e Áustria (BRASIL, 1887b). O anexo não apontou uma preferência por algum dos modelos, mas sugeriu-a, ao indicar que havia controvérsia sobre as vantagens do controle prévio entre os doutrinadores italianos e belgas, dos países que o adotavam, portanto.

Um ministro conservador seria explícito quanto à necessidade de criação de um tribunal de contas apenas dois anos depois, já nos meses finais do Império. João Alfredo Correia de Oliveira, chefe do último gabinete conservador do regime monárquico e também ministro da Fazenda, foi claro como, até então, apenas José de Alencar havia sido em meio às hostes conservadoras. Era preciso terminar o trabalho de consolidação da contabilidade administrativa e retirar da administração um serviço que até então lhe incumbia, a fiscalização do uso de dinheiros públicos. Urgia, pois, criar um tribunal de contas, “[...] que, conhecendo de toda a contabilidade do Estado, possua meios para assegurar às Câmaras e à Nação que os balanços demonstram fiel e perfeitamente o movimento dos dinheiros públicos” (BRASIL, 1889, p. 25). O ministro João Alfredo foi além e circunscreveu o escopo do controle a ser exercido por um tribunal de contas ao modelo francês, que informava Manuel Alves Branco e José de Alencar:

[...] a adoção do systema belgo-italiano de incumbir-se essa corporação [Tribunal de Contas] do exame prévio não me parece muito recommendavel, não só por causa dos conflitos que motiva entre o Governo e o Tribunal, como em razão do maior número de empregados que exige (BRASIL, 1889, p. 25).

A questão dos conflitos com o governo era estrutural, relacionada à divisão de poderes no Império e remetia diretamente à resistência conservadora à criação de uma corte de contas. O ministro João Alfredo tinha presente que, refratários ao controle posterior, os conservadores seriam ainda mais dificilmente convencidos sobre a conveniência do controle prévio, cuja intrusão na administração era maior. Essa resistência pode ser compreendida da leitura saquarema do texto constitucional, particularmente do artigo 98, que definia o Poder Moderador como a chave da organização política imperial. Se a ele nenhum poder se sobrepunha, como submetê-lo ao julgamento de contas a ser efetuado pelo Parlamento com o concurso de um tribunal de contas com membros independentes? Os saquaremas não admitiam essa

possibilidade. Consentaneamente, definiram a tomada de contas como atividade administrativa e fizeram proliferar normas de contabilidade pública.

Essa direção político-administrativa perdurou até o final do Império. Não houve a criação de um tribunal de contas nem a consolidação das normas contábeis. Não houve muito mais tempo para o Império também. A adesão dos dois últimos gabinetes conservadores – Cotegepe e João Alfredo - a providências historicamente demandadas por liberais tardara e não alcançara meios de viabilizá-las. A explicação que se propõe aqui considera a diferença entre liberais e conservadores quanto à questão da divisão de poderes na monarquia constitucional o elemento crucial para compreender as razões pelas quais essas medidas não foram tomadas e porque se fixou o padrão saquarema de melhoramentos do sistema de contabilidade pública.

## 2.5 Balanços

*Chamamos particularmente a sua atenção para o ramo da legislação financeira que regula a liquidação dos exercícios, a organização dos respectivos balanços e a fiscalização a que devem ser objecto as contas por aquelle modo prestadas. Neste ponto, temo-nos mantido estacionários; a nossa legislação é ainda primitiva; nenhum melhoramento há sido tentado para dar àquelle trabalho a oportunidade, a clareza e a simplicidade que tanto poderão aumentar-lhe o valor práctico, que deveria ser grande e realmente é nenhum nas deliberações do parlamento (BALANÇOS, 1883, p. 1).*

Em 27 de julho de 1883, o Jornal do Commercio efetuou uma avaliação sobre a legislação que regia os balanços do Império. A longa coluna “Balanços” afirmou não desconhecer as dificuldades de se lidar com a matéria orçamentária, dado que o melhor orçamento não era senão uma previsão. Contudo, o Proteu do abuso escondia-se na falta de clareza dos orçamentos imperiais, e uma medida essencial para cercá-lo era evitada: o melhoramento na forma de prestar contas, de modo a subsidiar as deliberações legislativas.

O diário carioca considerava inaceitável um balanço levar dois anos para ser concluído e submetido ao Poder Legislativo. A demora retirava dos parlamentares a oportunidade de julgar os responsáveis pelas contas de governo, pois muitos deles já não ocupavam mais os cargos quando elas aportavam no Parlamento. “Eis matéria mui digna de providência: contas antiquadas não desafiam inspecção eficaz senão em tribunais especiaes onde homens de officio tem assento permanente” (BALANÇOS, 1883, p. 1). O jornal não desenvolveu a ideia do tribunal especial para revisar as contas, mas pugnou pela simplificação da apresentação delas.

Como visto, tanto a ideia de consolidar as normas de contabilidade pública como a de criar um tribunal de contas apareceram com clareza, desde os anos 1820, em projetos

submetidos à atenção parlamentar por liberais. Elas foram propostas por agentes políticos que desejavam criar um arcabouço institucional que amparasse o Parlamento na responsabilização de ministros e, conseqüentemente, na contenção dos poderes do imperador. Os membros do Partido Conservador, desde que Bernardo Pereira de Vasconcelos delineou seus princípios, se contrapunham a esse anseio.

Segundo Mattos (1987), mais do que diferenças separavam liberais de conservadores, havia uma hierarquia entre eles, segundo a qual os conservadores estabeleceram as regras para o governo do Estado, uma direção política. Valemo-nos da senda aberta por Mattos para oferecer uma explicação das razões pelas quais os liberais não concretizaram a consolidação das normas de contabilidade pública e a instituição do controle externo que discursivamente pleiteavam, mesmo quando lideraram gabinetes.

Os saquaremas defendiam o direito do rei de reinar e de governar, disposto, sobretudo, nos artigos 98, 99 e 102 da Constituição de 1824. O último definia o imperador como chefe do Poder Executivo. O primeiro reservava ao monarca o exercício do Poder Moderador, definido, textualmente, como “a chave de toda organização política” (BRASIL, 1824, *online*). O segundo estabelecia a inviolabilidade do imperador, não sujeito a responsabilidade alguma. Em suma, o rei reinava, governava e não haveria instituição capaz de responsabilizá-lo. O Visconde do Uruguai (1862) reforçou, em seu tratado sobre o direito administrativo, esses aspectos da Constituição. Tratava-se, pois, de um elemento basilar do sistema representativo arquitetado pela Carta Magna do Império, que definia, no artigo 11, o Imperador e a Assembleia, nessa ordem, como representantes da nação. Os conservadores defendiam tal hierarquia de poderes; os liberais almejavam fortalecer o Parlamento. O predomínio da concepção conservadora do Estado implicava, pois, consolidar a hierarquização dos poderes, colocando o Moderador e o Executivo acima do Legislativo.

Essa visão impactou diretamente o alcance possível das reformas do sistema de contabilidade pública. Os saquaremas assentaram, ao lado de Pedro II, que em nenhuma das falas do trono (JAVARI, 1993) mencionou a necessidade de criar um Tribunal de Revisão de Contas ou de restituir a verdade aos orçamentos, os limites institucionais para a contabilidade pública e a tomada de contas no Império. As circunstâncias constitucionais e políticas do país, para os conservadores, não contraditavam possíveis reformas no Tesouro Nacional ou o exercício da tomada de contas, mas impunham-lhes uma direção e um limite claros. A direção era a dos melhoramentos incrementais, que reforçavam o caráter administrativo do Tribunal do Tesouro, submisso, como todas as instituições administrativas, ao Poder Moderador, no caso concreto por via do Conselho de Estado. O limite era a interdição à existência do controle

externo das contas públicas, realizado por uma instituição auxiliar do Poder Legislativo e dotada de independência ante o Poder Executivo e o Poder Moderador, isto é, o veto à criação de um tribunal de contas.

O *Jornal do Commercio* queixou-se de que nenhum melhoramento fora impresso na fiscalização das contas para amparar as deliberações do Poder Legislativo. Os Viscondes do Uruguai e de Itaboraí certamente discordariam. Em suas concepções, a legislação dos anos 1850 a 1860 introduzira avanços na tomada de contas a cargo do Tribunal do Tesouro, conferindo-lhe contornos de contencioso administrativo, com foco nas contas de gestão, não nas de governo. Este era o nó da questão: a natureza dos melhoramentos. Para os conservadores ela era administrativa; para os liberais, deveria adentrar o terreno político.

Os liberais perderam o embate para instrumentalizar os mecanismos de controle contábil e de tomada de contas como elementos de limitação do poder imperial, por meio da responsabilização das ações orçamentário-financeiras efetuadas pelos seus ministros. A direção das instituições de contabilidade pública e de tomada de contas, como visto ao longo deste capítulo, foi efetuada pelos conservadores. Nisso, tais instituições não foram exceção; participaram do mesmo tipo de direção política que predominou no Império (MATTOS, 1987).

Segundo a interpretação aqui proposta, o sentido e os limites dos melhoramentos que os saquaremas imprimiram ao sistema de contabilidade pública e tomada de contas explicam porque os Argos da nação, os parlamentares, não conseguiram fixar seus olhos sobre o Proteu dos abusos. A direção saquarema operou consistentemente para que os abusos sujeitos à jurisdição do Tribunal do Tesouro se circunscrevessem às ações administrativas dos agentes fazendários, sujeitos à supervisão hierárquica. O objetivo, afinal alcançado, consistiu em impedir que abusos de outra natureza, os políticos cometidos por ministros delegados do Poder Executivo imperial, fossem expostos ao escrutínio dos parlamentares a partir da ação de uma instituição dedicada exclusivamente à análise de contas e a auxiliar o Poder Legislativo. Como formulou o Visconde do Uruguai:

Assim os desvios administrativos, a offensa a direitos em questões administrativas não tem correctivo efficaz, sufficiente, e real, na responsabilidade dos ministros [...] O único efficaz que pôde ter encontra-se na separação pratica possível, entre o que he político e administrativo. Essa separação não consiste nem poderia consistir em tirar a administração do Poder Executivo. Fôra o mesmo que suprimi-lo. Não pôde consistir também em sujeita-lo a outro Poder, ou em fazer depender deste a solução das dúvidas que por ventura se suscitem sobre os actos administrativos do executivo, porque fora isto annulla-lo, e abrir larga fonte de desordem e de conflitos (URUGUAI, 1862, p. 21-22).

O sentido da direção saquarema está claro no excerto. Havia que se preservar o sistema de repartição de poderes da Constituição de 1824, reforçando-se o Poder Executivo ante o Legislativo. Esse era o princípio da ordem. E prossegue o ilustre membro da trindade saquarema: “qual a maioria parlamentar que, por questões dessas, se prestará a sacrificar um ministério que sustenta, a dar razão aos seus adversários, e lugar a que suba a oposição?” (URUGUAI, 1862, p. 21). Não satisfeito em apontar que o Poder Legislativo não julgaria abusos cometidos pelos seus, apontou, ainda, a inépcia técnica do corpo parlamentar: “as câmaras são pouco próprias para entrarem em minuciosos desenvolvimentos administrativos” (URUGUAI, 1862, p. 155). Essa concepção, transformada em direção política, inviabilizou a criação de um tribunal de contas e a sistematização da miríade de regulamentos de contabilidade pública, apesar das discussões sobre essas matérias terem se estendido de 1826 até o final do Império.

Quando o último gabinete liderado por conservadores aderiu à necessidade da sistematização das normas contábeis e da criação de um tribunal de contas, a questão crucial para o destino do Império já os havia afastado de sua defesa: a escravidão. O imperador e os conservadores não reformaram o sistema de contabilidade pública e de tomada de contas no sentido da ampliação da responsabilização ministerial, mas intervieram no regime de trabalho e conduziram à abolição da escravatura. Como notou Carvalho (2010), tal ação reformadora, em vez de legitimá-lo, retirou do regime monárquico a legitimidade junto aos fazendeiros, sua base social de sustentação. Assim, se o gabinete conservador de João Alfredo estava convencido da necessidade de criar os mecanismos institucionais de responsabilização da ação orçamentário-financeira dos ministros do imperador ante o Legislativo, os conservadores não estavam mais convencidos da necessidade do próprio Império. Como o Ireneu Funes de Jorge Luís Borges (1979), que morreu em 1889 sem concretizar seus projetos de um vocabulário infinito para os números e um catálogo mental para as lembranças, o Império extinguiu-se naquele ano sem que os projetos de sistematização das inúmeras normas de contabilidade pública e de criação de um tribunal de contas fossem efetivados.

Este capítulo completa-se ao permitir compreender o sentido e o alcance da avaliação efetuada por Rui Barbosa, em 1890, sobre o arcabouço institucional de contabilidade pública e controle de contas legado pelo Império à República: um sistema defeituoso e de fraca execução. Lida a contrapelo, a crítica do jurista baiano ao fracasso imperial para lidar com a prestação das contas de governo era a confissão do sucesso de uma concepção alternativa de controle, interna e submetida ao Poder Executivo. Era, também, a desforra de um liberal que conhecia as derrotas do seu campo político nessa seara e que não perdeu a oportunidade de

criticar a direção política vitoriosa, que não lhe agradava. Afinal, o legado imperial com o qual se houve Rui Barbosa no albor da República era, essencialmente, conservador, circunscrito ao âmbito administrativo com o objetivo de preservar o desenho político-constitucional que garantia a superioridade do Poder Executivo imperial sobre o Parlamento.

O capítulo seguinte discute como a dicotomia liberal-conservador, no que diz respeito ao arcabouço institucional de prestação de contas e contabilidade pública, foi atualizada nos doze primeiros anos da República.

### 3 A REPÚBLICA, AS CONTAS PÚBLICAS E O ANEL DE GIGES

*Se bastasse um ponta pé legislativo, para acabar-se com esse trambolho [Tribunal de Contas da União], a pobre entidade constitucional muito há que teria, talvez, cahido a uma bem aplicada gambéria do governo onnipotente (O TRIBUNAL..., 1900, p. 1).*

*Tendo tomado assento no meio dos outros, voltou por acaso o engaste do anel para o interior da mão; imediatamente se tornou invisível aos seus vizinhos, que começaram a falar como se ele houvesse partido. Espantado, manejou de novo o anel com hesitação, voltou o engaste para fora e tornou a ficar visível. Dando-se conta do fato, repetiu a experiência para averiguar se o anel possuía realmente semelhante poder; o mesmo prodígio reproduziu-se: virando o engaste para dentro, ficava invisível; para fora, visível. Desde que se certificou disso, agiu de modo a figurar no rol dos mensageiros que se dirigiam para junto do rei. Chegando ao palácio, seduziu a rainha, tramou com ela a morte do rei, matou-o e obteve assim o poder (PLATÃO, 1965, p. 111).*

O primeiro excerto que introduz este capítulo foi retirado da edição de 10 de dezembro de 1901 de “A Imprensa”, jornal do qual Rui Barbosa era redator-chefe. Então senador pela Bahia, ele se valeu das páginas desse veículo para criticar as tentativas do Poder Executivo republicano de contornar a fiscalização do TCU. Dez anos antes, o político baiano ocupara a posição de ministro da Fazenda, o primeiro do novo regime, e expedira o Decreto nº 996-a, de 1890, que criou a corte de contas.

A exposição de motivos que Rui Barbosa apresentou ao “generalíssimo” presidente da República evidenciou a clara intenção de estabelecer uma instituição de controle de contas públicas que fosse autônoma com relação ao Poder Executivo, velasse pelo fiel cumprimento dos orçamentos e punisse eventuais desvios. Segundo o ministro, isso visava a interromper o padrão de irresponsabilidade verificado no regime monárquico e concorreria para estabilizar a República, pois forneceria meios para fazer funcionar a administração pública com o menor sacrifício dos contribuintes (BARBOSA, 1999).

A leitura da exposição de motivos permite asseverar que Rui Barbosa vislumbrava duas funções complementares para o Tribunal de Contas. Por meio do controle prévio das despesas, garantir a economicidade e a moralidade das ações administrativas. Através do controle posterior, identificar os desvios cometidos nas contas de gestão e de governo, de modo a velar pela verdade dos orçamentos e possibilitar a responsabilização dos agentes públicos. Essas funções sintetizavam o escopo do controle pretendido pelo ministro, mais abrangente do que aquele proposto pelos liberais do Império. Entre a previsão legal que instituiu o controle externo nos moldes republicanos de *checks and balances* e o seu funcionamento prático, havia, entretanto, a realidade do exercício de poder no novo regime.



Nela, notou Rui Barbosa, os agentes do Poder Executivo procuravam formas de esquivar-se dos olhos do Tribunal de Contas. A invisibilidade ao escrutínio público para esconder abusos é uma preocupação presente no pensamento republicano desde Platão, com o mito do anel de Gíges<sup>11</sup>, que tornava invisível quem o manejasse. Com o exemplo da história de um antepassado de Gíges, o Lídio, Platão argumentou que a justiça não é um bem individual voluntário, pois mesmo os indivíduos tidos como justos enveredariam pelo caminho da injustiça caso lhes fosse possível cometer abusos sem serem vistos. Para ele, a justiça consistia em uma obrigação e era entendida como um atributo da cidade, *lócus* de visibilidade (PLATÃO, 1965). Pettit (1997) retomou o mito para reforçar a importância da visibilidade dos agentes públicos como mecanismo de prevenção de desvios. O desafio de combater os abusos nas Repúblicas, ponderou, implica construir instituições que selecionem agentes adequados às suas necessidades, *screening*, e que favoreçam comportamentos continuamente compatíveis com os padrões esperados, valendo-se de *complier-supportive sanctions*<sup>12</sup> para tanto.

As noções de visibilidade e *compliance* são especialmente úteis para a análise das instituições de contabilidade pública e tomada de contas ao longo deste capítulo. Nele, aborda-se, entre outras coisas, o debate público sobre a conformidade legal e a transparência das despesas públicas na Primeira República, quando inúmeros agentes públicos pretenderam fixar um contraste com o Império, que acusavam de ter sido um período de descontrole e opacidade. A arquitetura institucional inicial do controle externo, ver-se-á, concedeu ao TCU mandato para apreciar previamente os gastos públicos autorizados. Os defensores do controle prévio viam-no como meio para assegurar que a ação administrativa se desse conforme a autorização orçamentária concedida pelo Parlamento e para conter as despesas nos limites das receitas. A visibilidade das condutas e o *enforcement* orçamentário que a apreciação prévia possibilitava introduzir nas relações entre os poderes da República, todavia, gerou resistências e desafios à ação da corte de contas.

O controle externo dependia, como depende ainda em boa medida, de uma linguagem contábil, uma forma estruturada de apresentação de orçamentos e balanços. Essa é a primeira e

---

<sup>11</sup> Recentemente, Eduardo Gianetti (2020) escreveu instigante ensaio sobre a fábula do anel de Gíges, explorando as implicações éticas da transparência física e da nudez moral decorrentes do uso do artefato. A apropriação que fazemos da fábula nesta tese, no entanto, reside no campo do pensamento político republicano, em linha com as reflexões de Pettit (1997) sobre desvios públicos e formas de prevenção.

<sup>12</sup> Phillip Pettit, assim como Quentin Skinner, forma uma corrente de pensamento neorepublicana influente no mundo anglo-saxão. Ela, grosso modo, entende o republicanismo como ausência de arbitrariedade e não-dominação, daí a importância aos mecanismos de controle de desvios e abusos. Trata-se de uma vertente contemporânea no interior de uma longa tradição que associa o gênero político republicano com o governo misto. Explorar essa tradição está além dos objetivos e das necessidades deste texto. Para um panorama das reflexões acerca do governo misto, que passa por Políbio, Maquiavel e Montesquieu, veja-se Bobbio (1997). Para uma análise sobre o neorepublicanismo de Skinner e Pettit, ver Silva (2008, p. 151-194).

intuitiva relação entre a tomada de contas e a contabilidade. Como asseveraram Bovens, Goodin e Schillemans (2014, p. 2), “*accounting always has a dual meaning: it is about listening and count important ‘things’ – possessions, debts, agreements, promises – and providing an account concerning this count*”. Assim considerada, a contabilidade embute um sentido duplo à palavra contar. Como notou McWatters (2019, p. 16), “*we interpret accounting much more generously in terms of ‘making account’ – the practice of reckoning and providing an explanation, often in the form of narrative descriptions, of one’s actions*”. A partir dessa relação básica entre contar e dar contas, duas outras podem ser derivadas.

Primeira, a contabilidade oferece à administração, pública ou privada, informações úteis ao gerenciamento financeiro e patrimonial. Segunda, o levantamento de balanços pode subsidiar a identificação de abusos e de seus responsáveis. No caso específico da Primeira República brasileira, inicialmente, o discurso político que deu suporte à criação da instituição de controle externo recorreu a ambas as relações derivadas para enfatizar os compromissos do novo regime com o equilíbrio das contas públicas e com a responsabilização dos agentes públicos. Ao longo dos anos, no entanto, gestão e controle, não raro, foram contrapostos. Na prática, foi comum que, em nome do bom andamento da administração, ocorressem tentativas de solapar os mecanismos de controle do emprego dos recursos, inclusive negando-lhes o suporte básico: normas sistematizadas de contabilidade pública que lhes oferecessem linguagem clara. Como notou Rui Barbosa (1999), manco seria o controle exercido pelo TCU sem a necessária e complementar reorganização do sistema de contabilidade pública.

A ausência dessa reorganização, que somente foi superada em 1922, representa uma das contradições entre o discurso e a prática de controle de contas nos primeiros anos da República. À diferença do Império, onde o Proteu do abuso escamoteou-se na ausência de uma corte de contas e em um cipoal de normas de finanças públicas, o novo regime instituiu o Tribunal de Contas. Todavia, a codificação da contabilidade federal arrastou-se por vinte anos no Congresso, e os agentes do Poder Executivo valeram-se de expedientes diversos para tornar seus abusos invisíveis ao controle. Este capítulo trata dessas contradições em cinco seções.

A inicial dedica-se ao momento de criação da arquitetura institucional do controle externo federal, no bojo do advento de uma nova ordem constitucional no Brasil. A segunda discute as dificuldades iniciais de funcionamento do Tribunal de Contas durante o governo de Floriano Peixoto. A terceira abrange a reforma do Tribunal de Contas sob Prudente de Moraes e a identificação da necessidade de um programa de estabilização financeira do país. A quarta analisa como as instituições de contabilidade pública e tomada de contas foram inseridas na política financeira de Campos Sales e como foram acomodadas no pacto de estabilização da

República por ele patrocinado. A quinta e última seção sistematiza os argumentos expendidos no capítulo e o conclui.

### 3.1 A República, missão e ideias generosas

*Referimo-nos à necessidade de tornar o orçamento uma instituição inviolável e soberana, em sua missão de prover as necessidades públicas mediante o menor sacrifício dos contribuintes* (BARBOSA, 1999, p. 253).

Em novembro de 1889, uma longa experiência institucional de governo, na qual o Poder Moderador vertebrou as interações entre o imperador e os políticos profissionais, foi extinta. A clássica interpretação de Carone (1972) sustenta que isso significou menos uma mudança de natureza do exercício de poder do que de intensidade, isto é, os coronéis continuariam a comandar a política, mas de modo ampliado, sem os anteparos da coroa e da corte. Mais recente, o trabalho de Lessa (2015, p. 62) atenta para a natureza profunda dessa extinção. O Poder Moderador regulava as relações entre os agentes do mundo do governo, a *pólis*, estabelecendo a rotina de revezamento dos partidos à frente dos gabinetes e o padrão de relacionamento entre os poderes. Isso impactou diretamente o controle das contas públicas estruturado pelos saquaremas, pois, com o fim do Moderador, desapareceu a figura do imperador em Conselho de Estado como revisor das decisões do Tribunal do Tesouro.

Quanto a essa matéria, assim como em relação a tantas outras relativas à estruturação do Estado, a abolição do Poder Moderador e o estabelecimento de uma federação presidencialista impuseram a necessidade de inovações institucionais. No entanto, os responsáveis pela proclamação do novo regime não construíram, de partida, um consenso sobre o regular funcionamento das instituições republicanas. Rui Barbosa, tanto no relatório que apresentou ao presidente da República quando ministro da Fazenda como na exposição de motivos para a criação do Tribunal de Contas, reforçou a intenção organizadora do Governo Provisório. Para ele, esse governo possuía um caráter de missão, “a nossa missão organizadora” (BARBOSA, 1999, p. 303). A missão consistia em “firmar as instituições democráticas em bases sólidas” (BARBOSA, 1999, p. 253), dentre elas a consolidação do orçamento público como instituição que atendesse aos interesses dos cidadãos com o menor sacrifício dos contribuintes. O Governo Provisório, no entanto, não firmou as instituições do novo regime em bases sólidas, como pretendia Rui Barbosa. Foram gastos dez anos até que o pacto de Campos Sales conduzisse à estabilização do regime e ao estabelecimento de rotinas de funcionamento das instituições.

O primeiro ministro da Fazenda da República era um republicano de última hora. Rui Barbosa fez parte do movimento intelectual dos anos 1870, caracterizado por contestações da ordem imperial forjada pelos saquaremas. Com Joaquim Nabuco, compunha uma geração de “novos liberais” (ALONSO, 2002), filhos de políticos liberais que desde a retirada do gabinete Zacarias em 1868 estiveram à margem da direção dos negócios públicos, exercida pelos conservadores, e que passaram por um período de decadência econômica familiar. O principal objetivo político dos membros do grupo consistia na abolição da escravatura, definido como regime de trabalho desumano e cruel, que atravancava o dinamismo da economia, por que aviltava a própria noção de trabalho (NABUCO, 2003). O problema essencial do país sob essa ótica, portanto, era socioeconômico e não político. Essa leitura da realidade brasileira se somava à trajetória de socialização dos novos liberais, filhos de famílias enfronhadas na política imperial, para justificar a defesa de reformas modernizadoras, como a abolição, a partir da própria monarquia. Assim, diferentemente de outros políticos pertencentes à geração de 1870 que compuseram o ministério formado por Deodoro da Fonseca, como o liberal republicano Quintino Bocaiúva e o republicano federalista científico Campos Sales<sup>13</sup>, Rui Barbosa não identificava no regime político imperial a impossibilidade do reformismo. Seu compromisso intelectual não era com a República, mas essencialmente com o liberalismo, como deixou claro em suas Cartas da Inglaterra: “Não me afastei do Partido Liberal em 1889 como republicano. Afastei-me dele como federalista” (BARBOSA, 1946, p. 403).

De fato, a proposta de federalizar as províncias uniu os novos liberais Joaquim Nabuco e Rui Barbosa na última legislatura do Império. Contudo, o fato de Ouro Preto haver proposto uma descentralização que ficou aquém da federalização provincial conduziu Rui Barbosa à oposição ao gabinete chefiado pelo correligionário. Isso, no entanto, não se traduziu em uma adesão ao republicanismo, como o próprio político baiano explicou anos depois. Sua busca era pela ampliação da autonomia provincial sob o vínculo central das instituições representativas. Ele afirmava almejar a adoção de instituições políticas liberais e deixou claras as suas “expansões de entusiasmo pela magnificência” (BARBOSA, 1946, p. 339-340) delas, não pela República, a ponto de escrever que preferiria ter trocado Pedro II pela rainha Victória em 15 de novembro de 1889, caso fosse possível. Esse espírito liberal animou a edição das primeiras normas republicanas de tomada de contas.

---

<sup>13</sup> A classificação aqui adotada dos políticos pertencentes à geração 1870 e que foram críticos da direção que os saquaremas conferiram ao Império baseia-se no texto de Alonso (2002), sobre o movimento intelectual daquela década. Por essa classificação, Campos Sales seria um republicano federalista científico.

Sua ação nessa seara inseriu-se em um conjunto de medidas consideradas modernizantes pelo jurista baiano. Como ministro da Fazenda, revisou o anteprojeto da Constituição de 1891 redigido pela Comissão dos Cinco<sup>14</sup> e promoveu reformas. Quanto à política monetária, ampliou o meio circulante e retomou, em diferente roupagem, a pluralidade de bancos emissores de moedas que fizera o liberal Bernardo de Sousa Franco ser apeado do ministério em 1857. No que se refere às contas públicas, promoveu a elevação das tarifas aduaneiras, instituiu uma tarifa-ouro e criou o Tribunal de Contas da União, uma instituição que considerava essencial à verdade e ao equilíbrio dos orçamentos.

A ação de Rui Barbosa como ministro da Fazenda foi prolífica e controversa, entendida por ele como missão em favor do desenvolvimento do país. Nesses termos referiu-se às medidas para “acudir aos diversos ramos da actividade nacional, que só dependia desse concurso, para produzir os seus beneficos resultados em proveito do desenvolvimento comum” (BARBOSA, 1999, p. 253). Isso valia, sobretudo, para as ações destinadas a encaminhar a questão que sobressaía no início do Governo Provisório, a monetária, decorrente da abolição da escravatura e diretamente relacionada aos seus anseios de modernização. Como o ministro mesmo reconheceu em relatório a Deodoro da Fonseca, “a situação de nosso mercado monetário foi a primeira e mais imperiosa das questões que se me impuzeram logo nos primeiros dias da revolução” (BRASIL, 1891d, p. 32).

Rui Barbosa teve que lidar com a escassez do meio circulante nacional, fruto da ação de sucessivos gabinetes imperiais desejosos de retornar à paridade de 27 pence por mil-réis de 1846, o que ocorreu em 1888 (FRANCO, 1989, p. 19). No entanto, o mesmo ano foi marcado pela abolição da escravidão e pela ampliação da demanda por moeda, a fim de financiar a transição para o mercado de trabalho assalariado (TOPIK, 1987). Com o objetivo de ampliar o meio circulante, Rui Barbosa editou o Decreto nº 165, de janeiro de 1890, que criou bancos emissores regionais e permitiu-lhes emitir moeda baseada em títulos o governo, além de ouro. Como notou Franco (1989), a medida produziu uma rápida e violenta expansão monetária; em setembro de 1890, a quantidade de papel-moeda em circulação era 40% superior ao estoque existente na data de edição do decreto.

Outras medidas referentes ao sistema bancário foram tomadas e causaram controvérsia tanto à época do Encilhamento como depois, no âmbito da historiografia econômica. No calor do momento, o visconde de Taunay, como seu pseudônimo Heitor Malheiros sugeria, malhou a política de emissão inconvertível em ouro, afirmando que o Brasil se tornara “verdadeira

---

<sup>14</sup> Composta pelo senador Joaquim Saldanha Marinho, que presidiu, e por Américo Braziliense, Antônio Luiz dos Santos Werneck, Rangel Pestana e José Antônio Pedreira de Magalhães Castro.

república plutocrática, regime que só vive de papel bancário” (MALHEIROS, 1894, p. 200). Indignado com a desvalorização do mil-réis<sup>15</sup> em razão da nova política, indagava: “o câmbio? Que importava? Fosse por aí abaixo, rolasse quanto quisesse [...]” (MALHEIROS, 1894, p. 11). A pluralidade emissora já havia sido tentada em novembro de 1888, por meio do Decreto nº 3.403. Tannuri (1977) observou, entretanto, que nenhuma instituição se interessara pela emissão. Apontou também que o próprio Visconde de Ouro Preto admitira que a especulação bursátil que caracterizou o Encilhamento no Rio de Janeiro havia se iniciado ainda sob o Império. As divergências estenderam-se pela historiografia. Para Peláez e Suzigan (1981, p. 144), “até nossos dias, tem havido condenação quase que unânime no Brasil das reformas de 1889/91”. Eles, no entanto, consideraram que a ação reformadora de Rui Barbosa encarou, como poucos até então haviam feito, a necessidade de desenvolver o país, e que os críticos deram ênfase indevida ao aumento do estoque de moeda, por não efetuar a comparação devida com a ortodoxia imperial. Mais recentemente, Caldeira (2017) chegou a afirmar, não sem algum exagero, que as reformas modernizadoras promovidas por Rui Barbosa teriam introduzido a sociedade capitalista republicana no Brasil.

Não se pretende aqui aprofundar a discussão historiográfica sobre a reforma bancária e monetária de Rui Barbosa. Interessa-nos, antes, explorar especificamente as relações que o ministro vislumbrava entre a conversibilidade da moeda, o desenvolvimento das receitas públicas e o Tribunal de Contas, instituição, a seu ver, “fiel permanente do equilíbrio financeiro” (BRASIL, 1891d, p. 32).

Nos discursos de Rui Barbosa, a relação entre a política monetária, o desenvolvimento da receita pública e a criação do Tribunal de Contas é indireta. Esses últimos seriam instrumentos para o alcance do desejável equilíbrio das finanças públicas, estágio antecedente e necessário ao retorno à conversibilidade da moeda brasileira. Com efeito, o ministro, em relatório a Deodoro da Fonseca, apontou que a emissão de moeda inconvertível não consistia em meta permanente. Tratava-se de uma necessidade de momento, já que no dia seguinte à proclamação da República:

As condições favoráveis à alta do câmbio tinham desaparecido com a absorção dos empréstimos externos, cuja corrente o elevara anômala e efemeramente. A circulação em ouro, conversível à vista, bem cedo experimentou a inanição das suas esperanças, quando, ao primeiro rumor inconsciente na praça, o Banco Nacional viu-se ameaçado pelo começo de uma corrida, que a intervenção da palavra do governo republicano conseguiu atalhar. A emissão metálica retraiu-se imediatamente. Não podia continuar, sem que o Governo a protegesse com o curso forçado (BRASIL, 1891d, p. 78).

<sup>15</sup> Diferentes grupos sociais posicionavam-se de maneira distinta sobre o câmbio, Saes (1981, p. 254), por exemplo, identificou que, enquanto a “lavoura” tendia a preferir um câmbio desvalorizado, grupos cafeeiros urbanos ligados ao comércio e às finanças manifestavam preferência pelo câmbio valorizado.

E a retração da emissão metálica era particularmente danosa, segundo o ministro, porque colhia o país em um momento no qual necessitava de meio circulante para irrigar a atividade econômica estimulada pelo fim da escravidão. A emissão de moeda inconvertível, desse modo apresentada por Rui Barbosa, é uma imposição da realidade mais do que uma escolha. Ainda assim, ele mobilizou o exemplo norte-americano para lustrar a medida:

Entretanto, forçoso era acudir às dificuldades urgentes. O primeiro despertar da actividade nacional, estimulada pela abolição do captiveiro, suscitara, na praça, empresas bancárias, industriaes, commerciaes, cuja importância, em sós dezoito mezes (13 de maio 1888 - 15 de novembro 1889), igualou a de todos os commettimentos aqui organizados em sessenta annos do regimen anterior. Esse movimento acabaria por uma explosão, já imminente, si o governo não decretasse remédio prompto à escassez do meio circulante. Os bancos de circulação metálica tinham confessado a impossibilidade absoluta de voltar a ella [...] Era, pois, imperiosa a urgência de uma solução, que, si não revestisse as proporções de um systema coordenado, prático e immediatamente applicavel, não offerceria a instantaneidade, a permanência e a elasticidade, reclamadas pela instancia do caso, pela natureza estável das necessidades, pela variedade das circumstancias em um período cujo termo ninguém poderia precisar. Em contingências taes, tudo nos impunha à imitação o exemplo dos Estados Unidos: servirmo-nos dos títulos do Estado, immobilizados e desvalorizados pela sua esterilidade económica, para os transformar em moeda circulante, que viesse irrigar os cannaes da circulação, da indústria, do trabalho (BRASIL, 1891d, p. 79).

A preocupação de Rui Barbosa com os canais de circulação e com a indústria ampara a percepção de Peláez e Suzigan (1981) segundo a qual a legislação editada pelo ministro era menos uma reforma bancária do que a regulamentação das sociedades anônimas bancárias, feita com o objetivo de acelerar o crescimento da economia. Com efeito, para Rui Barbosa (BRASIL, 1891d), a modernização econômica do país passava necessariamente pelo incremento da indústria de transformação, que se desenvolvera apenas raquiticamente durante o Império. Para Peláez (1971), o intento do ministro de estabelecer instituições de investimento como o *Credit Mobilier Européen* fazia sentido, mas falhou por falta de regulamentação cuidadosa. A ideia consistia em irrigar as empresas industriais com moeda, mas também em facilitar-lhes o funcionamento, algo que foi efetuado pela reforma da lei de sociedades anônimas, veiculada pelo Decreto nº 164, de 17 de janeiro de 1890, mesma data da norma que estabeleceu a possibilidade da emissão inconvertível.

Não era tudo, todavia. Havia um objetivo fiscal na política de ampliação do meio circulante. O relatório do ministro da Fazenda referente ao ano de 1890 não mostra o Rui Barbosa campeão papelista descrito por Franco (1989). Ali, há algo que Abreu (2014) definiu como um empirismo papelista, cheio de idas e vindas. Defende-se que a política monetária era a necessária para não cercear o desenvolvimento das atividades econômicas. A adoção da moeda

inconvertível é apresentada como uma exigência de momento, dado que a situação financeira do governo não permitia ampliar a quantidade de dinheiro em circulação e manter o lastro metálico ao mesmo tempo. “Mas seria erro imperdoável systematizar definitivamente esta interinidade, e perpetua-a” (BRASIL, 1891d, p. 34). O retorno à circulação metálica seria o passo seguinte à superação das dificuldades econômicas iniciais do novo regime. Para dá-lo, seria preciso equilibrar as finanças públicas, ampliando a arrecadação das receitas, algo que, por sua vez, dependia “radicalmente da actividade productora das forças nacionaes, as quaes não podem ter desenvolvimento sem instituições, que impulsionem o trabalho, ministrando-lhe os instrumentos de expansão” (BRASIL, 1891d, p. 34).

A cadeia de relações, para Rui Barbosa, era a seguinte:

- a) a economia real demandava moeda após o fim da escravidão;
- b) o governo não dispunha de meios para uma expansão significativa do meio circulante com base metálica, mantendo-se a paridade libra-mil réis de 1846;
- c) para não asfixiar o desenvolvimento da economia real, patrocinou-se um arcabouço institucional que, circunstancialmente, criava condições para a emissão inconvertível;
- d) ao irrigar as atividades produtivas, esperava-se que seu crescimento implicasse o acréscimo de arrecadação das receitas públicas federais;
- e) com maiores receitas, contava-se sanear as finanças públicas e criar os meios para, paulatinamente, resgatar o papel-moeda inconvertível e retornar à circulação metálica.

Contudo, para que o desenvolvimento econômico resultasse em finanças públicas sadias, seria necessário promover alterações na forma de arrecadação das receitas federais e no controle das suas despesas. Para Rui Barbosa, a reforma das tarifas de alfândega, em particular a criação da tarifa-ouro, responderia à primeira necessidade e o Tribunal de Contas atenderia à segunda.

A definição das tarifas alfandegárias foi um processo de composição de interesses, tal qual descreveu Rui Barbosa. Partiu-se de um projeto de reforma existente, de “caracter excessivamente protecionista” (BRASIL, 1891d, p. 34). Uma comissão composta pelo inspetor e pelo ajudante de alfândega do Rio de Janeiro foi incumbida de reorganizá-lo. Reorganizado, o projeto foi examinado por funcionários experimentados em questões alfandegárias e submetido ao crivo de comerciantes e industriais, com a intermediação da Associação Comercial e do Centro Industrial. Acatadas algumas alterações e rejeitadas outras sugestões, o



resultado da composição patrocinada pelo ministro foi o Decreto nº 836, de 11 de outubro de 1890.

Na exposição de motivos que acompanhou o projeto do decreto, Rui Barbosa explicou a seu generalíssimo chefe que:

Em economia política consideram-se as tarifas aduaneiras em duas classificações principaes: Livre – cambista e proteccionista. Podem ainda as tarifas ser consideradas: Fiscaes ou equilibristas. Tomada a questão em abstracto, qual desses differentes systemas póde ser considerado o melhor? E' assumpto no qual há mais de um século trabalham os mais notáveis publicistas do mundo, sem nunca chegarem a uma solução satisfactoria para tão ingente problema. Em ambos os campos destacam-se contendores de igual pujança. E a razão é que uma tarifa aduaneira não deve nem póde ser moldada em princípios de escola, em leis abstractas; ella pertence ao número dos factos de ordem positiva, que teem de obedecer em sua execução ás questões práticas que é chamada a resolver ou regular (BRASIL, 1890c, *online*).

Como frisou Luz (1978), Rui Barbosa não era industrialista nem proteccionista. Liberal, ele defendeu um protecționismo moderado e prático, que fomentasse a criação de indústrias e as tornassem capazes de viver sem amparo tarifário futuro. Pode-se agregar que o ministro lia, no final do século XIX, a bula das circunstâncias a que se referiu Bernardo Pereira de Vasconcelos sessenta anos antes. Era preciso considerar as condições do país, não leis abstratas: “foi a esta luz, não como problema theorico, mas como problema estrictamente pratico, que tive de encarar a reforma da nossa tarifa alfandegaria” (BRASIL, 1891d, p. 286). E, desse ponto de vista, o desafio consistia em consolidar uma nação moderna e republicana. Em suas palavras:

No regimen decahido, todo de exclusivismo e privilégio, a nação, com toda a sua actividade social, pertencia a classes ou famílias dirigentes. Tal systema não permittia a creação de uma democracia laboriosa e robusta, que pudesse inquietar a bem aventurança dos posseiros do poder, verdadeira exploração a beneficio de privilegiados. Não póde ser assim sob o systema republicano. A Republica só se consolidará, entre nós, sobre alicerces seguros, quando as suas funções se firmarem na democracia do trabalho industrial, peça necessária no mecanismo do regimen, que lhe trará o equilibrio conveniente. (BRASIL, 1891d, p. 294).

A tarifa visava a esse fim político, sem, todavia, descurar dos interesses do fisco. Rui Barbosa deixou isso claro no mesmo relatório. A proteção moderada à indústria deveria possibilitar também o desenvolvimento das rendas públicas, ou seja, não poderia haver desestímulo excessivo às importações, fonte que a Constituição de 1891 reservara à arrecadação da União. Isso entrava na abordagem pragmática do ministro, que informara ao presidente da República que a execução do orçamento de 1889 resultaria em um déficit de mais de 11 mil contos de réis, não fossem os empréstimos obtidos pelo governo dentro e fora do país, que perfaziam aproximadamente 153 mil contos (BRASIL, 1891d). No âmbito fiscal, além da

reforma moderadamente protecionista de outubro de 1890, estabeleceu-se a tarifa-ouro sobre importados, por meio do Decreto nº 391-c, de 10 de maio do mesmo ano.

O decreto foi editado para “facilitar ao governo a aquisição de ouro necessário para as despesas pagas nessa espécie” (BRASIL, 1891d, p. 301). Ele consistia na cobrança de parte dos direitos de consumo incidentes sobre os bens importados em moeda de ouro. Os percentuais seriam de 20% se o câmbio se conservasse entre 20 e 24 pence por mil-réis e 10% se ele alcançasse o patamar de 24 a 27 pence por mil réis (BRASIL, 1890a). Isso se mostrou insuficiente para as necessidades do governo em face dos seus compromissos externos e, em 4 de outubro de 1890, o Decreto nº 804 determinou a cobrança integralmente em ouro de todos os direitos de importação (BRASIL, 1890b).

Rui Barbosa negou que o objetivo da tarifa-ouro fosse de “desenvolver a renda”. Afirmou que almejava conseguir recursos para cumprir compromissos cuja satisfação exigia o metal. Adicionalmente, consignou que a medida contribuiria indiretamente para a apreciação da moeda nacional, pois o governo não teria necessidade de concorrer por ouro no mercado cambial. Esse aspecto ilustra os limites do protecionismo do ministro. As tarifas alfandegárias haviam sido moderadamente majoradas na média, mas seu efeito sobre as dificuldades de importar dependiam do comportamento do câmbio, que a tarifa-ouro tendia a apreciar. Fishlow (1972) afirma que a proteção tarifária não foi o móvel daquilo que ele identificou como o primeiro surto de substituição de importações no Brasil nos dez anos seguintes a 1890. Para ele, a medida mais importante foi a expansão do crédito possibilitada pela política monetária expansionista do começo da República.

Depois de deixar o Ministério da Fazenda, Rui Barbosa retornou ao Senado, onde viu ser revogada a tarifa-ouro, substituída pela taxa adicional de 50% sobre os direitos de importação para consumo. A decisão, segundo Rodrigues Alves, um dos sucessores de Rui Barbosa na Fazenda, agradava aos membros do comércio de importação e exportação do Rio de Janeiro. Entretanto, ela contrariava as convicções do próprio ministro, que se encontrava premido pela necessidade de conseguir ouro para pagar os juros trimestrais das apólices de dívida pública expedidas pelo governo à taxa de 4% (BRASIL, 1892g). No Senado, Rui Barbosa conferiu outro significado à tarifa-ouro. Suas obras completas trazem os elementos que o senador pretendia utilizar em um discurso, afinal não proferido, sobre a reorganização do Banco da República. Entre os seus apontamentos consta o seguinte: “Assim deixa-se crescer o déficit [orçamentário], obstáculo invencível à circulação metálica, se rejeita o imposto em ouro, meio único de proscrever o déficit, que a impede” (BARBOSA, 1948, p. 294).

Ora, a tarifa-ouro fora defendida em 1891 como expediente para saldar as obrigações em metal do governo e não como artifício para "desenvolver as rendas". Em 1892, essa linha argumentativa cede lugar à tarifa-ouro como meio único para vencer o déficit orçamentário, assumindo um sentido claramente fiscal. Sem ela, não haveria como deixar a inconvertibilidade e retornar à circulação metálica, pois "sem o equilíbrio orçamentário não se pode cogitar em convertibilidade" (BARBOSA, 1948, p. 294). Rui Barbosa indignava-se com a posição contrária à tarifa-ouro por parte de alguns metalistas, pois a ausência de tal exação, para ele, impedia o retorno à moeda conversível. A tarifa, no entanto, operava do lado da receita dos orçamentos. Para equilibrá-los seria necessário tratar também das despesas. Nesse ponto, entrava outra instituição promovida por Rui Barbosa, o Tribunal de Contas da União, criado por meio do Decreto nº 996-a, de 7 de novembro de 1890.

Tal qual fizera com relação com as tarifas moderadamente protecionistas, Rui Barbosa justificou a criação do Tribunal de Contas em termos de consolidação do regime que se instaurara:

O primeiro dos requisitos para a estabilidade de qualquer fôrma de governo constitucional consiste em que o orçamento deixe de ser uma simples combinação formal, como mais ou menos tem sido sempre, entre nós, e revista o caracter de uma realidade segura, solene, inacessível a transgressões impunes (BARBOSA, 1999, p. 253).

A estabilização do novo regime, por sua vez, deveria dar-se por contraste com relação ao decaído. O primeiro contraste referia-se ao controle dos orçamentos:

O déficit, com que se encerram quase todas as liquidações orçamentarias entre nós, e os créditos suplementares, que, deixando de ser exceção, constituem a regra geral, a imemorial tradição, formando todos os anos um orçamento duplo, mostram quanto estão desorganizadas as nossas leis de finanças, e quão pouco escrúpulo tem presidido à concepção e execução dos nossos orçamentos. Cumpre à República mostrar, ainda neste assumpto, a sua força regeneradora, fazendo observar escrupulosamente, no regimen constitucional em que vamos entrar, o orçamento federal (BARBOSA, 1999, p. 253).

Como visto no capítulo anterior, a inquietação com os abusos cometidos na execução orçamentária manifestava-se nas páginas dos jornais e dos relatórios dos ministros da Fazenda durante o Império. O tema, no entanto, era central para o ideário republicano e foi explorado pelos propagandistas da República no Brasil. Eles apregoavam que a República modernizaria o panorama econômico do país ao controlar os gastos públicos. Nesses termos argumentou, por exemplo, o irmão de Campos Sales, Alberto Sales. Para ele, os déficits orçamentários do

Império eram resolvidos com empréstimos, papel-moeda e impostos que garroteavam a iniciativa individual (SALES, 1882). O argumento da irresponsabilidade imperial no trato da *res publica* apareceu, não raro, sintetizada pela expressão “o Império é o déficit”. A República viria a se contrapor a tudo isso e sua força regeneradora deveria reorganizar o sistema de contabilidade orçamentária, tido por Rui Barbosa, como defeituoso em seu mecanismo e fraco em sua execução.

Rui Barbosa tinha em mente não apenas os frequentes déficits de execução orçamentária ao longo do Império, mas a própria forma como os balanços eram apresentados. O ministro retomou o conteúdo, embora não a forma invectiva, da manifestação do liberal Gaspar Silveira Martins, para atacar o desrespeito dos ministros da monarquia para com as leis orçamentárias votadas pelo Parlamento, seja por constituir orçamentos paralelos por meio de créditos suplementares e extraordinários, seja por cometer excessos que transgrediam as autorizações parlamentares para as despesas públicas. Se o Proteu do abuso não foi cercado pela monarquia, a República deveria fazê-lo, afinal “nenhuma instituição é mais relevante, para o movimento regular do mecanismo administrativo e político de um povo, do que a lei orçamentaria. Mas em nenhuma também há maior facilidade aos mais graves e perigosos abusos” (BARBOSA, 1999, p. 253). Para tanto, o orçamento federal teria que ser observado escrupulosamente.

O equilíbrio dos orçamentos, no entanto, foi meta de difícil alcance no começo do novo regime. Já no Congresso Constituinte, Leopoldo de Bulhões, metalista convicto, contrapôs-se a Rui Barbosa. Para aquele, este criticava o legado financeiro do Império, mas se incumbia de piorá-lo em vez de melhorá-lo. Rui Barbosa acicatava a prodigalidade dos gastos imperiais, mas, em 14 meses à frente do Ministério da Fazenda, teria produzido déficit ainda maior segundo Bulhões, algo da ordem de quarenta contos de réis. Para o parlamentar goiano, a ditadura do Governo Provisório era o déficit, não o Império; a República não equilibrara os orçamentos e ainda arruinara a política monetária ortodoxa imperial.

De acordo com o levantamento retrospectivo publicado pela Contadoria Central da República (BRASIL, 1925a), Bulhões tinha razão quanto aos déficits. Como mostra a Tabela 2, entre 1890, primeiro ano de execução orçamentária inteiramente pertencente à República, e 1894, último ano do governo Floriano Peixoto, houve apenas um superávit orçamentário, em 1891. Somente em 1899 haveria outro.

Tabela 2 – Resultados da execução orçamentária, em mil-réis (1890 e 1894)

<b>Ano</b>	<b>Receitas</b>	<b>Despesas</b>	<b>Resultados</b>
1890	195.253.406,16	220.645.874,46	- 25.392.468,29
1891	228.945.068,92	220.592.463,58	8.352.605,33
1892	227.608.091,74	279.280.534,89	- 51.672.443,14
1893	259.850.981,15	300.631.273,23	- 40.780.292,07
1894	265.056.855,39	372.750.719,63	- 107.693.864,23

Fonte: Brasil (1925a, p. 188-189).

Se o primeiro contraste da República com o Império, o do equilíbrio orçamentário, não saiu do discurso de Rui Barbosa para ganhar a realidade, o segundo contraste, o da responsabilização política, enfrentaria os desafios próprios de uma República liberal em sua forma constitucional, mas conservadora e oligárquica no funcionamento de suas instituições políticas.

A verdade faltara aos orçamentos imperiais, segundo o ministro, porque não havia quem fosse responsabilizado pela mentira. “Onde a responsabilidade ministerial contra os abusos orçamentários, no regimen passado durante quase três quartos de século de monarquia parlamentar?” (BARBOSA, 1999, p. 259), indagava Rui Barbosa. Em seu encadeamento de ideias, os orçamentos eram deficitários porque havia abusos cometidos à sorrelfa, contrários à lei votada pelo Legislativo, e os abusos eram continuados porque a monarquia esquivava-se da responsabilização ministerial. Como resultado, fixava-se um círculo vicioso, contrário à solidez das finanças públicas e que, conseqüentemente, condenava o país a um futuro desorganizado. A República, diferentemente, seria o regime da responsabilidade.

A criação do TCU, portanto, serviria para velar pela verdade e equilíbrio dos orçamentos, além de estabelecer claros mecanismos de responsabilização dos responsáveis pelos dispêndios públicos. Em contraste com a engenharia institucional saquarema, que subordinava o controle das contas ao Tesouro Nacional, órgão do Executivo, o TCU seria um “corpo de magistratura intermediária à administração e à legislatura, que, colocado em posição autônoma, com atribuições de revisão e julgamento, cercado de garantias – contra quaisquer ameaças, possa exercer as suas funções vitais no organismo constitucional”. (BARBOSA, 1999, p. 253). Note-se, todavia, que não se tratava de uma transposição pura e simples do modelo de corte napoleônico. O corpo de magistratura mencionado por Rui Barbosa não compunha um ramo especificamente administrativo da justiça. À diferença da França, o Brasil adotou o sistema de jurisdição una, pelo qual as decisões da corte de contas poderiam ser revistas nos tribunais de justiça.

Egresso do Partido Liberal, Rui Barbosa concretizava um anseio de liberais que o antecederam no Ministério da Fazenda, particularmente o de Manuel Alves Branco, lembrado na exposição de motivos do decreto de criação do TCU. O órgão de controle externo foi motivo de atenção detida não apenas por parte do ministro, contudo. Além do decreto de sua criação, os parlamentares constituintes encarregaram-se de constitucionalizá-lo.

Quanto à inserção constitucional, estava-se diante de um desafio. Proclamara-se a República presidencial, mas o modelo de institucionalidade que inspirava os republicanos brasileiros, os Estados Unidos, não possuía, na macroestrutura de seu Estado, uma instituição de controle externo nos moldes que se desejava implantar no Brasil. De fato, não havia qualquer instituição federal de auditoria. O *Government Accountability Office* (GAO) foi criado em 1921 apenas e seguiu o modelo de escritório legislativo de auditoria (POSNER; SHAHAN, 2014), diferente, portanto, do sistema de corte implantado no Brasil, de inspiração napoleônica. A recém-instalada República brasileira teve que inovar nesse aspecto. Essa inovação matiza a pecha que o antigo companheiro de “novo liberalismo”, Joaquim Nabuco, pespegara em Rui Barbosa. Para Nabuco, seu antigo correligionário era um copista de gênio, não um criador de instituições (LYNCH, 2008), pois importava o modelo constitucional norte-americano para o Brasil. O pernambucano desejava, curiosamente, alguém como o arauto conservador Bernardo Pereira de Vasconcelos, que construía instituições com olhos nas condições particulares do país, em suas circunstâncias.

Ocorre, todavia, que foram precisamente os apelos a essas circunstâncias, recorrentemente retomados por Itaboraí e Uruguaí como visto no capítulo anterior, que obstaculizaram a criação de um tribunal de contas no Império. Joaquim Nabuco acusava Rui Barbosa de negligenciar as circunstâncias do país quando este se valia delas para justificar as concessões protecionistas que fizera com a reforma das tarifas alfandegárias e para promover uma adaptação no modelo norte-americano de institucionalidade republicana, inserindo nos marcos legais da República uma organização de controle externo. Afirmou Rui Barbosa na exposição de motivos:

No regimen americano, com efeito, que esperamos ver perfilhado pelo Congresso Constituinte, as câmaras não têm meios mais seguros de opor mão repressiva ou preventiva aos abusos dos ministros. Nem a responsabilidade política do presidente, nem a responsabilidade judiciaria dos seus secretários de estado nos livrarão de excessos e abusos na delicada matéria das finanças federais, si não enriquecermos a nossa Constituição nova com esta condição suprema da verdade pratica nas cousas do orçamento. Nada teremos feito, em tão melindroso assumpto, o de mais alto interesse, entre todos, para o nosso futuro, enquanto não erguemos a sentinela dessa magistratura especial, envolta nas maiores garantias de honorabilidade, ao pé de cada abuso, de cada gérmen ou possibilidade eventual dele (BARBOSA, 1999, p. 259).

Ora, segundo Rui Barbosa, os Estados Unidos estavam sujeitos aos abusos orçamentários dos ministros tanto quanto os ministros brasileiros abusaram dos orçamentos no Império. O combate oferecido a esse estado de coisas implicou ir além da cópia do modelo republicano norte-americano, com a criação do TCU em 1890. Na República recém-instalada, outros agentes políticos compartilhavam a necessidade da construção de instituições de controle financeiro externo. Isso garantiu a constitucionalização do TCU no artigo 89 da Carta de 1891 e a inclusão da tomada de contas como competência privativa do Congresso.

O Tribunal não constava no projeto de Constituição encaminhado por Deodoro da Fonseca ao Congresso Nacional. De fato, não havia sequer disposições referentes à tomada das contas públicas, nem mesmo no artigo 33 do projeto, que definia a competência privativa do Parlamento para orçar as receitas e fixar as despesas (BRASIL, 1924a). A inclusão do TCU no texto constitucional decorreu da aprovação de uma emenda apresentada pela Comissão dos Vinte e Um<sup>16</sup>, colegiado responsável por dar parecer ao projeto de Constituição. O texto da emenda tornou-se o artigo 89 da Carta:

É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso. Os membros deste Tribunal serão nomeados pelo Presidente da República com aprovação do Senado, e somente perderão os seus lugares por sentença (BRASIL, 1891b, *online*).

Ao apresentar a emenda, a Comissão asseverou que a criação do TCU<sup>17</sup> visava a tornar realidade a fiscalização das despesas federais, “preenchendo, assim, uma das mais notáveis lacunas da nossa organização financeira” (BRASIL, 1924a, p. 360). Ademais, afirmava-se que o país, com a medida, seguiria o exemplo de nações cultas, onde os tribunais dessa natureza existiam em condições de completa independência. A noção de independência associada aos membros do TCU foi, no entanto, criticada na Constituinte pelo senador Tavares Bastos. Ele considerava sem serventia um tribunal cujos fiscais eram nomeados pelo ministro da Fazenda, um dos fiscalizados. Sua leitura do texto da emenda, entretanto, omitia o fato de as nomeações

---

<sup>16</sup> Compunham a Comissão dos Vinte e Um Júlio de Castilhos, Leopoldo de Bulhões e Bernardino de Campos. Os dois últimos viriam a ser ministros da Fazenda e, nessa condição, lidariam com as questões de contabilidade pública e responsabilização por tomada de contas. Além deles: Manoel Francisco Machado, Lauro Sodré, Casimiro Dias Vieira Júnior, Theodoro Alves Pacheco, Joaquim de Oliveira Catunda, Amaro Cavalcanti, João Soares Neiva, José Hygino Duarte Pereira, Gabino Besouro, Manoel Perciliano de Oliveira Valladão, Virgílio C. Damásio, Gil Diniz Goulart, João Baptista Laper, Ubaldino do Amaral, Lauro Severiano Müller, João Pinheiro, Lopes Trovão e Aquilino do Amaral.

<sup>17</sup> Rui Barbosa, depois, criticou a expressão “é instituído”, usada na Constituição de 1891. Em coluna no Jornal “A Imprensa” em 10 de dezembro de 1900, lembrou que o TCU já havia sido criado em 1890, por decreto, e que caberia aos constituintes tão somente empregar o comando “fica mantido” (O TRIBUNAL..., 1900, (p. 1)).

dos membros do TCU requererem a aprovação do próprio Senado. O funcionamento autônomo da corte ao longo da Primeira República, no entanto, foi objeto de controvérsias, às quais daremos atenção adiante, ao confrontar o desenho da institucionalidade com sua operação prática.

Note-se que a emenda que inseriu o TCU na Constituição continha a expressão “antes de serem prestadas ao Congresso”. Ela dizia respeito às contas do governo e remetia a outra alteração efetuada pelos parlamentares constituintes. O projeto da Constituição não previa o encaminhamento do balanço de receitas e despesas do ano anterior ao Parlamento, um retrocesso com relação à Constituição de 1824, que dispunha sobre essa obrigação em seu artigo 172. A emenda da Comissão dos Vinte e Um, cuja redação foi discutida na sessão de 23 de fevereiro de 1891, propôs: “Redija-se assim o n. 1: - Orçar a receita e fixar a despesa da União annualmente, e, bem assim, tomar as contas da receita e despesa de cada exercício financeiro federal” (BRASIL, 1926b, p. 829). O texto foi aprovado com pequenas alterações de redação, que retiraram as expressões “bem assim” e “federal”.

O arcabouço constitucional de tomada de contas na nova República foi ancorado, portanto, nos artigos 34, item 1º, e 89 da Carta de 1891. Assim, ao Congresso caberia tomar as contas do governo, que, por sua vez, seriam verificadas previamente pelo Tribunal de Contas. O foco do texto constitucional foi, portanto, as contas de governo, que seriam julgadas pelo Poder Legislativo depois de liquidadas pelo TCU. A forma como a liquidação das contas seria efetuada e os procedimentos a serem adotados pelo Parlamento em sua apreciação não foram regradados pela Constituição, nem por norma infraconstitucional. De fato, o decreto que criou o TCU em 1890 não mencionava a liquidação das contas de governo, apenas uma ampla faculdade de exame das operações de receitas e despesas. Ele, todavia, foi explícito quanto aos poderes de julgamento das contas de gestão. A não concretização do julgamento das contas de governo, como se verá ao longo da tese, foi um dos pontos centrais da rotinização das instituições de contabilidade pública e tomada de contas na Primeira República.

O elemento que primeiro levantou celeuma com relação aos poderes de controle concedidos ao Tribunal de Contas não foi, entretanto, a ausência de disposições que conferissem eficácia ao controle das contas de governo. O decreto criador do TCU, além de reservar-lhe o julgamento posterior das contas dos responsáveis por manejar recursos públicos, as de gestão, incumbiu-o de efetivar a análise prévia dos atos do Poder Executivo que ensejassem a criação de despesas ou interessassem às finanças da República. Tratava-se de intrusão na administração contra a qual os saquaremas levantaram barreiras no Império e que, também, destoava dos projetos liberais discutidos no Parlamento imperial. Ela foi numa escolha efetuada por Rui



Barbosa tendo em vista dois modelos possíveis de cortes de contas, referenciados em experiências estrangeiras e discutidos ao longo do Império.

Como visto no capítulo anterior, o projeto de 1826, de José Ignácio Borges e do Visconde de Barbacena, previa o controle posterior das contas e, por isso, foi combatido pelo Visconde de Baependi, que não via serventia em um órgão público que se circunscrevesse a avaliar despesas já efetuadas e, portanto, não fosse capaz de se antecipar a eventuais malversações de recursos públicos. Os projetos de autoria de Manuel Alves Branco seguiam a mesma linha, no entanto, e previam apenas o controle posterior. No final do Império, o controle prévio em complementação ao posterior foi seriamente considerado nos relatórios dos ministros Francisco Belisário Soares de Sousa e João Alfredo. No primeiro caso, o controle prévio foi apresentado como objeto de controvérsias entre estudiosos dos países que o adotavam – Itália, Bélgica e Holanda (BRASIL, 1887b). No segundo, João Alfredo manifestou-se de modo claramente contrário ao exame prévio, que caracterizava como sistema belgo-italiano, “não só por causa dos conflitos que motiva entre o Governo e o Tribunal, como em razão do número maior de empregados que exige” (BRASIL, 1889, p. 25).

João Alfredo, lidando com o arcabouço institucional saquarema de tomada de contas e contabilidade pública, sabia das resistências para implantar uma corte de contas que efetuasse o controle posterior das contas do governo, em razão da preponderância do Poder Executivo sobre o Legislativo. Aventar, então, um controle prévio, ainda mais intrusivo, seria impensável. Foi esse tipo de controle, no entanto, que Rui Barbosa contemplou com a criação do TCU. Para ele, dentre todos os países que adotavam o modelo – Itália, Bélgica, Portugal, Holanda, Chile e Japão –, a Itália efetuava o melhor controle de contas. Sua argumentação ecoava a de Baependi: “Não basta julgar a administração, denunciar o excesso cometido, colher a exorbitância, ou a prevaricação, para as punir. Circunscrita a estes limites, essa função tutelar dos dinheiros públicos será muitas vezes inútil, por omissa, tardia ou impotente” (BARBOSA, 1999, p. 257).

O controle italiano era o melhor para Rui Barbosa porque generalizava a atuação do Tribunal de Contas não só para os atos referentes ao orçamento como também para todas e quaisquer deliberações do governo. Na Bélgica, diferentemente, o controle se circunscreveria aos atos com reflexos orçamentários. O ministro reconheceu os perigos do sistema italiano, que “além da fronteira dos atos concernentes às finanças públicas, força a natureza da instituição, sujeitando-a a críticas” (BARBOSA, 1999, p. 257) e que, por isso, poderia converter-se em obstáculo à ação executiva. Contudo, “estabelecida esta ressalva, o modelo italiano é o mais perfeito” (BARBOSA, 1999, p. 257), superior ao francês, de controle posterior. Rui Barbosa consignou claramente na exposição que o modelo italiano inspirava o decreto que oferecia à

assinatura do presidente, com a ressalva de que se previa, aqui, circunscrever a ação da corte aos atos com reflexos orçamentários tão somente. Isso, na prática, aproximava sua proposta da variante belga do modelo italiano de controle.

Para Rui Barbosa, a fiscalização prévia possuía duas vantagens diretamente associadas à noção de indisponibilidade da coisa pública, que uma República deveria consagrar. Primeiro, permitir verificações tempestivas das operações de receitas e despesas, esclarecendo o Parlamento sobre a execução de sua vontade e estabelecendo condições para a pronta responsabilização dos ministros. Segundo, o acompanhamento prévio favoreceria a rápida liquidação posterior das contas e a consequente apresentação dos balanços ao corpo Legislativo com celeridade, em cinco meses depois de terminado o exercício financeiro. O modelo francês de exame somente posterior, por seu lado, demandaria muito mais tempo para a liquidação das contas, 16 meses. A engenharia institucional proposta por Rui Barbosa, portanto, inseria no arquétipo republicano federalista norte-americano uma organização de controle externo moldada nos exemplos das monarquias parlamentaristas belga e italiana.

O decreto de criação do TCU, afinal, deu contornos mais flexíveis ao controle prévio a cargo da instituição. O Tribunal teria poderes para negar previamente o registro de atos financeiros que considerasse ilegais, mas essa não seria uma faculdade absoluta, pois o ministro ordenador da despesa ou da arrecadação poderia insistir com a realização do ato, que, então, seria registrado sob reserva ou protesto.

A referência aos modelos de contabilidade e de tomada de contas europeus, sobretudo o italiano, refletia também, como se verá adiante nesta tese, a preferência pelos teóricos italianos por parte dos mais influentes profissionais brasileiros envolvidos com a contabilidade do setor público ao longo da Primeira República. Eles se destacariam, nos anos seguintes, na militância pela viabilização de uma das condições que Rui Barbosa divisava como indispensável para a efetividade do funcionamento do Tribunal de Contas: a reforma geral do sistema de contabilidade pública. Segundo o ministro:

Manca e impotente será, porém, a instituição planejada, si a não acompanhar a reforma geral do nosso sistema de contabilidade pública. Entre nós, a esse respeito, a pratica assim como a teoria estão atrasadíssimas. Dessa ciência, por assim dizer, da escrituração fiscal e verificação das contas administrativas, dessa ragioneria, que na Itália, como noutros países adiantados, tem hoje quase uma literatura especial e um pessoal de professores e técnicos consumados, nada se conhece entre nós. Carecemos, portanto, de buscar no estrangeiro os mestres, os guias, os reformadores práticos neste ramo do serviço financeiro. E é especialmente a Itália quem nô-los pôde fornecer; é lá que o governo deve procurar tais auxiliares, si quiser que esta reforma seja frutificativa, e compense amplamente, como nesse caso há de compensar, as despesas da sua execução (BARBOSA, 1999, p. 261).

A reforma do sistema de contabilidade pública, complementar à criação do TCU, também deveria beber na fonte italiana. Reorganizá-lo segundo seu exemplo era ação imperiosa, caso contrário o Tribunal degeneraria no nascedouro e as responsabilidades dos governos seguiriam o padrão do Proteu monárquico, esquivas nos meandros da confusa e atrasada contabilidade. Essa medida, no entanto, demoraria muito mais do que a criação da instituição de controle externo para ser efetivada. Foram consumidos doze anos entre a exposição de motivos de Rui Barbosa e a apresentação de um projeto de Código de Contabilidade ao Parlamento e, depois, quase vinte anos de tramitação até a promulgação da norma em 1922.

Se não viveu para ver a sistematização das normas de contabilidade pública, pode-se asseverar que Rui Barbosa teve tempo suficiente para perceber que suas intenções liberais de constituir uma instituição sentinela do equilíbrio e da moralidade dos orçamentos não foram concretizadas pelo novo regime. Havia o decreto de criação do TCU e a previsão constitucional de sua ação, mas não havia TCU na prática. A corte, à falta de regulamento sobre sua organização interna, não foi instalada durante o período no qual Rui Barbosa foi ministro. Sua gestão na Fazenda, portanto, não foi beneficiada por ações de controle que coibissem desvios, auxiliassem no equilíbrio dos orçamentos que administrou e, conseqüentemente, contribuíssem para o saneamento das finanças públicas, requisito para o retorno da conversibilidade da moeda. Isso ficou em seus discursos. A instalação da corte de contas veio a ocorrer apenas em 1893, sob a gestão do ministro Serzedello Corrêa, e sua atuação passou longe dos anseios liberais de Rui Barbosa, como ele mesmo reconheceu em 1900.

Os doze anos que mediarão a criação do TCU e o envio do projeto do Código ao Parlamento foram de desafios para a consolidação das instituições de controle externo das contas públicas. Elas tiveram que funcionar sem a existência de uma codificação das normas de contabilidade pública e em meio a desencontros sobre o entendimento de seu papel no novo regime. Como notou North (2002), as instituições são tanto formais, regras positivadas, quanto informais, convenções e comportamentos. No caso concreto do Tribunal de Contas, os anos subsequentes à sua criação incluíram reformas dos seus estatutos e o desenvolvimento de um padrão de funcionamento que adaptava uma instituição concebida sob o espírito republicano e liberal às possibilidades de atuação concretamente permitidas por um regime estabilizado com base na interpretação conservadora e oligárquica da Constituição<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> A distinção entre o caráter liberal-representativo da Constituição e o funcionamento oligárquico das instituições republicanas consolidadas por Campos Sales é recorrente na bibliografia que trata do tema. É assim no tomo 3, volume 8 da História Geral da Civilização Brasileira (CARDOSO *et al.*, 2006, p. 42-60), onde se trata do

Lynch (2011, p. 322) observa que a Constituição liberal ficou refém “de uma interpretação conservadora que propositadamente deixava fluído os limites de seus comandos fundamentais para que fossem aplicados conforme a conveniência do situacionismo oligárquico”. As próximas seções tratam das resistências iniciais ao funcionamento do Tribunal de Contas e do travamento da discussão sobre a reforma do sistema de contabilidade pública. Desenvolvem, ainda, a ideia de que o pacto de Campos Sales para a estabilização da República exigiu que as instituições de contabilidade pública e controle externo das contas públicas tivessem que se adaptar aos limites que o arranjo oligárquico lhes impôs.

### 3.2 O Executivo nunca se acostumou ao freio

*No Brasil, porém, o executivo nunca se acostumou a esse freio. Reguindo contra elle por todos os meios, só o não tem iludido quando absolutamente não o pode (O TRIBUNAL..., 1900, p. 1).*

Em dezembro de 1900, Rui Barbosa revisitou o episódio da criação do TCU em artigo ao Jornal “A Imprensa”. Dele foi extraída a epígrafe que abre esta seção.

O então senador creditou a constitucionalização da instituição de controle externo à maré de ideias generosas da recém-proclamada República, que aboliu a pena de morte e inseriu na Constituição a “inovação fiscal destinada a coarctar os abusos do governo contra o orçamento” (O TRIBUNAL..., 1900, p. 1). Na curta definição, Rui Barbosa atentou para as duas dimensões interligadas da ação do TCU, controle político e fiscal. Elas haviam inspirado a concepção da instituição, contra a qual, na prática, se insurgiam os agentes do Poder Executivo. Para ele, “pouco vale o mecanismo legislativo e, até, o caráter dos funcionários, numa criação nova e delicada, contra o solapado trabalho e a erosão contínua do poder, corrompido, malévolo, hostil” (O TRIBUNAL..., 1900, p. 1).

A hostilidade fazia o país legal contrastar francamente com o país real. Rui Barbosa retornou aos exemplos que estudara para propor a criação do TCU. Na França, por exemplo, a corte de contas não estava constitucionalizada, mas sua ação havia reduzido as infrações orçamentárias a um número ínfimo de ocorrências. No Brasil, em contraste, a instituição de controle externo estava insculpida na Constituição, mas sua ação era vista como causadora de embaraços e encontrava na “habilidade inesgotável de nossos praxistas administrativos meios de ladear os embaraços, ou arrostá-los impunemente” (O TRIBUNAL..., 1900, p. 1). Uma das

---

sistema oligárquico nos primeiros anos da República, mas também em Backes (2006), Lessa (2015) e em Lynch (2011), referenciados ao longo deste texto.

artimanhas denunciadas pelo ex-ministro foi o uso do Banco da República do Brasil para pagar os custos da viagem do presidente Campos Sales à Argentina. O dinheiro, não tendo saído do orçamento nem transitado pela escrituração do Tesouro, ficou invisível à fiscalização do TCU.

A ideia de que a fiscalização do Tribunal de Contas causava embaraços à ação administrativa assentou-se logo cedo na República, antes ainda da presidência de Campos Sales, e motivou o pedido de demissão do ministro da Fazenda responsável pela instalação da corte, o positivista e industrialista paraense Inocêncio Serzedello Corrêa.

As relações de Serzedello Corrêa com a ação política de Rui Barbosa no início da República foram numerosas. Deputado constituinte em 1890, defendeu as reformas monetária e tarifária do então ministro da Fazenda de Deodoro da Fonseca. A Leopoldo de Bulhões, que vergastava a política bancária e a ampliação do meio circulante promovidas por Rui Barbosa, contrastando-as com o exemplo de contenção monetária do Império, o parlamentar paraense redarguiu caracterizando a valorização do mil-réis e o monopólio da emissão no regime passado como medidas artificiais e fantasmagóricas (BRASIL, 1926a). Ministro da Fazenda de Floriano Peixoto entre agosto de 1892 e abril de 1893, Serzedello Corrêa, assim como Rui Barbosa fizera, demonstrou preocupação com a proteção das indústrias nacionais. Entretanto, sua perspectiva era nacionalista.

Segundo Luz (1978), o paraense distinguia-se de outros nacionalistas da época por desejar uma proteção que caracterizou como razoável, tanto para a indústria como para a agricultura. As ideias políticas e econômicas de Serzedello Corrêa estão condensadas em seu “O Problema Econômico do Brasil”, de 1903<sup>19</sup>. Concretamente, sua ação em benefício do setor industrial, quando ministro da Fazenda, foi expressa pelo Decreto nº 1.167, de 17 de dezembro de 1892. A norma autorizou a fusão do Banco da República dos Estados Unidos do Brasil com o Banco do Brasil, criando o Banco da República do Brasil. Por um lado, dispôs-se sobre a extinção da faculdade emissora do Banco da República. Por outro, permitiu-se a emissão de até cem mil contos em bônus ao portador para socorrer as necessidades das indústrias nacionais que se encontrassem “em condições de vitalidade” (BRASIL, 1892e, *online*). No relatório em que prestou contas de sua atividade como ministro, Serzedello Corrêa esmerou-se para explicar que a emissão dos bônus não equivalia à de papel-moeda e que objetivava fazer face à carência de capital circulante das empresas industriais.

Ainda como ministro, outra ação de Serzedello Corrêa aproximou-o de Rui Barbosa. O Tribunal de Contas havia sido criado pelo liberal baiano, mas não estava instalado até o final

---

<sup>19</sup> Salomão (2013, 2017) explora o pensamento nacionalista de Serzedello Corrêa, apresentando-o como uma antecipação de aspectos do desenvolvimentismo.

de 1892. Em 1891, a Lei nº 23, de 30 de outubro (BRASIL, 1891c), reforçou a criação da instituição e determinou a extinção do Tribunal do Tesouro tão logo a corte de contas fosse instalada. Das atribuições daquele, as judicantes seriam passadas a esta e as consultivas, ao Ministério da Fazenda. A instalação do Tribunal de Contas custou a sair, por falta da edição de um regulamento que determinasse, por exemplo, o número de seus membros. Serzedello Corrêa conseguiu a anuência do Marechal Floriano Peixoto para editar o Decreto nº 1.166, de 17 de dezembro de 1892. No relatório em que deu contas de sua gestão à frente da pasta da Fazenda, o ministro encareceu aos olhos do presidente a importância da instituição de controle externo, “o maior obstáculo que terão os governos para os abusos ou facilidades que possam ter na autorização de despesas com o dinheiro do contribuinte [...] não há boa política sem boas finanças, e estas são impossíveis sem o equilíbrio orçamentário” (BRASIL, 1893b, p. 158).

Essa norma conferiu o primeiro Regulamento do Tribunal de Contas e possibilitou a realização de sua sessão de instalação em 17 de janeiro de 1893. A corte foi estabelecida como um tribunal administrativo cujas decisões tinham força de sentença com relação às contas de gestão, a exemplo do que já ocorria com o Tribunal do Tesouro desde o Império. À diferença deste, todavia, o TCU seria composto por cinco membros indemissíveis, exceto se por sentença judicial. Ademais, funcionaria como instância única administrativa, ou seja, os recursos de embargos e de revisão interpostos às suas decisões seriam julgados por ele mesmo. Quanto às contas de governo, há menção ao exame das contas dos ministérios, mas nada sobre a emissão de pareceres sobre as contas anuais do governo, para amparar a tomada de contas parlamentar, prevista no artigo 34, 1º, da Constituição.

Na sessão de instalação do Tribunal, estavam presentes seus cinco membros iniciais: Manoel Francisco Correia, José Inácio da Cunha Vale, Francisco Augusto de Lima e Silva, José Ignácio Ewerton de Almeida e Dídimo Agapito da Veiga Junior, representante do Ministério Público. Esse último, em discurso, lembrou os nomes de Manuel Alves Branco e de Rui Barbosa. Caberia a ele, anos depois, formular o projeto que, segundo o lembrado Rui Barbosa, faltava para que o Tribunal de Contas não ficasse manco: a codificação da contabilidade pública. Dídimo Agapito, a pedido de Leopoldo de Bulhões, foi o autor do projeto de Código de Contabilidade encaminhado ao Congresso em 1903, assunto a que se dará atenção no próximo capítulo. Serzedello Corrêa discursou e declarou instalada a corte, “uma instituição que será a garantia da boa administração e o maior embaraço que poderão encontrar os governos para a prática de abusos no que diz respeito aos dinheiros públicos” (LIRA, 1959, p. 110).

Os acontecimentos imediatamente subsequentes à instalação da corte, no entanto, demonstravam que Floriano Peixoto assinara o Decreto nº 1.166, de 1892, sem ponderar os

tipos de embaraços e obstáculos que a instituição de controle externo poderia opor às despesas públicas. Alguns dispositivos de atuação preventiva constantes do decreto de 1892 causaram indisposição no meio político, em particular no presidente da República. O decreto de criação do Tribunal de Contas, de 1890, não previa a oitiva prévia da corte antes do pedido de abertura de créditos orçamentários extraordinários e suplementares<sup>20</sup>. Ademais, estabelecia o controle prévio das autorizações para a realização de atos financeiros, mas com uma cláusula de relativização. Os atos poderiam ser registrados sob reserva, caso o ministro ordenador julgasse-os imprescindíveis. O Congresso seria informado dessa condição e sobre ela deveria manifestar-se (BRASIL, 1890d). O decreto de 1892, por seu turno, tornou obrigatória a manifestação anterior da corte de contas sobre os pedidos de créditos suplementares e extraordinários, bem como, em seu artigo 30, determinou que o Tribunal de Contas simplesmente negasse registro aos atos considerados ilegais, sem a possibilidade de registro condicional.

O decreto de 1892 pode ser considerado o último ato estruturador do controle de contas públicas editado ainda sob a maré de ideias generosas da República. O Quadro 3 sintetiza as principais normas sobre o controle externo editadas nos primeiros dois anos do novo regime. As entradas são semelhantes às do Quadro 1 do capítulo anterior, para que se possa avaliar como a arquitetura institucional republicana dialogou com e foi além dos projetos liberais derrotados no Império.

---

<sup>20</sup> Os artigos 60 e 61 da lei nº 1.166, de 1892, embora não ofereçam definições para créditos suplementares e extraordinários, dão a entender os sentidos que lhes são conferidos: complementação de verbas insuficientes, despesas urgentes e imprevistas, para as quais não fosse possível esperar a reunião do Congresso para deliberar autorizações. Não se trata, pois, de algo idêntico ao que preceitua a Lei federal nº 4.320, de 1964, em vigor. Por ela, créditos suplementares e extraordinários são espécies de créditos adicionais. Os primeiros requerem prévia autorização legislativa. Os segundos, em razão do caráter de urgência que assume, para lidar com situações de grande comoção pública, como calamidade e guerra, são decretados e, somente depois, levados ao conhecimento do Congresso.

Quadro 3 – A arquitetura institucional do controle externo (1890-1892)

	<b>Decreto nº 996-a, de 7 de novembro de 1890</b>	<b>Constituição Federal de 1891</b>	<b>Decreto nº 1.166, de 17 de dezembro de 1892</b>
<b>Membros</b>	Não os define.	Não os define.	Cinco membros – um presidente e quatro diretores, um dos quais representante do Ministério Público (artigo 18).
<b>Garantias de independência</b>	Segundo o artigo 6º, os membros seriam nomeados por decreto presidencial e sujeitos à aprovação do Senado. Gozariam das mesmas garantias de inamovibilidade que os membros do Supremo Tribunal Federal (STF)	O artigo 89 repete a nomeação presidencial com aprovação do Senado e agrega uma garantia: somente perderiam seus lugares em razão de sentença judicial.	O artigo 20 repete a disposição constitucional. O artigo 24 define que os membros da corte, à exceção do presidente, seriam amovíveis.
<b>Formas de deliberação</b>	O artigo 6º indica deliberação colegiada, mas os detalhes são remetidos a regulamentação posterior.	Não trata do assunto.	O Tribunal resolveria em sessão, por maioria de votos, tomados por precedência de idade. O presidente, teria o voto de qualidade nos casos de empate (artigo 38).
<b>Mandato (atribuições, poderes, alcance)</b>	O artigo 3º define controle prévio relativo, isto é, a corte poderia negar registro de atos de receitas e despesas pretendidos pelo governo caso identificasse neles irregularidades. O Poder Executivo poderia insistir na execução dos atos impugnados que considerasse indispensáveis, contudo. Ao TCU caberia, então, proceder ao registro sob protesto e informar o ocorrido ao Congresso. O artigo 4º definia as atribuições típicas de controle posterior: examinar documentos, julgar contas anuais de gestão, conferir resultados e impor penas,	A constituição concentra-se no controle posterior das contas de governo, especialmente no papel de apoio da corte ao mecanismo de <i>checks and balances</i> previsto em seu artigo 89, que determinava que a corte deveria liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso. Isso visava a instrumentalizar a prerrogativa parlamentar contida no artigo 34, 1º, do texto constitucional: tomar as contas de receita e despesas de cada exercício financeiro.	O artigo 28 define que a corte funcionaria como Tribunal de Justiça, tendo as suas decisões força de sentença. O controle prévio está definido no artigo 31. O poder de veto é absoluto, pois não se prevê registro sob protesto. O controle posterior está no artigo 29, de modo geral: exame e revisão das contas ministeriais, além da tomada de contas dos responsáveis por dinheiros públicos. Disposições específicas aparecem desdobradas em artigos posteriores (31, 32, 34). Porém, não trata dos pareceres de liquidação antecedentes ao julgamento parlamentar das contas de governo previsto pela Constituição. O artigo 94 previa a extinção do Tribunal do Tesouro e da Diretoria de Tomadas de Contas, heranças imperiais, tão logo o TCU fosse instalado.

Fontes: adaptado de Brasil (1890d, 1891a, 1892d).

Tão logo a corte de contas foi instalada, a maré virou. A primeira manifestação de indisposição com relação ao decreto de 1892 adveio do presidente da República, rapidamente, e custou o cargo a Serzedello Corrêa. Floriano Peixoto determinou a contratação de Pedro Paulino Fonseca, irmão de Deodoro da Fonseca, pelo Ministério da Viação. Não havia, contudo, dotação orçamentária para cobrir os gastos com o pagamento de seu salário e, em decorrência disso, o Tribunal de Contas negou o registro da despesa. O episódio ficou famoso pela reação



de Floriano Peixoto, que mandou reformar o Tribunal, e pela resposta de Serzedello Corrêa, que se negou a fazê-lo e se demitiu.

O presidente enviou-lhe minutas de decretos que, mais do que pretender revogar o poder de veto prévio absoluto do TCU, apresentavam uma visão sobre o governo da República. Os textos das minutas eram sucintos. O primeiro determinava que o Tribunal de Contas teria suas competências limitadas à liquidação das contas do exercício financeiro e à verificação da legalidade das despesas para a sua posterior apresentação ao Congresso Nacional, sendo-lhe vedado obstar a execução de ordens que lhe parecessem ilegais. O segundo circunscrevia as atribuições da corte de contas, enquanto sua lei orgânica não fosse promulgada, àquelas anteriormente desempenhadas pela Diretoria de Tomada de Contas do Tribunal do Tesouro (O SR. EX-MINISTRO..., 1893, p. 2). Na prática, dois artigos, um em cada minuta de decreto, anulavam a criação do TCU. As razões para tal evidenciavam como Floriano Peixoto entendia a instituição de controle externo e os poderes da Presidência da República.

Para o Marechal, o Tribunal não era um corpo intermediário entre a Administração e o Parlamento como o definiu Rui Barbosa, mas um órgão hierarquicamente submetido ao ministro da Fazenda, ao qual não competia obstar ordens e decretos do Poder Executivo. A competência para expedir ordens, avisos e decretos referentes às finanças públicas era exclusiva e suprema do ministro da Fazenda e, conseqüentemente, do presidente da República. A ação preventiva do Tribunal causava graves embaraços à administração pública, com sacrifício da ordem administrativa e risco para os vitais interesses do Estado (O SR. EX-MINISTRO..., 1893, p. 2). De todas as razões, uma ia além das considerações sobre como deveria ser o governo da República e atentava para uma inconsistência do Decreto nº 1.166, de 1892. Nada no decreto criador do Tribunal de Contas ou na Constituição de 1891 apontava para a faculdade de negar, de modo absoluto, os registros de atos financeiros.

Serzedello Corrêa recusou-se a chancelar as minutas e apresentou sua demissão, em carta repercutida pela imprensa da época e pelos memorialistas do TCU posteriormente<sup>21</sup>:

Essa minha velha atitude vinha, pois, vos demonstrar que longe da campanha que se movia ao Tribunal de Contas, dentro e fora do Govêrno, longe de considerá-lo um embaraço à administração, eu o considerava o maior fiscal da boa execução do orçamento; embaraço, apenas, a abusos ou concessões mais ou menos benévolas [...] Êsses decretos anulam o Tribunal, o reduzem a simples chancelaria do Ministério da Fazenda, tiram-lhe tôda a independência e autonomia, deturpam os fins da instituição, e permitirão ao Govêrno a prática de todos os abusos e vós o sabeis — é preciso antes de tudo legislar para o futuro. Se a função do Tribunal no espírito da Constituição é apenas a de liquidar as contas e verificar a sua legalidade depois de feitas, o que eu

<sup>21</sup> Além do texto de Lira (1959), com citação direta, o episódio está relatado nas três monografias vencedoras do Prêmio Serzedello Corrêa, concedido pelo TCU em 1998 (BRASIL, 1999).

contesto, eu vos declaro que êsse Tribunal é mais um meio de aumentar o funcionalismo, de avolumar a despesa, sem vantagens para a moralidade da administração [...] Pelo que venho de expor, não posso, pois, Marechal, concordar e menos referendar os decretos a que acima me refiro e por isso rogo vos digneis de conceder-me a exoneração do cargo de Ministro da Fazenda, indicando-me sucessor (LIRA, 1959, p. 108-109).

Os termos da carta retomaram argumentos de longa duração na história administração orçamentária e financeira brasileira. Primeiro, ecoaram o discurso de 1826 do Marquês de Baependi ao asseverar que o Tribunal de Contas somente seria uma instituição necessária se agisse previamente, e não apenas por controle posterior. Segundo, revisitaram a temática dos abusos orçamentários, também recorrente na discussão pública sobre os mecanismos de controle e responsabilização dos agentes ordenadores de despesas desde a primeira legislatura do Império. A diferença, com relação aos tempos imperiais, como ilustrou a carta, é que a existência do Tribunal conferia visibilidade oficial aos desvios e impunha-lhes um freio. Não bastava mais escamotear o Proteu do abuso aos olhos dos parlamentares e do público, valendo-se dos disfarces cerzidos por confusas normas de contabilidade pública e da ausência de um corpo autônomo de auditoria. Era preciso tentar manejar o engaste do anel de Giges, a fim de contornar a visibilidade e a ação corretiva possibilitadas pela existência da instituição de controle externo. Floriano tentou-o.

Serzedello Corrêa demitira-se em abril de 1893. Em maio, Floriano pediu ao Congresso uma solução para os embaraços causados pelo Tribunal de Contas:

[...] devo invocar a vossa esclarecida atenção para a necessidade de ser confeccionada a lei orgânica do Tribunal de Contas, instituição que, installada há pouco tempo, tem originado reclamações pelos embaraços trazidos à marcha da administração pública, em razão do modo por que foi constituída (BRASIL, 1893c, p. 5).

Nesses termos, o presidente pedia aos parlamentares o fim do controle prévio, uma ferramenta de controle que tornava os abusos cometidos pela administração pública visível ao próprio Parlamento.

O ataque ao controle prévio das despesas possuía uma implicação prática e uma justificativa. A implicação referia-se às informações à disposição do Congresso. O controle prévio poderia provê-las rapidamente; o controle posterior, não. A exemplo do que ocorrera no Império, a liquidação das contas dos exercícios financeiros anteriores demorava a ser ultimada e isso, na prática, dificultava a responsabilização por abusos cometidos. O Parlamento tentou arrostar essa dificuldade anos depois, por meio do Projeto de Lei nº 43, de 1909. Isso, no entanto, é assunto para o próximo capítulo. Quanto à justificativa, ela foi enunciada pelo

presidente Floriano Peixoto na forma de uma contradição entre o controle dos abusos orçamentários e a ação administrativa eficaz. Esse argumento teve vida longa na Primeira República e conferiu os termos ao redor dos quais se deu a acomodação prática das instituições de controle externo e de contabilidade pública depois da estabilização do regime republicano.

O argumento fiscal em favor da criação do Tribunal de Contas, segundo o qual ele auxiliaria no controle dos déficits orçamentários ao embaraçar o cometimento de abusos com recursos públicos, passou a ser contraposto ao argumento de que as ações do Tribunal embaraçavam a marcha da administração pública, tão logo ele foi instalado. Mesmo com o apoio de que gozava no Congresso, Floriano Peixoto não conseguiu reverter o poder de veto prévio absoluto da corte de contas para o registro dos atos que considerasse não autorizados pela lei orçamentária.

Com efeito, pode-se afirmar que Congresso, ao longo de 1893, não foi um terreno fácil para Floriano Peixoto em termos orçamentários e de controle das contas públicas. Os parlamentares negaram-lhe a revogação do controle prévio absoluto realizado pelo Tribunal de Contas. O evento que disparou a demanda presidencial, com efeito, ecoou na imprensa e em meio à oposição parlamentar. A carta de demissão de Serzedello Corrêa e as minutas que Floriano Peixoto mandava o ministro assinar foram publicadas pelo *Jornal do Commercio* de 30 de abril de 1893. O tom do periódico foi crítico à decisão do presidente e considerou os motivos de Serzedello Corrêa um verdadeiro programa de governo sério. No Parlamento, José Joaquim Seabra, deputado pela Bahia e um dos mais ferrenhos opositores do Marechal<sup>22</sup>, chamou a carta de Serzedello de libelo-crime, pois confessava que o pedido de demissão dera-se em razão de esbanjamentos de dinheiros públicos anuídos pelo presidente da República (BRASIL, 1893a). Seabra ofereceu denúncia contra Floriano Peixoto por crime de responsabilidade, verificado pela ordenação de despesas não autorizadas, conduta tipificada no Decreto nº 30, de 8 de janeiro de 1892, sobre os crimes de responsabilidade do presidente. A denúncia de Seabra não prosperou, tampouco dois projetos que foram discutidos pelos parlamentares sobre os orçamentos e seu controle.

O primeiro projeto, de número 28, foi apresentado pela Comissão de Orçamento da Câmara dos Deputados em 1892 e almejava reformar o plano geral do orçamento da República, um complemento necessário ao controle das contas, dado que conformavam a linguagem pelo qual eram expressos os orçamentos. Ele foi aprovado na Câmara em 11 de agosto (CÂMARA..., 1892) e enviado ao Senado. Lá, recebeu o número 37 e foi remetido à discussão (BRASIL,

---

<sup>22</sup> Seabra apoiou a revolta da Armada em 1893 e acabou exilado em Montevidéu. Retornou anistiado ao Brasil em 1895.

1892c), mas não teve sua tramitação finalizada. Efetivamente, a exposição de motivos que acompanhou o texto da proposição tem maior interesse para a análise da história do orçamento no Brasil do que o projeto propriamente. A Comissão, que contava com Leopoldo de Bulhões em sua composição, deteve-se sobre os reflexos da mudança de regime político para a questão da formulação das leis orçamentárias no país; externou seu entendimento sobre o papel do Parlamento republicano quanto a essas leis; e explicou as alterações que propôs com relação à forma como as peças orçamentárias eram elaboradas no Império, recorrendo, para tanto, a uma análise detida dos resultados dos orçamentos de 1870 a 1890.

A Comissão de Orçamento estava encarregada de elaborar as leis de receita e de despesa para 1893, mas julgou que, antes, deveria apresentar um projeto que normatizasse a forma de apresentação das referidas leis, uma vez que a República não havia produzido, ainda, legislação em matéria de contabilidade pública que substituísse as regras válidas durante o regime monárquico. A necessidade da codificação republicana das normas de contabilidade pública havia sido mencionada na exposição de motivos da criação do TCU e foi retomada pela Lei nº 23, de 20 de outubro de 1891 (BRASIL, 1891c). Essa lei estabeleceu a competência do Ministério da Fazenda para elaborar a proposta anual de orçamento, a ser apresentada à Câmara dos Deputados em conformidade com a lei de contabilidade pública. A lei de contabilidade pública, todavia, não existia e sequer fora proposta. Existiam leis, decretos e outros atos normativos herdados do Império sobre a matéria. A Comissão de Orçamento, no entanto, julgava-os inadequados ao regime republicano:

A Câmara sabe que a Constituição de 24 de fevereiro de 1891 transformou completamente o regimen em que viviam o Parlamento e o Poder Executivo, regimen ao qual se adaptavam as leis que determinavam a forma de discutir e votar leis de receita e despesa pública, dentro das formas declaradas na Constituição política do Império, ainda não modificadas no regimen republicano federativo em que estamos [...] Si compararmos, entretanto, as disposições constitucionaes de um e de outro regimen veremos que, mudadas as circunstâncias em que se achão os dois poderes, essas leis preceituaes da constituição imperial estão todas revogadas, attenta a disposição das disposições da constituição republicana, que não reconhece ministros responsáveis, em relações directas com o Poder Legislativo, mas auxiliares do presidente da República, incumbindo exclusivamente ao Congresso Nacional decretar as despesas e impôr os tributos necessários ao serviço público (BRASIL, 1892a, p. 205).

A primeira e principal diferença apontada pelos membros da Comissão residia nas relações entre os ministros de Estado e o Parlamento. O artigo 172 da Constituição do Império mandava o ministro da Fazenda organizar o orçamento e apresentá-lo à Câmara dos Deputados, na primeira sessão desta. O artigo 24 da Constituição da República, diferentemente, estabeleceu a competência privativa do Congresso Nacional para orçar as receitas e fixar as despesas da

República. Nada no texto constitucional de 1891 remetia ao Poder Executivo a iniciativa de apresentar a proposta orçamentária ao Congresso. Essa obrigação foi constituída pelo artigo 3º da Lei nº 23, de 30 de outubro de 1891. A Comissão de Finanças partiu desse ponto e, no primeiro artigo do projeto que apresentou em junho de 1892, propôs:

Art. 1º. O orçamento de receita e a fixação da despesa serão feitos, anualmente, na fôrma do artigo 34 § 1º da Constituição, em duas leis distintas e relativas, uma à receita e a outra às despesas públicas, atendidas as bases oferecidas pelo Poder Executivo, na proposta que enviar à Câmara dos Deputados, em cumprimento ao n. 2 do art. 3º, da lei n. 23, de 30 de outubro de 1891 (BRASIL, 1892a, p. 248).

Esse entendimento da Comissão de Orçamento foi combatido pelo deputado maranhense Casimiro Dias Júnior, que não via novidade no artigo primeiro do projeto. A carência de inovação dizia respeito à apresentação da proposta orçamentária à Câmara dos Deputados. Para ele, não passava de jogo semântico afirmar que o Poder Executivo enviaria “as bases” para a lei. A proposta das despesas “vinha do governo como ainda vem” (BRASIL, 1892b, p. 193). O deputado alagoano Francisco Oiticica, membro da Comissão de Orçamento e defensor do projeto, contraditou-o, dizendo que, na República, o governo enviava “apenas informações” (BRASIL, 1892b, p. 193). Além da prática corrente, o próprio texto do artigo 1º do projeto dava razão ao parlamentar maranhense. Dizia-se ali que as bases oferecidas pelo Poder Executivo ao Legislativo viriam na forma de uma proposta, portanto, mais do que apenas informações.

Ademais, note-se que a incompatibilidade do regime monárquico com todas as normas de contabilidade orçamentária advindas do Império cai por terra com a leitura do artigo primeiro do projeto. Lê-se lá que o orçamento das receitas e a fixação das despesas seriam efetuados em leis distintas. Ora, essa era a prática corrente desde 1879. O Decreto nº 2.887, de 9 de agosto daquele ano, determinou a separação (BRASIL, 1879a). Até então, receitas e despesas figuravam em uma mesma lei.

Se não havia inovação no artigo 1º, os demais inovavam, como o próprio deputado Casimiro Dias Junior reconheceu. Eles dispunham sobre a organização das despesas em duas categorias – permanentes e variáveis – e o método para orçar a receita.

Quanto às despesas, seriam permanentes as destinadas ao pagamento dos juros da dívida pública consolidada, dos vencimentos de servidores públicos e dos agentes políticos do Estado; os gastos com aposentadorias e pensões; os dispêndios para manter a justiça federal e cumprir contratos. A ideia do projeto consistia em retirar das discussões do

orçamento os valores necessários a custear essas despesas. Elas seriam fixas e somente sofreriam alterações mediante lei ordinária proposta pelo Poder Executivo para alocar recursos a novas obrigações ou excluir recursos de obrigações encerradas. As demais rubricas da proposta orçamentária seriam variáveis e submetidas à discussão parlamentar. No que dizia respeito às receitas, o método para sua definição consistia da:

[...] cifra do rendimento do último exercício definitivamente liquidado, acrescentando-lhe unicamente o producto orçado dos impostos novamente creados, dos augmentados e daqueles que, por nova regulamentação dada no exercício corrente, deverem fazer aumentar a cifra alcançada (BRASIL, 1892a, p. 219).

No caso de as receitas mostrarem-se insuficientes para cobrir determinados gastos, haveria um fundo de verbas variáveis, votado anualmente pelo Parlamento e que entraria no cômputo geral da receita do exercício. Os créditos suplementares e extraordinários deveriam sair desse fundo. Esses créditos mencionados pelo Projeto de Lei nº 28, de 1892 não possuem o mesmo significado que se lhes atribui a Lei federal nº 4.320, de 1964, atualmente vigente<sup>23</sup>. Segundo a proposituta, os créditos suplementares e os extraordinários serviriam, respectivamente, para reforçar “consignações [dotações] que não forem suficientes para o serviço decretado, bem como para outras que acrescerem às provisões orçamentárias” (BRASIL, 1892b, p. 82). Como a fonte dos recursos seria o fundo de reserva que o artigo 8º do projeto de lei postulava, a ser votado anualmente pelo Congresso, a abertura dos referidos créditos não requereria a autorização legislativa específica, para além daquela previamente concedida pela lei orçamentária anual. Bastariam a proposta do ministro da pasta interessada na abertura dos créditos, ouvido o Ministro da Fazenda, e a aprovação do TCU. Contava-se, com esse expediente, acabar com a liberalidade na concessão de créditos orçamentários suplementares e extraordinários, que, segundo a Comissão, eram abusivos desde o Império e engendravam orçamentos paralelos, distantes dos originalmente votados pelo Parlamento.

Esse era o segundo ponto nevrálgico da justificativa apresentada pela Comissão de Orçamento para o projeto. Se o primeiro atentava para a competência do Parlamento de elaborar as peças orçamentárias, o segundo objetivava tornar o orçamento verdadeiro. Para

---

<sup>23</sup> A Lei federal nº 4.320, de 1964, define os créditos extraordinários como “os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública”, e permite que o Poder Executivo os abra por decreto. Já os suplementares, assim como os especiais, dependem de prévia autorização legislativa. Note-se que os créditos suplementares, em 1892, possuíam sentido de complementação semelhante ao que se confere aos créditos suplementares hodiernamente, embora a sistemática de decretação prevista pelo projeto divirja do que vige atualmente. Quando aos créditos extraordinários, é tentador aproximar o sentido que se lhes atribuía àquele dado pela Lei federal nº 4.320, de 1964, aos créditos especiais.

os membros do colegiado, o Império produzia orçamentos fictícios, pois a autorização legislativa era fraudada pelo uso indiscriminado dos créditos suplementares e extraordinários garantidos para o gabinete pela maioria parlamentar:

Não é facto estranho a ninguém que o maior defeito dos orçamentos do regimen passado era não exprimirem elles nunca a realidade do equilibrio affirmado pelo Parlamento; votados ordinariamente com saldos, a despeza excedeu quase sempre a receita, aberta a porta larga das despezas com créditos suplementares e extraordinários [...] submettido à prova o systema, mesmo no período republicano, já podemos afirmar que o orçamento primeiro da República se liquidará com déficit, como os outros (BRASIL, 1892a, p. 206).

Sobre os déficits dos orçamentos imperiais e do começo da República, a Comissão estendeu-se longamente, apresentado farto material acerca da execução orçamentária entre 1870 e 1890, a fim de demonstrar a existência de um déficit acumulado de 483 mil contos de réis (BRASIL, 1892a), quase todo ele compensado com a emissão de apólices da dívida, um expediente, segundo o colegiado, de abuso de crédito. Um dos objetivos declarados do projeto era, além da verdade dos orçamentos, impedir que a República enveredasse, como vinha fazendo, pelo mesmo caminho de déficits do Império.

Para o deputado Casimiro Dias Junior, se a comissão desejava combater o déficit orçamentário, estava no caminho errado. Julgava inadequada a metodologia de determinação da receita, por exemplo, pois “com o augmento do preço das substâncias alimentícias, os impostos vão dando maior rendimento a cada anno” (BRASIL, 1892b, p. 194). A comissão desconsiderava, portanto, o movimento da economia e os aumentos de preços, a inflação. Ademais, ao determinar o último exercício liquidado como base para o novo orçamento, o projeto remetia a um passado de alguns anos a definição das balizas para atender às necessidades que ocorreriam no futuro. Melhor seria, a seu ver, partir da cifra do exercício imediatamente anterior, ainda que não liquidado. Por fim, conferir ao Poder Executivo a iniciativa de propor as leis necessárias ao ajustamento das receitas, com a criação de novos impostos, parecia-lhe contrariar abertamente o artigo 29 da Constituição republicana, que atribuía à Câmara dos Deputados a iniciativa de todas as leis de impostos.

Do lado da despesa, a fixação de uma parcela permanente do orçamento teria implicação semelhante para o Poder Legislativo, depreciando-o, por que entregaria uma prerrogativa, a de discutir as despesas anualmente, ao Executivo, “mimoseando-o com um orçamento permanente” (BRASIL, 1892b, p. 192). Por fim, e essencial para Casimiro Dias Junior, o tratamento dado pela comissão às despesas não apenas era equivocada, como inútil. Se o objetivo principal era assegurar a verdade dos orçamentos, combatendo os déficits, melhor teria

sido tratar da fiscalização da execução orçamentária e não da forma de elaboração dos orçamentos:

[...] no entretanto, no projecto em discussão não se encontra uma só disposição referente à tomada de contas. A mim me parece que a comissão prestaria serviço mais relevante ao paiz, si, em vez de procurar dividir o orçamento em duas partes, uma permanente e outra móvel, habilitasse a Câmara a fiscalizar a applicação das verbas votadas, estatuinto que ella aprovasse em última instância as contas prestadas pelos diversos ministérios perante o Tribunal competente, tornando expressa a obrigação de ser aprovada pelo Tribunal de contas qualquer ordem de pagamento emanada do Poder Executivo (BRASIL, 1892a, p. 194).

O deputado Oiticica lembrou-o de que, para tanto, havia uma Comissão de Tomada de Contas na Câmara. Poderia tê-lo lembrado, também, da existência, desde 1890, da obrigação de avaliação prévia das despesas ordenadas pelo Poder Executivo por parte do Tribunal de Contas. O problema, em julho de 1892, quando Casimiro Dias Junior e Francisco Oiticica debatiam, não era a inexistência de provisão legal para o trabalho do Tribunal de Contas, mas o fato de a corte não haver sido instalada ainda. Como visto acima, o decreto que possibilitou a instalação do TCU, de dezembro de 1892, atendeu e estendeu o anseio de controle prévio do deputado maranhense. Quanto à tomada posterior de contas, havia a Comissão de Tomada de Contas da Câmara, mas não havia disposições sobre a tomada das contas do governo, algo que se proporia somente em 1909.

Em 1892 ainda, o projeto da Comissão de Orçamento foi aprovado pela Câmara. Crivado de críticas, não prosperou no Senado. Outro projeto referente ao controle das contas públicas, com origem na Câmara dos Deputados, foi aprovado pelo Senado. Tratava-se da proposta de lei orgânica do Tribunal de Contas. A corte foi instalada em janeiro de 1893 e em maio do mesmo ano, como visto acima, Floriano Peixoto, inconformado com a recusa de registro da despesa referente ao salário de Pedro Paulino da Fonseca, solicitou ao Congresso Nacional a revisão do veto absoluto ao registro de atos financeiros presente no Decreto nº 1.166, de 1892.

O Parlamento debateu o assunto ao longo de 1893. A Câmara dos Deputados aprovou e enviou ao Senado o texto do Projeto nº 59, que propunha, quanto ao exame prévio dos atos financeiros, um meio termo entre o Decreto nº 996-a, de 1890, que criou o Tribunal de Contas, e o Decreto nº 1.166, de 1892, que regulamentava-o. O primeiro decreto estabelecia que quaisquer atos poderiam receber o registro condicional desde que o Poder Executivo assim jugasse necessário e o segundo determinava o veto absoluto aos atos impugnados pela corte de contas. O projeto de 1893 previa o registro condicional quando o presidente da República



julgasse indispensável a realização dos atos impugnados pela corte de contas, porém foram previstos limites a essa faculdade. O item 3 do artigo 12 da proposição oriunda da Câmara dos Deputados definia, por exemplo, que seria absoluto o veto em caso de haverem sido esgotadas as disponibilidades orçamentárias e quando uma despesa pretendida não fizesse parte de rubrica prevista na lei orçamentária (BRASIL, 1894a).

Essas exceções à faculdade do registro sob reserva, ou protesto, atuavam em duas direções, ambas consistentes com as preocupações que nortearam, por exemplo, a elaboração do projeto de lei sobre a contabilidade orçamentária. Na primeira, os parlamentares objetivavam limitar a ocorrência de déficits orçamentários, isto é, o Tribunal deveria zelar para que despesas autorizadas para além do orçamento disponível não fossem registradas. Na segunda, zelava-se pelas prerrogativas do Poder Legislativo ao levantar uma barreira absoluta às despesas não previstas na autorização orçamentária concedida pelo Parlamento. Em resumo, pode-se asseverar que a proposição da Câmara tentava conceder ao Poder Executivo meios de desembaraçar-se de impugnações interpostas pelo TCU, sem, contudo, franquear-lhe as portas dos abusos e desequilíbrios orçamentários.

Diferentemente do projeto sobre a contabilidade orçamentária, a proposta de lei orgânica do Tribunal de Contas prosperou no Senado. A Comissão de Finanças aprovou-a em oito de setembro de 1893, com divergências. Os senadores Rodrigues Alves, Manoel Victorino, Quintino Bocaiúva e João Barbalho acompanharam o projeto vindo da Câmara dos Deputados. Sua justificativa escorou-se nas noções de visibilidade e de *compliance*, ambas instrumentais, para eles, à perseguição da verdade dos orçamentos. Assim:

[...] essa fiscalização [do Tribunal], além de esclarecer o Congresso para a melhor decretação dos créditos e aplicação dos impostos arrecadados, tenderá ao mesmo tempo para elevar e nobilitar a administração pública, tornando-a respeitável pela execução fiel da lei em tudo quanto dor concernente ao emprego da renda pública (BRASIL, 1894a, p. 259).

Os senadores Amaro Cavalcanti, Saldanha Marinho e Domingos Vicente, contudo, apresentaram um voto em separado, afinal derrotado, que atendia diretamente os interesses do presidente Floriano Peixoto. O texto alternativo que propuseram importava do projeto de contabilidade orçamentária da Comissão de Orçamento da Câmara dos Deputados a divisão das despesas do orçamento em fixas/certas e variáveis. O objetivo, no entanto, não consistia em excluir do debate parlamentar as verbas consideradas fixas na proposta orçamentária, mas em retirá-las do escopo de fiscalização prévia do Tribunal de Contas.

Foram definidos como dispêndios certos os vencimentos dos servidores públicos, o pagamento dos juros e da amortização da dívida pública fundada e dos aluguéis de prédios, assim como as “despesas miúdas” de mero expediente das repartições públicas. Todas elas e mais as despesas referentes aos pagamentos da dívida flutuante, as de caráter urgente e reservado estariam fora do alcance da avaliação prévia do Tribunal de Contas. Para as despesas variáveis, as demais, a instituição de controle poderia impor veto, mas apenas nos casos de insuficiência de crédito orçamentário ou de incompetência do governo para criá-lo. Ainda assim, o presidente da República poderia determinar o registro sob reserva das despesas impugnadas caso julgasse que o Tribunal tivesse justificado a recusa de registro em “outras razões estranhas”. (BRASIL, 1894a, p. 262).

A justificativa dos autores responsáveis pelo voto em separado retomou um alerta que Rui Barbosa consignou na norma de criação do Tribunal de Contas, mas com finalidade inversa. O senador baiano argumentou que urgia reorganizar as regras de contabilidade pública a fim de que a fiscalização a ser realizada pela instituição de controle externo pudesse ser efetiva. Ora, Amaro Cavalcanti, Saldanha Marinho e Domingos Vicente apontaram o caráter esparso das normas contábeis do setor público como justificativa para excluir do rol de competências do Tribunal de Contas a análise prévia das mais importantes despesas da República:

Proclamada a Republica, os governos desta teem desde então, nos seus decretos de reorganização dos serviços e nas suas circulares ou instruccões expedidas, seguido invariavelmente o mesmo processo e conducta do regimen anterior, isto é, adoptando medidas ou regras parciaes, isoladas, conforme a solução do momento; de maneira que as boas regras e completas, que uniformisem e facilitem a contabilidade geral e especial, dos diversos ministérios e repartições subordinadas são ainda uma das nossas necessidades urgentes a satisfazer, em bem da administração pública. Sabidas estas condições, é fácil de ver que o systema rigorista, com que se pretende estabelecer o Tribunal de Contas, não será, certamente, o mais adequado. Na pratica, terá de causar frequentes embaraços à marcha ordinária das operações e serviços, como aliás já tem succedido, por melhores que sejam as intenções dos juizes. Quer-se encaixar a última peça do machinismo financeiro, moldada nas formas do rigorismo italiano, ao meio de peças desproporcionadas, desagregadas mesmo e, em todo caso, ajustadas fora da previsão dessa peça ulterior, que veio intrometter-se nas suas funcções... São imitações prejudiciaes do estrangeiro, como tantas outras, que já temos feito inoportunamente (BRASIL, 1894a, p. 261).

A justificativa é eloquente em muitos sentidos. Primeiro, por condenar a desorganização das normas de contabilidade pública. Na prática, os senadores desejavam negar ao Tribunal de Contas a fiscalização prévia das despesas por que a língua contábil na qual elas eram expressas derivava de um conjunto desorganizado de regras. O Tribunal operaria como o revisor rigoroso de uma gramática não estruturada e, por isso, seria inoportuno. Segundo, o rigorismo na revisão decorria da importação de técnicas italianas avançadas e inadequadas às circunstâncias da

administração pública brasileira. Nesse ponto, ouve-se o eco das argumentações saquaremas, sempre contrárias à adoção do controle externo autônomo em razão das mesmas circunstâncias. Terceiro, a ação prévia do Tribunal, como resultado das inadequações mencionadas, mais atravancaria a marcha da administração pública do que contribuiria para sua boa gestão. Os senadores, afinal, concluíram afirmando que seu texto legislaria para as “condições atuais do país” (BRASIL, 1894a, p. 261).

Ao final das discussões, o projeto da Câmara dos Deputados foi aprovado pelo Senado. Encaminhado ao presidente Floriano Peixoto, foi vetado, sob os mesmos argumentos expendidos pelos signatários do voto derrotado. Em vez de dar andamento à urgente reorganização das leis de contabilidade pública, o complemento necessário à ação do Tribunal de Contas, o Marechal preferiu privar a corte de uma lei orgânica:

Da exposição de motivos, remetida à Câmara iniciadora, conforme preceitua o art. 37 §10 da Constituição, vereis os fundamentos pelos quaes neguei sancção ao projecto de lei orgânica do Tribunal de Contas, aprovado pelo Congresso em sua última reunião. Bem sabeis que esse Tribunal poderá perfeitamente exercer a fiscalização dos dinheiros públicos sem, todavia, converter-se em obstáculo marcha regular da administração, cuja iniciativa, sobretudo em dadas circumstancias excepcionaes, deve ser prompta e decisiva. O nosso systema de contabilidade pública, cheio de lacunas e imperfeições e que mal se accomoda simples fiscalização parlamentar, carece de ser reformado de modo a ajustar-se ao novo aparelho de contrastação financeira, para que assim tenhamos um mecanismo harmônico e bem equilibrado em suas applicações (BRASIL, 1894b, p. 16).

O governo do Marechal Floriano Peixoto foi marcado pelo que ele chamou de circunstâncias excepcionais, nomeadamente a Revolta Federalista no Rio Grande do Sul e a Revolta da Armada. Para enfrentar esses desafios, a ação deveria ser, em suas palavras, pronta e decisiva, não cabendo adiamento de despesas por conta da fiscalização do Tribunal de Contas. Efetivamente, por um lado, essas circunstâncias excepcionais foram decisivas para que o mandato do Marechal fosse marcado por sucessivos déficits orçamentários, como a Tabela 2 reproduzida na seção anterior mostra, e pelo rechaço ao prévio controle das contas públicas. Por outro lado, entretanto, o governo não se esmerou para corrigir o sistema de contabilidade pública, que considerava lacunoso. O único projeto que propunha dispor sobre a contabilidade pública, especificamente quanto às normas de elaboração orçamentária, era de autoria Comissão de Orçamento da Câmara e estagnou no Senado; nenhuma outra lei foi proposta para reformar as regras herdadas do Império. A ausência de uma codificação contábil seguia sendo apontada pelo presidente e seus apoiadores no Senado como razão para não adotar uma rigorosa fiscalização das contas públicas. O veto presidencial ao projeto de lei orgânica do Tribunal de

Contas foi justificado pelo suposto prejuízo causado à administração pública pela ação de controle prévio daquela instituição com base em regras contábeis esparsas e lacunosas.

Em um curto espaço de quatro anos, a relação entre a ausência da codificação das normas de contabilidade pública e fiscalização das contas públicas transitou do discurso de Rui Barbosa ao de Floriano. Para o primeiro, a falta da reforma do sistema contábil do setor público dificultava a fiscalização apropriada do Tribunal de Contas sobre os abusos cometidos pelos governos. O segundo considerava que a falta da reforma fazia com que a fiscalização do Tribunal de Contas atrapalhasse os governos. Essa ausência, como se verá, foi peça importante para a adaptação da instituição de controle externo, inspirada nos ideais republicanos, à realidade do poder na República brasileira. Mesmo Prudente de Moraes, que não demorou a enviar ao Congresso uma proposta de lei orgânica para o Tribunal de Contas, não demonstrou urgência no encaminhamento de um projeto de codificação da contabilidade pública. A ação nesse sentido ocorreu apenas anos depois, sob a presidência de Rodrigues Alves.

Antes disso, no entanto, o próprio Rodrigues Alves, na condição de ministro da Fazenda de Prudente de Moraes, encaminharia ao Congresso Nacional o projeto de lei orgânica do Tribunal de Contas. O projeto resultou no Decreto nº 392, de 8 de outubro de 1896, e flexibilizou a atribuição do juízo prévio dos atos financeiros.

### 3.3 *Qu'est-ce qu'on contrôle?*

*A não se organizar um código de contabilidade pública, a prevalecer o regimen actual: convém limitar a acção impeditiva ou preventiva do Tribunal de contas às despesas referentes a certos ramos de serviços, investindo-o, quanto a outros, do poder correctivo [...] Convém a todo o transe evitar, como péssimo, o regimen em que fiscalisação se exerce longo tempo depois dos actos consumados. 'Qu'est ce qu'un contrôle qui s'exerce sur une dépense dixhuit mois après qu'elle est faite' perguntava Fould em 1862 (BRASIL, 1896g, p. 181-182).*

Prudente de Moraes assumiu a presidência com uma plataforma que incluía, como ele lembrou ao Congresso em 1897, a:

[...] administração da Fazenda Pública com a máxima fiscalisação na arrecadação e no emprego da renda e com a mais severa e perseverante economia, reduzindo a despesa de modo a equilibrar-a com a receita, extinguindo-se assim o déficit do orçamento, convertido este em realidade (BRASIL, 1897c, p. 4).

Esse compromisso do presidente condensava os princípios que deveriam nortear as ações de seu governo quanto aos pontos que vem sendo discutidos neste texto, o sistema de contabilidade pública, o controle externo das contas públicas e o equilíbrio orçamentário.

No front orçamentário e de contabilidade pública, o cenário inicial era doloroso, segundo o ministro Rodrigues Alves. Em seu primeiro relatório ao presidente da República, narrou as dificuldades que teve para se informar sobre o real estado da arrecadação e dos dispêndios públicos. O resultado do exercício de 1893 era incerto, calculado entre 39 e 46 mil contos de déficit. Para 1894, conjecturava-se um déficit de 20 mil contos (BRASIL, 1895d). Segundo o relator da proposta da receita orçamentária para o exercício 1895 na Câmara dos Deputados, o deputado paraense Augusto Montenegro, a situação era clara: “nós estamos, Sr. Presidente [da sessão de 29 de novembro de 1894], à beira do abysmo: ou o Congresso salva as finanças públicas ou então eu não sei o que será da nação” (BRASIL, 1895a, p. 638).

Como a Tabela 3 mostra, o cálculo e a conjectura apresentados pelo ministro Rodrigues Alves foram otimistas, e a exortação do deputado Montenegro foi inócua. Nem o presidente da República equilibrou o orçamento nem o Congresso salvou as finanças nacionais.

Tabela 3 – Resultados da execução orçamentária, em mil-réis (1895 e 1898)

Ano	Receitas	Despesas	Resultados
1894	265.056.855,39	372.750.719,63	- 107.693.864,23
1895	307.754.547,07	344.767.322,42	- 37.012.775,36
1896	346.212.788,91	368.921.422,48	- 22.708.633,57
1897	303.410.721,01	379.335.597,48	- 75.924.876,46
1898	324.053.051,96	668.113.263,01	- 344.060.211,05

Fonte: Brasil (1925a, p. 188-189).

Ademais, a Tabela 3 evidencia o malogro do compromisso de Prudente de Moraes quanto ao controle do orçamento. As despesas não foram equilibradas com as receitas. De fato, entre 1895 e 1898, os déficits foram crescentes. As informações que alimentam a tabela foram publicadas retrospectivamente pela Contadoria Central da República em 1925. Em 1895, todavia, o ministro queixava-se de que os serviços fazendários não o informavam de modo tempestivo e eficaz. Rodrigues Alves foi cauteloso na crítica à gestão passada, à qual servira como ministro da mesma pasta entre novembro de 1891 e agosto de 1892, mas não poupou a desorganização das repartições da Fazenda:

Tenho, entretanto, necessidade de fazer-vos uma confissão dolorosa. Estou experimentando os embaraços com que lutaram os meus antecessores para colligir dados e informações, que vos habilitem, e ao Congresso, a desempenharem as grandes funções a que estão adstrictos por lei. As repartições de fazenda estão funcionando com muita irregularidade. O velho pessoal desapareceu: o novo não tem ainda o necessário preparo para poder esclarecer o governo a tempo e efficazmente. É preciso muito esforço, tenacidade e coragem, para restituir a ordem e regularidade aos serviços e repartições. O trabalho é penoso, mas tenho esperança de que haveis de conseguir o vosso grande desideratum (BRASIL, 1895d, p. 8).

A confissão era dolorosa e o trabalho pela frente penoso. A produção de informações não se dava a contento porque houve um decréscimo de pessoal, com a saída, sem reposição, dos mais experientes. Segundo Rodrigues Alves, em 1850 havia 216 funcionários no Tesouro Nacional; em 1893, 137. A queixa sobre a perda de servidores experimentados dos quadros do Tesouro já havia sido efetuada em 1891, pelo deputado Francisco Oiticica. Ela foi, no entanto, duramente contestada pelo *Jornal do Comércio*, que apresentou ao público as credenciais dos empregados no órgão.

Conhece o Sr, Oiticica os chefes da contabilidade que confeccionarão os dados orçamentários? Não os conhece de certo, pois se soubesse que elles se chamão José Ignacio Ewerton de Almeida e José da Cunha Valle não se animaria a levantar suspeita sobre nomes que conquistarão o respeito e veneração pública em uma longa carreira de dedicação e zelo pelo serviço do país [...] É o director de do Contencioso o Dr. Didimo Agapito da Veiga, que tem para o cargo a capacidade provada pelo pergaminho e pelo longo tirocinio na advocacia [...] (THESOURO..., 1891, p. 4).

Como já mencionado acima neste texto, José Ignacio Ewerton de Almeida, José da Cunha Vale e Dídimo Agapito da Veiga foram nomeados membros do TCU no começo de 1893, quando da instalação da corte, deixando os quadros do Tesouro. Isso fez com que a reclamação de Rodrigues Alves, em 1895, ganhasse outra dimensão, por que a diminuição do pessoal experiente do Tesouro era incompatível com o desenvolvimento da arrecadação e dos dispêndios públicos, mais volumosos e complexos à medida que crescia a economia do país. Ela conflitava também com a criação do próprio Tribunal de Contas:

A creação do Tribunal de Contas, é forçoso reconhecer, não eliminou serviços do Thesouro, ao contrário, augmentou-os, porquanto, consoante a indole de sua instituição se succedem, com notável frequência, as controvérsias observadas na execução dos actos que interessam a despeza pública e que importam novas diligencias nas Directorias do Thesouro e nas Alfândegas, o que não é de estranhar, desde que, como é sabido, o Regulamento do Tribunal de Contas veio surprehender a administração pública entre nós, nos antigos moldes em que fora vasada a organização daquelles serviços primitivamente instituídos e cumpria reformal-os todos, de harmonia com o regimen do Tribunal que ia iniciar-se, para evitar os frequentes atritos observados (BRASIL, 1895d, p. 172-173).

Ou seja, a criação do Tribunal de Contas não somente representou aumento do trabalho para o Tesouro como o desfalcou de nomes experientes. Rodrigues Alves, ademais repisou um argumento antigo, segundo a qual existência da corte de contas requeria o complemento de uma reorganização dos serviços fazendários, particularmente os de contabilidade pública, a cargo do Tesouro. Essa repartição, segundo o Decreto nº 1.166, de 1892, era a responsável por deliberar

exclusivamente sobre a adoção do sistema de escrituração e de contabilidade, além das normas de organização dos orçamentos e balanços da União. As normas, entretanto, permaneceram esparsas e pouco claras. Assim o reconheceu o próprio Rodrigues Alves no relatório que dirigiu ao presidente no ano seguinte, em 1896, quando defendeu o projeto de lei orgânica do Tribunal de Contas de autoria da Comissão de Finanças do Senado.

Efetivamente, o ministro admitia que a faculdade de negação absoluta do registro prévio de despesas por parte do Tribunal de Contas, para funcionar sem atravancar a administração, dependeria de uma reformulação das leis de contabilidade pública, especialmente quanto à duração dos créditos orçamentários concedidos pelo Poder Legislativo e à faculdade de contratar por parte da administração pública. Sem uma arrumação dessas normas, a ação preventiva e impeditiva do Tribunal de Contas deveria ser evitada. Na epígrafe que abre esta seção, está o excerto do relatório 1896 no qual o ministro da Fazenda aponta essa necessidade.

No mesmo relatório está a escolha efetuada também. O governo não apresentou um projeto para reformar as normas de contabilidade pública no sentido de viabilizar o controle prévio a cargo do Tribunal de Contas. Antes, resolveu patrocinar um projeto de lei orgânica para a corte de contas que mitigava o controle prévio. Poder-se-ia esperar do projeto patrocinado por Rodrigues Alves que retomasse os termos daquele aprovado pelo Senado e vetado por Floriano Peixoto em 1893, uma vez que o ministro fora um dos senadores signatários do voto favorável emitido pela Comissão de Finanças. Não foi o caminho seguido, no entanto. O novo projeto de lei orgânica foi formulado pela Comissão de Finanças do Senado em 1895 (BRASIL, 1895b). O colegiado contava naquele momento com os senadores Campos Sales e Leopoldo de Bulhões, coautores da proposição<sup>24</sup>.

O arco de apoios e os termos do projeto antecipam um consenso sobre a administração das contas públicas que estabilizaria a República em termos financeiros. Rodrigues Alves estava ao lado de seu futuro ministro da Fazenda, Leopoldo de Bulhões, e de Campos Sales, o presidente que o antecedeu e que fora crucial para sua escolha como candidato a Presidência da República. Em comum entre eles, a prioridade conferida ao crédito brasileiro, mesmo na lei orgânica do Tribunal de Contas; a busca por equilíbrio orçamentário tendo por base a preservação da amplitude de ação por parte do Poder Executivo; e a menor intromissão da corte de contas em assuntos administrativos. Esses aspectos ficaram claros em dois dispositivos do projeto.

---

<sup>24</sup> Faziam parte da comissão e também foram coautores do projeto os senadores Generoso Ponce, Leite e Oiticica, Joaquim de Souza e Ramiro Barcellos, que o assinou com ressalvas.

Primeiro, o parágrafo 3º do artigo 2º possibilitou o registro sob protesto de despesas e receitas que o Tribunal julgasse ilegais, desde que o governo as estimasse essenciais e emitisse um decreto para mantê-las (BRASIL, 1895c). A parte desse dispositivo que se relacionava com o registro condicional das despesas já estava no projeto de 1893. Em 1895, estendeu-se a possibilidade para o registro das receitas também. O Tribunal de Contas ficaria incumbido de examinar a legalidade das arrecadações de impostos e taxas, além de aprovar as fianças e as cauções prestadas por aqueles que devessem arrecadar ou conservar sob sua guarda recursos pertencentes à República. Consequentemente, se a instituição de controle negasse registro à cobrança de determinado imposto, o presidente da República poderia insistir no registro, que, então, deveria ser realizado sob protesto pela corte. Note-se que, à diferença do projeto de 1893, não foram previstos limites objetivos à faculdade do registro condicional à disposição do Poder Executivo, tais como uma eventual insuficiência orçamentária ou a inexistência de previsão na lei orçamentária.

Segundo, o parágrafo 6º do artigo 2º excluía da análise prévia do Tribunal de Contas as despesas com o pagamento das letras do Tesouro, de quaisquer títulos de dívida e dos juros devidos; as operações de crédito autorizadas em lei, quando fosse necessária reserva para seu bom êxito; as despesas miúdas e de expediente das repartições (BRASIL, 1895c). Nada parecido com essa disposição se encontrava no projeto aprovado pelo Senado em 1893. Com efeito, parte dela constava do voto vencido apresentado pelos senadores Amaro Cavalcanti, Saldanha Marinho e Domingos Vicente. Esses senadores previam excluir do crivo do controle externo o pagamento da dívida flutuante, as despesas urgentes, as de caráter reservado e as consideradas fixas/certas. A Comissão de Finanças, em 1895, não retomou a ideia de dividir o orçamento em parte variável e fixa e, consequentemente, não dispôs sobre a exclusão de uma categoria de despesas chamadas “certas” da fiscalização prévia do Tribunal de Contas. Contudo, algumas das despesas certas que o voto derrotado de 1893 tentou instituir foram retomadas pela Comissão de Finanças em 1895, caso do pagamento da dívida fundada e das despesas miúdas das repartições. Essas despesas, conjuntamente com aquelas relativas à dívida flutuante e às operações de crédito, foram excluídas da fiscalização prévia da corte de contas. Ver-se-á adiante que essa previsão foi particularmente útil quando da celebração do contrato do primeiro *funding loan*.

O projeto da Comissão de Finanças do Senado foi aprovado por aquela casa legislativa no final de 1895 e enviado à Câmara dos Deputados. No relatório que o ministro Rodrigues Alves dirigiu ao presidente da República em abril de 1896, informou-lhe que pendia de deliberação na Câmara o projeto “no qual predomina, visivelmente, o pensamento de abrir à



ação executiva, na decretação da despesa, maior espaço do que faculta o regimen do Decreto nº 1.166, de dezembro de 1892” (BRASIL, 1896g, p. 176). Não apenas o projeto aproveitou disposições da proposta derrotada em 1893, como o ministro recorria a argumentos semelhantes aos esposados pelos senadores derrotados. Era desejável resguardar maior espaço à ação administrativa e, já que o governo não se empenharia para reformar as esparsas normas de contabilidade pública,urgia que a norma regulamentadora da instituição de controle externo fosse adaptada à realidade, flexibilizando-se a fiscalização a seu cargo. Tendo claras as diferenças entre os projetos discutidos em 1893 e 1895, Rodrigues Alves mostrou aberto apoio ao segundo, “quer nos parecer, portanto, que melhor orientado andou o projecto do senado de 1895 do que o congresso no de 1893” (BRASIL, 1896g, p. 176).

Na Câmara, contudo, a discussão foi renhida, particularmente acerca da disposição sobre o controle prévio das despesas. Mal o projeto aportou naquela casa legislativa em outubro de 1895 e Serzedello Corrêa, então deputado, mostrou, entre as brechas de seu ressentimento, a ânsia por discuti-lo:

V. Exa [o presidente da sessão de 17 de outubro de 1895] sabe que a reforma do Tribunal de Contas é uma das mais importantes deste paiz, tão importante que já derrubou um ministro da Fazenda. A reforma do Tribunal de Contas não pôde ser posta em pratica completamente como a realisou o ministro de então [o próprio Serzedello]; o que presentemente está ahi nem é um Tribunal de Contas encarregado de exercer a função importantíssima que lhe destina a lei de sua criação, nem é, por outro lado, um anteparo sério, rigoroso como quiz a lei, aos abusos que por acaso possa o Poder Público commetter, fazendo despesas além das verbas votadas nos diferentes orçamentos pelo Poder Legislativo. Tal como elle está existindo, o Tribunal de Contas é infelizmente uma verdadeira excrescência no círculo das nossas repartições públicas (BRASIL, 1896c, p. 427).

O deputado paraense claramente não digerira sua queda do ministério em razão da resistência interposta à ação arredia de Floriano Peixoto quanto ao controle das despesas públicas. Para Serzedello, na prática, o Tribunal de Contas não zelava adequadamente pelo equilíbrio dos orçamentos nem consistia em freio aos abusos; tornara-se uma excrescência. Um mês antes, o deputado Aureliano Barbosa, do Partido Republicano Rio-Grandense, manifestara opinião segundo a qual a instituição de controle externo, no Brasil, era ineficaz. Para o parlamentar gaúcho, todos os membros do poder público, estivessem no Executivo ou no Legislativo, estavam sujeitos a cometer abusos e o único remédio contra isso não era um Tribunal de Contas: “o único meio, Sr. Presidente, da applicação exacta da despesa pública consiste na moralidade do Poder Público”, todavia “nem moralidade do nosso Poder Público admite essa instituição [o TCU] com as atribuições proibitivas, coercitivas que tem” (BRASIL, 1896b, p. 521-522).

Aureliano Barbosa antecipava um dos desafios das Repúblicas segundo Phillip Pettit (1997): nem tanto a corrupção em si, mas a corruptibilidade dos agentes políticos. Para lidar com isso, o filósofo irlandês recomenda o desenho de instituições que selecionem adequadamente seus componentes e que oponham sanções conducentes ao reforço do *compliance*. O deputado gaúcho não acreditava nas instituições de controle do orçamento no ambiente brasileiro e predicava apenas uma moralização pessimista, já que não se podia esperar muito da moralidade dos membros do poder público no Brasil. Seus colegas de Câmara, no entanto, entregaram-se vivamente ao debate sobre o modelamento institucional do controle a ser exercido pelo Tribunal de Contas. Nas duas comissões pelas quais tramitou o projeto de lei orgânica oriundo do Senado, houve a apresentação de votos em separado dissonantes da proposta original.

Como aponta Backes (2006), as divisões ocorreram em outras votações de interesse do governo, que iam da concessão de anistia aos revoltosos do período Floriano Peixoto a arrendamentos de estradas de ferro. A cisão do Partido Republicano Federal (PRF) ocorreu em 1897 entre os florianistas liderados por Francisco Glicério, chamados concentrados, e os republicanos históricos, liderados por Prudente de Moraes. As votações divididas de projetos caros ao governo, contudo, apontam que os elementos para a divisão já se encontravam no seio do partido antes da divisão. Carone (1977), por exemplo, ressaltou a derrota, na Câmara dos Deputados, do projeto para a concessão de anistia aos revoltosos federalistas como um prenúncio da cisão. Essa visão deriva diretamente da interpretação de Campos Sales, o autor da proposta de anistia, sobre o PRF, tido por ele como uma massa informe que “trazia, no próprio organismo, o morbus que lhe minava a existência desde a hora em que saiu, armado, do cérebro de seu criador [Francisco Glicério]” (CAMPOS SALES, 1983, p. 72).

No caso específico da lei orgânica do Tribunal de Contas, houve divisão nas duas comissões da Câmara dos Deputados por onde o projeto tramitou – a Comissão de Constituição, Legislação e Justiça e a Comissão de Orçamento.

Na Comissão de Constituição, Legislação e Justiça, a maioria proferiu voto favorável ao projeto do Senado, mas a minoria manifestou-se pela inconstitucionalidade do controle prévio a cargo do Tribunal de Contas. A maioria assentou sua manifestação na teoria dos *checks and balances* do sistema republicano. A concessão do controle prévio ao Tribunal de Contas conferiria materialidade a esse princípio, pois evitaria o abuso do Executivo na execução dos orçamentos:

[...] assim, competindo ao Poder Legislativo decretar os orçamentos da receita e da despesa públicas, e ao Poder Executivo executá-los, indispensável é, para fazer-se a efectiva separação dos dous poderes, que o Executivo, no tocante à despesa e à receita públicas, se restrinja ao seu papel de mero executor dos orçamentos (BRASIL, 1896a, p. 59).

Em suma, ao ir além da autorização legislativa em questões orçamentárias, o Executivo acabaria por legislar sem o concurso do Parlamento. Esse, desprovido dos meios próprios para verificar a verdade dos orçamentos por ele votados, lançaria mão dos préstimos da corte de contas. Ademais, o veto prévio previsto no projeto do Senado era mitigado pela possibilidade de o presidente da República insistir nas arrecadações e nos dispêndios que julgasse indispensáveis, informando-se, posteriormente, o Congresso sobre essa medida.

Aos olhos da maioria da Comissão de Constituição, Legislação e Justiça, a ação prévia do Tribunal não o colocaria em posição superior ao Poder Executivo, limitando-lhe a amplitude de ação. Antes, funcionaria como verdadeiro auxiliar da administração, posto que impediria preventivamente o cometimento de ilegalidades contra a lei do orçamento, tipificadas na Lei nº 30, de janeiro de 1892, que definia os crimes de responsabilidade imputáveis ao presidente da República (BRASIL, 1892f). A minoria vencida da comissão, por seu lado, pensava exatamente o oposto. Para ela, a competência de controle prévio contrariava a letra do artigo 89 da Constituição de 1891, que previa a fiscalização das contas apenas após a liquidação destas e antes da apresentação de relatório ao Congresso Nacional, jamais antes da própria autorização para a realização dos atos financeiros. Por fim, a mitigação do controle prévio absoluto para o relativo, contemplada no projeto do Senado, seria um retrabalho inútil, pois “apenas serve para fazer duplo emprego com a Secretaria de Estado, onde todas as contas, antes do pagamento, são igualmente processadas e sua legalidade ou ilegalidade apontada ao ministro” (BRASIL, 1896a, p. 60). Em suma, os deputados da minoria – Medeiros e Albuquerque, Francisco Tolentino e Pinto da Rocha – eram contra não apenas ao projeto de regulação do Senado, como também à existência do próprio Tribunal de Contas, que a Constituição impedia de fazer controle prévio e que realizava um controle posterior inútil.

Na Comissão de Orçamento, operou-se uma inversão. A maioria votou contrariamente à previsão do controle prévio que constava do projeto do Senado e a minoria sustentou-a. Ambos os grupos congregavam políticos de diversos matizes ideológicos, o que demonstra quão dividida mostrava-se a Câmara durante o governo Prudente de Moraes, ainda que majoritariamente composta por membros eleitos pelo PRF, do presidente da República. A maioria incluía Alcindo Guanabara, um nacionalista industrialista que chegou a ser exilado após o atentado à vida de Prudente de Moraes, e Francisco de Paula Mayrink, notório empresário

desde o Império, que se envolvera de maneira controversa, à frente do Banco da República dos Estados Unidos do Brasil (BREUB), com a política monetária liderada por Rui Barbosa. Quanto à minoria, que defendeu o projeto do Senado, apoiado pelo governo, contava com Serzedello Corrêa, ex-ministro da Fazenda de Floriano Peixoto, industrialista e nacionalista; e Alberto Torres, nacionalista ruralista e avesso à industrialização.

A maioria argumentou que o controle prévio não encontrava guarida no artigo 89 da Constituição, que mandava o Poder Executivo prestar contas diretamente ao Congresso. “Intrometer entre esses dous poderes, um terceiro, superior ao Poder Executivo, capaz de se oppor às suas ordens sob o fundamento de que elle ultrapassa e fere a lei [...] seria crear um quarto poder do Estado com tutela sobre um dos poderes constitucionais” (BRASIL, 1896a, p. 62). Alcindo Guanabara, o relator do voto da maioria, asseverou que o dispositivo do controle prévio assentava aos regimes parlamentaristas, nos quais o Executivo é uma delegação do Parlamento e, portanto, não haveria ofensa se uma instituição verificasse previamente as despesas e levasse eventuais ilegalidades ao conhecimento da administração e dos parlamentares. Isso não se adequava, todavia, ao regime presidencialista, onde eram claras as órbitas dentro das quais transitavam cada poder autonomamente. Com efeito, a maioria da Comissão de Orçamento não se ateu aos aspectos relativos ao controle e ao equilíbrio dos orçamentos propriamente; entregou, praticamente, outro voto de constitucionalidade. Ao final, propôs emendar o projeto do Senado, excluindo dele todas as referências ao controle prévio e, conseqüentemente, alterando os dispositivos que criavam a possibilidade de o presidente da República insistir no registro condicional, sob protesto, das receitas e despesas que julgasse indispensáveis.

O voto vencido da minoria, favorável ao controle prévio, concentrou-se na verdade dos orçamentos. Primeiro, atentou que mesmo Floriano Peixoto, ao vetar o projeto de 1893, não questionava a constitucionalidade do tipo de fiscalização que a maioria da Comissão de Orçamento combatia. Para a minoria, o artigo 89 possibilitava esse tipo de controle ao determinar que o Tribunal de Contas verificasse a legalidade da receita e da despesa, sem especificar a fase em que isso se faria. Essa definição ficaria para os legisladores subsequentes. Outrossim, a divisão de poderes não estaria ameaçada, antes preservada pelo projeto, por que a mais importante atribuição do Parlamento, a decretação dos orçamentos, somente seria respeitada mediante a fiscalização auxiliar da corte de contas. Tratava-se, no sentido defendido pela maioria da Comissão de Constituição, Legislação e Justiça, de garantir a verdade dos orçamentos e, com isso, impedir que o Poder Executivo executasse, indevidamente, um orçamento paralelo, não aderente às autorizações legislativas e às leis financeiras.

A minoria adentrou, para defender seu ponto de vista, no que considerava o mérito científico da proposta do Senado.

A base científica dos orçamentos modernos é a especialização; esta também é a razão de ser do exame prévio. Não basta que as despesas feitas pela administração não ultrapassem o quantum votado pelo parlamento, é preciso que ellas sejam applicadas da maneira por elle determinada (BRASIL, 1896a, p. 66).

A adoção do controle prévio colocaria o Brasil o lado das nações que adotavam as mais modernas técnicas de controle orçamentário, a Itália e a Bélgica. Por outro lado, a rejeição desse sistema significaria retroceder 50 anos no tempo, à proposta de Alves Branco, efetuada em 1845 e inspirada no modelo francês de controle posterior.

O controle prévio relativo proposto pelo Senado mitigava o controle absoluto, vigente desde a lei de 1892 e frequentemente contornado na prática. A mitigação mesclava, para a minoria, aspectos dos modelos belga e italiano, balanceando a amplitude de ação executiva e a fiscalização de *compliance*. Por fim, atentou-se para duas situações que a falta do controle prévio poderia acarretar. Primeira, se somente o controle posterior operasse, não haveria como corrigir oportunamente desequilíbrios na execução orçamentária e os déficits continuariam a proliferar como havia dezenas de anos. Também, perder-se-ia a possibilidade de corrigir ilegalidades orçamentárias no nascedouro. No limite, a alternativa a isso seria julgá-las, depois, no âmbito de processos de impedimento dos presidentes da República por crimes de responsabilidades, algo a ser evitado.

A responsabilidade e conseqüente processo de Chefe do Poder Executivo são uma triste contingência, só justificada pelo desespero; o parlamento nunca deixará de ser um Tribunal essencialmente político e portanto incapaz de arrastar o presidente da República à sua barra, por desvios financeiros. (BRASIL, 1896a, p. 66).

Ao redor desses quatro votos decorreram as discussões no Plenário da Câmara, que culminaram com a aprovação do Decreto nº 392, de 8 de outubro de 1896. A norma refletiu uma vitória formal dos defensores do controle prévio, consagrada no parágrafo 2º de seu artigo 2º: “[o Tribunal de Contas] Exercita a sua função fiscalizadora, instituindo exame prévio sobre os actos que entendem com a receita e despesa públicas e revendo as contas ministeriais” (BRASIL, 1896d, *online*). O parágrafo 3º do mesmo artigo estabeleceu as condições do registro condicional, sob protesto. Se o ministro ordenador da despesa ou da cobrança do imposto insistisse no registro impugnado pelo Tribunal de Contas, levaria a questão ao presidente da República, que poderia determinar a execução dos atos por despacho. O Congresso deveria ser

informado no relatório anual que a corte de contas lhe dirigisse sobre os registros efetuados dessa forma.

Nesse ponto, o projeto do Senado foi modificado, numa concessão aos que consideravam o controle prévio uma intromissão indevida nas atribuições do Poder Executivo. O texto original previa que os registros de despesas e receitas efetuados sob protesto deveriam ser comunicados no prazo de 48 horas ao Congresso Nacional. O decreto aprovado pela Câmara determinou que o Parlamento fosse informado apenas por meio do relatório anual remetido pela corte de contas. Ora, quanto ao Poder Legislativo, o controle prévio previsto na lei tornava-se, na prática, um controle posterior, já que as despesas ordenadas sob protesto poderiam levar meses até serem comunicadas ao Congresso, e o seriam de uma única vez, em conjunto. Ou seja, haveria tempo suficiente para a sua realização conforme decisão do Poder Executivo, ainda que consideradas ilegais pelo Tribunal de Contas, e a oportunidade de ação corretiva preventiva por ação do Parlamento se perderia.

Por fim, foram mantidas as despesas excepcionadas do controle prévio pelo Senado: pagamento de letras do Tesouro e de quaisquer títulos da dívida flutuante e de juros devidos; realização de operações de crédito para as quais o sigilo fosse necessário para seu êxito; despesas miúdas e de expediente das repartições. A Câmara somou a esta lista as despesas feitas em período de guerra e de estado de sítio, um caso que o projeto de 1893 previra.

O Decreto nº 392, de reorganização do Tribunal de Contas, foi promulgado em 8 de outubro de 1896. Seu regulamento, o Decreto nº 2.409, foi editado em seguida, no dia 23 de dezembro de 1896. As normas caminharam no sentido desejado pelo ministro Rodrigues Alves, mitigando o controle prévio das contas e ampliando o raio de ação do Poder Executivo (BRASIL, 1896e). Ademais, manteve-se silente quanto às contas de governo. Previa-se o envio de relatório anual do TCU ao Congresso, no qual constassem menções a abusos e omissões. Nada havia, entretanto, referente à emissão de parecer para o julgamento dos balanços gerais anuais. Contemplado quanto a essa legislação, Rodrigues Alves deixou o Ministério da Fazenda em 20 de novembro, pouco depois de o vice-presidente Manoel Victorino<sup>25</sup> assumir interinamente a Presidência da República, por ocasião do afastamento para tratamento de doença do presidente da República. Em seu lugar, assumiu o também integrante da cúpula do Partido Republicano Paulista (PRP) Bernardino de Campos.

---

<sup>25</sup> Victorino era florianista e afastou-se de Prudente de Moraes à medida que se desenhava a cisão do PRF. Foi arrolado no inquérito que investigou a autoria do atentado cometido contra a vida do presidente da República em novembro de 1897.

O novo ministro não destoava do anterior quanto à necessidade de uma lei de contabilidade pública que complementasse a regulação do Tribunal de Contas. Com efeito, em seu primeiro relatório ao presidente da República, em abril de 1897, afirmou que “a expedição de acto regulador da contabilidade pública é imprescindível depois da criação do Tribunal de Contas” (BRASIL, 1897b, p. 59). Nesse sentido, a Lei nº 428, de dezembro de 1896 (BRASIL, 1896f), que orçou a receita para o exercício 1897, autorizou o governo a efetuar a regulamentação da contabilidade geral da República, que deveria ser submetida à aprovação do Congresso. A disposição já se deu sob a gestão de Bernardino de Campos, mas a necessidade de submeter o regulamento ao Congresso não o agradou:

Afigura-se-me difficil a discussão e estudo, por parte do Congresso, do regulamento que, segundo a autorização contida no art. 2º, n. 6, da Lei n. 428 de 10 de dezembro de 1896, mandei organizar, incumbindo de fazel-o pessoa da maior competência; o fundamento do meu receio está em que esse regulamento não póde deixar de apresentar grande desenvolvimento em número considerável de artigos. Como apreciar o Congresso um acto composto de centenas de artigos, discutindo-os cada um de per si e votando-os? Fôra mais prático que o Congresso votasse uma lei contendo os lineamentos principaes da contabilidade pública, que entendesse de melhor alvitre adoptar, facultando ao Governo desenvolver-os no acto regulamentar. Não póde este deixar de occupar-se com minudencias que não devem absorver a discussão do Congresso, e cuja omissão constituiria, no entanto, condenável lacuna no acto regulador da contabilidade de um Estado, que pretenda ter devidamente organizados os serviços de sua administração financeira (BRASIL, 1897b, p. 59-60).

A justificativa de Bernardino ecoou a que o Visconde do Uruguai apresentou em seu tratado sobre o direito administrativo de 1862, a fim de defender o sistema de contencioso administrativo então a cargo do Tribunal do Tesouro. Como visto no capítulo anterior, o prócer saquarema considerava as câmaras “pouco próprias para entrarem em minuciosos desenvolvimentos administrativos” (URUGUAI, 1862, p. 155). De certa forma, também, antecipou um dos aspectos centrais da consolidação das instituições de contabilidade pública e tomada de contas no regime republicano, a saber, a atualização da perspectiva saquarema administrativista, que preservava latitude de ação ao Poder Executivo e o poupava de julgamentos das contas de governo por um Parlamento municiado por um órgão auxiliar de controle externo.

Concretamente, isso significou que as medidas referentes à contabilidade pública e à tomada de contas, tão logo instituído o TCU, deram-se no sentido de negar o controle externo mais intrusivo na seara da administração e ativo na avaliação das contas de governo. Isso ocorreu em registros comissivos e omissivos.

Em termos comissivos, isso se deu pela via administrativa e por abstração legal. No primeiro caso, recorreu-se a expedientes que contornavam o controle prévio de despesas. No segundo, a letra do Decreto nº 392, de 8 de outubro de 1896, tornou o veto prévio da corte contas relativo, passível de ser contornado pelo Poder Executivo e difícil de ser verificado pelo Parlamento, dado que a comunicação dos registros sob protesto se daria uma única vez por ano, de forma concentrada.

Pelo lado das omissões, duas eram essenciais. A primeira dizia respeito à falta de regulamentação da ação do Tribunal de Contas no julgamento dos balanços gerais anuais, as contas do governo. Tratava-se da dimensão política por natureza do órgão de controle externo, que ampararia o Poder Legislativo na efetivação do dispositivo de *checks and balances* contido no artigo 34, 1º, do texto constitucional. A segunda referia-se à ausência da consolidação das normas de contabilidade pública, que conferisse uniformidade aos procedimentos de arrecadação, realização das despesas e levantamento de balanços. Faltava uma gramática contábil sistematizada para contar e dar contas dos recursos públicos.

Acerca dessa ausência manifestou-se o ministro Bernardino de Campos em 1897, em excerto acima reproduzido. O ato regulador a que ele se referiu, no entanto, idealmente, deveria dispensar a apreciação legislativa, que deveria circunscrever-se a dispor sobre diretrizes gerais sobre o assunto. No relatório que o ministro entregou ao presidente da República do ano seguinte e nos anais parlamentares, todavia, não há sinal da organização de dito ato, medida anunciada por Bernardino de Campos em 1896. Essa ausência é relevante para o argumento deste texto, pois evidencia alguns dos limites da modernização que República promoveu nas instituições de tomada de contas.

Os limites da modernização estavam em minúcias de decretos, como a determinação para que o Tribunal reportasse ao Congresso as despesas efetuadas sob protesto de maneira concentrada, uma única vez, em seu relatório anual. Eles se manifestavam, também, nas práticas que procuravam elidir a fiscalização da instituição de controle externo e nas omissões. Quanto a estas, destacava-se a falta de uma língua contábil unificada que estabelecesse procedimentos simplificados e padronizados para a arrecadação e o dispêndio de dinheiros públicos, assim como para a prestação de contas. Esse era assunto que, desde o Império, transcendia os recintos do Estado e ganhava as páginas da imprensa.

Em 18 de fevereiro de 1898, o *Jornal do Commercio* publicou uma coluna denominada “Balanços e Orçamentos”, cuja autoria foi atribuída a uma “pessoa competente”. O teor do texto repetiu ideias expressas por Rui Barbosa em 1890 e 1891 – “em contabilidade pública estamos atrasadíssimos quer pública, quer theoreticamente” (BALANÇOS..., 1898, p. 1). Ainda, elogiou



a criação do Tribunal de Contas e clamou barrocamente pela edição de um código de contabilidade.

Creando o Tribunal de Contas a República lançou a semente da reconstituição financeira pela verdade do orçamento. Para que, porém, o germen prospere e fructifique, é preciso adubar o terreno utilizado sem preparo [...] S. Exa., cujo nome está ligado, como um esmalte de honestidade e patriotismo, ao regulamento da lei definitiva do Tribunal de Contas, completará obra imorredoura dotando a República com um código de contabilidade, que nos conduza à possibilidade de bons orçamentos (BALANÇOS..., 1898, p. 1).

A obra imorredoura de Bernardino de Campos, no entanto, não chegou a nascer. No relatório referente ao exercício de 1897 dirigido ao presidente da República, o ministro concentrou-se nos benefícios decorrentes da aprovação da lei orgânica do Tribunal de Contas. A queda do veto absoluto teria, a seu ver, restabelecido a responsabilidade do Poder Executivo, que se encontrava deslocado em matéria de despesas públicas com a existência do veto absoluto (BRASIL, 1898b). Complementarmente, atentou para a necessidade de conferir concretude aos controles já existentes. Isso se deu em duas vertentes do relatório.

Na primeira, o ministro queixava-se da distribuição de créditos orçamentários aos ordenadores secundários de despesas fora da capital federal, nos estados. Para fiscalizar suas ações, o ministério e o Tribunal de Contas dependiam dos balancetes enviados pelos fiscalizados, mas eles eram remetidos com grande irregularidade. Disso resultava que novos créditos eram enviados sem que os anteriores tivessem seu consumo devidamente atestado (BRASIL, 1898b).

Na segunda, Bernardino de Campos encareceu a disposição contida no artigo 12 da Lei nº 489, de dezembro de 1897, que orçou a receita para o exercício de 1898 (BRASIL, 1897a). Determinou-se ali que todas as despesas de materiais dos diversos ministérios teriam seus pagamentos concentrados pelo Tesouro Nacional. A medida, com efeito, não era inovadora, posto que prevista pela reforma do Tesouro efetuada por Itaboraí em 1850. A ênfase renovada nela decorreu do desejo do ministro de concretizar a execução centralizada do orçamento no Ministério da Fazenda, conforme determinava a Lei nº 23, de outubro de 1891. Ademais, tratava-se de desfazer um mal-entendido. A lei orgânica do TCU excetuara da análise de registro prévio as despesas para a manutenção das repartições públicas; não desobrigara essas mesmas repartições de pedir autorização para o Ministério da Fazenda, no entanto. O ministro afirmou que a centralização de pagamentos pelo Tesouro Nacional tentava evitar a ocorrência de abusos inveterados nas despesas, que falseavam a contabilidade pública do país e a verdade dos orçamentos (BRASIL, 1898b).

A verdade dos orçamentos sob a gestão Bernardino de Campos na Fazenda, entretanto, não era animadora. Os déficits eram crescentes e o ministro procurou justificar-se recorrendo à história financeira do país. Primeiro, acusou o Império de haver produzido déficits contumazes, contraditórios com o discurso dos seus homens públicos, coalhados de juras de fidelidade ao equilíbrio orçamentário. Depois, analisou os sobressaltos dos primeiros anos da República, atentando para os dispêndios adicionais necessários para conter revoltas, em particular a de Canudos, cujo desenvolvimento se deu sob o governo Prudente de Moraes. Duas fontes de déficits foram enfatizadas pelo ministro. A primeira, a herança de obrigações herdadas em gestões passadas, que tiveram que ser honradas em 1897 e ainda pesariam sobre o orçamento de 1898. A segunda, a baixa persistente do câmbio, decorrente do excesso de emissão monetária e que resultara em remessas elevadas de moeda nacional para Londres, a fim de pagar os serviços da dívida externa. Em 1897, de uma receita orçada em 270 mil contos, segundo o ministro, 106 mil foram remetidos para Londres, o que deixava disponível para outras despesas apenas 161 mil contos (BRASIL, 1898b, p. 113).

Esse desafio seria enfrentado pelo sucessor de Prudente de Moraes, antes ainda de sua posse. Campos Sales considerava o saneamento das finanças públicas o objetivo prioritário de sua gestão e perseguiu um programa de equilíbrio orçamentário austero. O legado dos anos entrópicos da República não foi a desordem em termos de controle das contas públicas, entretanto. A reafirmação da autoridade do Poder Executivo quanto à execução orçamentária e sua relativa autonomia com relação aos mecanismos de controle do Parlamento e do Tribunal de Contas foram encetadas no período. Sob Campos Sales, essa ordem que se plasmava para as instituições de contabilidade pública e tomada de contas foi assentada sobre o leito de um arranjo político conservador. Promoveu-se um *aggiornamento* do sistema saquarema de administração dos orçamentos e de prestação de contas às circunstâncias políticas e institucionais do pacto de estabilização da nova República. A próxima seção é sobre isso.

### 3.4 A República não deve ser o déficit

*O Império foi o déficit, a República não deve ser o déficit. O Império foi o regimen das emissões e dos empréstimos, a República é, ainda, infelizmente, o regimen das emissões e dos empréstimos. A vida ora agitada e convulsa, ora hesitante e inerte dos governos da República ainda não lhe permitiu emancipar-se desses processos tradicionaes do gastar mais do que permitem as rendas effectivas do paiz [...]. (PARTIDO..., 1897, p. 1).*

Em novembro de 1897, estava em curso a campanha de sucessão presidencial. O PRF, legenda pela qual se elegera o presidente Prudente de Moraes, àquela altura estava cindido entre republicanos históricos, que o apoiavam, e concentrados, florianistas liderados por Francisco Glicério (BACKES, 2006). Os concentrados apresentaram o positivista paraense Lauro Sodré para o cargo. Ex-governador do Pará, ele fora o único a não apoiar o golpe tentado por Deodoro da Fonseca em 1891, o que lhe valeu a sustentação no cargo quando Floriano Peixoto assumiu a presidência e interveio nas presidências dos estados. O manifesto de sua candidatura, de onde se extrai o excerto acima, é assinado, entre outros, por Francisco Glicério, paulista e líder do PRF; Inocêncio Serzedello Corrêa, ex-ministro de Floriano, entusiasta do controle externo das contas públicas e destacado defensor de teses industrialistas; e Pinheiro Machado, republicano gaúcho histórico. O texto apresenta alguns dos sobressaltos dos dez anos iniciais do regime republicano, período que Lessa (2015) caracterizou como a década do caos.

O primeiro é a instabilidade política. Sodré era o candidato da ala do PRF liderada por Glicério. Campos Sales era o candidato dos apoiadores de Prudente de Moraes, embora considerasse seu governo marcado pela esterilidade administrativa. O distanciamento dos dois aprofundou-se quando Prudente de Moraes foi aclamado líder da dissidência do PRP<sup>26</sup>. Ele teria negado haver concorrido efetivamente para a escolha do candidato Campos Sales, o qual, por seu turno, tributou-lhe, sardonicamente, “a mais profunda gratidão por este movimento de sinceridade, que limpa a minha candidatura da mácula que lhe atribuíam os adversários” (CAMPOS SALES, 1983, p. 84). Esse cenário de cisão política ilustra um dos últimos lances da convulsa e agitada primeira década republicana.

O texto traz, ainda, um segundo ponto de instabilidade desse período, as dificuldades financeiras do Estado. Criticados recorrentemente pela propaganda republicana nos tempos do Império, os déficits orçamentários persistiram no novo regime. Se o império fora o déficit, os principais contendores da eleição de 1898 afirmavam que a República não deveria seguir o mesmo caminho. Esse era um desafio essencial para a consolidação do novo regime e se refletiu nas plataformas eleitorais de Sodré e Campos Sales. Ambas concordavam que as convulsões políticas impediam o saneamento das finanças do país e que, sem conseguir estabilizar as bases da nova ordem, a República falhava em entregar o segundo elemento de seu dístico, o progresso. Urgia, pois, consolidar institucionalmente o regime, dotá-lo de procedimentos e rotinas políticas, recuperar o crédito externo do país e equilibrar os orçamentos.

---

<sup>26</sup> Sobre a dissidência do PRP entre 1901 e 1906, veja-se Levi-Moreira (1991) e Caselecchi (1987).

Quanto às rotinas políticas, para Lessa (2015) e Backes (2006), a eleição de Campos Sales representou a superação da convulsão dos anos entrópicos. O pacto capitaneado pelo candidato vitorioso teria lançado as bases de consolidação da República, com o predomínio do Poder Executivo sobre o Legislativo e o prestígio das oligarquias políticas estaduais. A política dos estados teria sido o arranjo não escrito responsável por superar o caos da primeira década republicana. Lynch (2011) matiza essa interpretação ao apontar que a estabilização promovida por Campos Sales implicou um Legislativo subserviente, que concedeu ao Poder Executivo, recorrentemente, a decretação do estado de sítio e de intervenções federais nos estados, a fim de superar a resistência de opositores.

Pelo lado da estabilização financeira, a preeminência do Poder Executivo sobre o Legislativo significou, para Campos Sales, a aprovação das medidas destinadas a implementar sua política de controle de gastos e retração do meio circulante. Em seu governo, houve uma inflexão discursiva e prática com relação ao que modo como o equilíbrio dos orçamentos fora tratado até então pela República. Campos Sales inseriu o controle dos orçamentos em outra rede de relações. Não se tratava mais de buscar a verdade dos orçamentos para garantir *compliance* com relação às autorizações votadas pelo Parlamento, tampouco de delegar papel de relevo à fiscalização do TCU, prévia ou posterior, para a obtenção do equilíbrio orçamentário. Tratava-se de fixar a autoridade de um governo forte no campo financeiro, para produzir os superávits que, por um lado, fizessem com que os gastos do governo deixassem de ser uma fonte adicional de expansão do meio circulante e desvalorização da moeda nacional e, por outro, disponibilizassem os meios para honrar os compromissos externos assumidos pelo país, garantindo o seu bom crédito.

Essas relações estavam claras na explicação que Campos Sales ofereceu para a escolha de Joaquim Murinho para o cargo de ministro da Fazenda:

Já eu tinha larga oportunidade de proclamar que a minha principal preocupação no governo seria a questão financeira. Ora o Sr. Joaquim Murinho, quando ministro da Indústria do governo anterior [...] emitiu com admirável lucidez os princípios que julgava deverem ser aplicados em bem da reabilitação do nosso crédito e da consolidação das nossas finanças [...] Sem pretender de modo algum melindrar suscetibilidades, confesso que foi sobretudo na fraqueza dos governos anteriores, na ausência de energia moral, com que mutuamente devem apoiar o presidente da República e o ministro da Fazenda, como numa aliança ofensiva e defensiva, que encontrei a principal causa dessa frouxidão que levou as nossas finanças ao estado de ruína a que chegaram (CAMPOS SALES, 1983, p. 106).

De fato, desde a leitura de sua plataforma eleitoral, em um banquete realizado em São Paulo em 1897, Campos Sales deixou claras as suas duas maiores preocupações. Elas

consistiam em superar o facciosismo partidário que atravancava a administração do país e sanear as finanças públicas. Essas duas pontas eram complementares para o presidente, pois a ruína financeira derivava da frouxidão dos governos, tomados pela cizânia político-partidária e incapazes de levarem a cabo governos administrativos, como ele entendia ser desejável. Campos Sales defendeu que as ações de seu governo se coadunassem resolutamente com os discursos e compromissos de austeridade, em contraste com os governos que o antecederam.

Esse ponto do discurso de Campos Sales evidencia uma preocupação depois sistematizada matematicamente por teóricos da teoria dos jogos: a boa reputação fixada a partir de interações repetidas (LEVIN, 2006). Ao então candidato, o compromisso crível do governo com os direitos dos credores demandava ação executiva austera e contínua. Além da dimensão discursiva, que Campos Sales identificou nos presidentes até então, urgia estabelecer práticas que gerassem confiança nos credores. O restabelecimento do crédito brasileiro, nesses termos, se daria na extensão do longo braço do futuro (NORTH; WEINGAST, 1989), por meio do qual a oportunidade para seguir financiando-se de modo favorável no mercado externo dependia da capacidade de honrar os compromissos existentes.

O estabelecimento de tal compromisso crível, em Campos Sales, significava algo muito distinto, no entanto, daquilo que aconteceu na Inglaterra setecentista. North e Weingast (1989) identificaram na armadura institucional que limitou os poderes de exação da Coroa e incrementou as faculdades fiscais e orçamentárias do Parlamento a raiz para o aumento da confiança dos agentes econômicos para financiar o Estado inglês. No caso brasileiro, Campos Sales vislumbrou na domesticação do Parlamento, e conseqüentemente do TCU, pelo Poder Executivo o caminho para arrumar as finanças nacionais e consolidar a boa reputação com os credores externos.

Como se vem mostrando até aqui, a questão do equilíbrio e da verdade dos orçamentos, de Rui Barbosa a Bernardino de Campos, conectou-se estreitamente com os papéis atribuídos ao Tribunal de Contas da União discursivamente e na lei, embora solapados na prática. Sob o pacto de Campos Sales, o Congresso passa à órbita de influência do Poder Executivo, e conseqüentemente o TCU, órgão auxiliar do Parlamento. O presidente forte toma para si toda responsabilidade de balancear os orçamentos, o que, segundo a lógica e os termos que empregava, incluía combater as origens dos males financeiros do Brasil com tempera rija, espírito resoluto e vontade firme, pois “nesse regime, não há no governo senão a política do presidente [...] único responsável e diretor supremo” (CAMPOS SALES, 1983, p. 108-109).

Até Campos Sales, o TCU apareceu, recorrentemente na letra da lei e nos discursos, como a sentinela que conteria os abusos do Poder Executivo quanto às autorizações

orçamentárias votadas pelos parlamentares, forçando-o a restringir-se aos limites impostos pela autorização contida nas leis de receitas e despesas. Na prática, no entanto, os governos atuaram para contornar os controles desde que a corte de contas foi instalada em 1892. A existência do Tribunal mostrou-se inócua para fazer com que os diferentes governos circunscrevessem seus gastos aos valores autorizados pelo Parlamento. O desequilíbrio orçamentário seguiu crescente, como mostram as Tabelas 4 e 5 a seguir.

Tabela 4 – Previsão legal de receitas e despesas x execução orçamentária, em mil-réis (1892-1902)\*

Ano	Receita orçada	Receita realizada	Despesa Fixada	Despesa efetuada	Resultado previsto	Resultado do exercício
1892	207.992.120,00	227.608.091,74	205.948.264,13	279.280.534,89	2.043.855,87	-51.672.443,14
1893	233.268.300,00	259.850.981,15	197.308.750,42	300.631.273,23	35.959.549,58	-40.780.292,07
1894	233.521.890,74	265.056.855,39	250.457.908,65	372.750.719,63	-16.936.017,91	-107.693.864,23
1895	270.198.000,00	307.754.547,07	275.691.670,59	344.767.322,42	-5.493.670,59	-37.012.775,36
1896	354.634.000,00	346.212.788,91	343.536.210,24	368.921.422,75	11.097.789,76	-22.708.633,84
1897	339.307.000,00	303.410.721,01	313.169.790,04	379.335.597,48	26.137.209,96	-75.924.876,46
1898	342.653.000,00	324.053.051,96	372.812.424,17	668.113.263,01	-30.159.424,17	-344.060.211,05
1899	351.114.000,00	320.837.098,86	328.623.257,39	295.363.247,43	22.490.742,61	25.473.851,43
1900	366.933.543,59	313.642.775,02	300.135.922,06	400.188.273,45	66.797.621,53	-86.545.498,43
1901	326.796.608,00	283.255.328,00	282.024.785,42	302.122.452,70	44.771.822,58	-18.867.124,70
1902	300.337.666,64	309.489.756,64	271.514.059,63	270.493.622,28	28.823.607,01	38.996.134,36

Fonte: elaborado a partir das leis de receitas e despesas disponíveis no repositório Memória Estatística do Brasil ([2021]) e de de Brasil (1925a, p. 188-189).

Nota: \*A partir de 1900, as receitas e as despesas são orçadas e fixadas, respectivamente, em papel-moeda e ouro. As rubricas que constam da tabela apresentam esses valores somados. Antes de 1900, os valores aparecem apenas em mil-réis.

Há que se notar, de partida, que o discurso em favor do controle dos orçamentos efetuado pelo Parlamento nos governos Floriano Peixoto e Prudente de Moraes resta enfraquecido se se considera que em 1893, 1894 e 1897 as leis de despesas aprovadas para os exercícios de 1894, 1895 e 1898, respectivamente, continham valores superiores aos orçados nas leis de receitas. No caso do exercício de 1898, essa situação foi gritante, com despesas realizadas 298 mil contos superiores àquelas autorizadas na lei anual. Ou seja, sequer os meios para fazer face aos dispêndios eram suficientemente indicados.

Os valores acima são nominais, tal qual constaram nas leis orçamentárias. Não foram tratados para eliminar os efeitos da inflação em mil-réis por que sua evidenciação aqui destina-

se a apreciar os desequilíbrios entre as receitas e despesas votadas em um mesmo ano, e não a analisar a evolução dos valores das receitas e despesas legalmente previstas ao longo dos anos.

Na tabela 5 abaixo, que coteja os dados das receitas e despesas previstas com aquelas efetivamente realizadas, por outro lado, as receitas e as despesas foram apresentadas em mil-réis e em libras. A conversão cambial procura mitigar o efeito da inflação em moeda nacional sobre os montantes arrecadados e dispendidos, relevante para o relativamente longo período, de onze anos, representado. Ela permite apreciar a evolução das receitas arrecadadas, das despesas realizadas e dos resultados dos exercícios.

Tabela 5 – Receitas arrecadadas e despesas executadas pela União, em mil-réis e libras (1892-1902)\*

Ano	Receitas em mil-réis	Receitas em libras	Despesas em mil réis	Despesas em libras	Resultados em mil-réis	Resultados em libras	Câmbio**
1892	227.608.091,74	17.011.068,14	279.280.534,89	20.872.984,67	-51.672.443,14	-3.861.916,53	13,38
1893	259.850.981,15	25.500.586,96	300.631.273,23	29.502.578,33	-40.780.292,07	-4.001.991,37	10,19
1894	265.056.855,39	24.725.452,93	372.750.719,63	34.771.522,35	-107.693.864,23	-10.046.069,42	10,72
1895	307.754.547,07	33.597.657,98	344.767.322,42	37.638.353,98	-37.012.775,36	-4.040.696,00	9,16
1896	346.212.788,91	39.886.266,00	368.921.422,75	42.502.468,06	-22.708.633,84	-2.616.202,06	8,68
1897	303.410.721,01	42.794.177,86	379.335.597,48	53.502.905,14	-75.924.876,46	-10.708.727,29	7,09
1898	324.053.051,96	41.705.669,49	668.113.263,01	85.986.262,94	-344.060.211,05	-44.280.593,44	7,77
1899	320.837.098,86	46.097.284,32	295.363.247,43	42.437.248,19	25.473.851,43	3.660.036,12*	6,96
1900	313.642.775,02	31.874.265,75	400.188.273,45	40.669.539,98	-86.545.498,43	-8.795.274,23*	9,84
1901	283.255.328,00	23.047.626,36	302.122.452,70	24.582.787,04	-18.867.124,70	-1.553.160,68*	12,29
1902	309.489.756,64	26.073.273,52	270.493.622,28	22.788.005,25	38.996.134,36	3.285.268,27*	11,87

Fonte: elaborado a partir de Brasil (1925a, p. 188-189) e (IBGE, 1990, p. 593-594).

Notas: \*A partir de 1900, as receitas e as despesas possuem valores em papel-moeda e ouro. As rubricas que constam apresentam esses valores somados. Antes de 1900, os valores aparecem apenas em mil-réis. Os valores expressos nesta tabela foram retirados dos levantamentos retrospectivos publicados pela Contadoria Central da República em 1925. Eles coincidem com os números disponíveis no livro de estatísticas históricas do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 1990, p. 616) até o exercício de 1899. Isso, entretanto, não ocorre para os resultados referentes aos exercícios de 1900, 1901 e 1902. Há divergências, também, para outros exercícios posteriores a 1899. A razão é a composição dos resultados orçamentários, a partir de 1900, em mil-réis e ouro. A Contadoria não apresentou taxa de conversão e não informou a realização de conversão dos valores em ouro. O IBGE realizou a conversão, mas não informou as taxas aplicadas para cada exercício. Segundo esse Instituto, os resultados das execuções orçamentárias para 1900, 1901 e 1902 foram, retrospectivamente, em contos de réis, -125.640; -30.005; 46.093.

\*\*As taxas empregadas para a conversão de mil-réis para libras foram as cotações de pence por mil-réis verificadas em dezembro de cada ano da série, conforme levantamento publicado pelo IBGE (1990, p. 593-594).

Perceba-se que apenas em dois dos onze exercícios mostrados na Tabela 4, 1899 e 1902, a despesa realizada foi inferior à aprovada em lei, de modo que, antes da presidência de Campos Sales, sistematicamente os governos gastavam mais do que o Parlamento autorizava

inicialmente. Os dois únicos exercícios nos quais as despesas realizadas foram menores do que as autorizadas ocorreram justamente sob a gestão de Campos Sales, 1899 e 1902, esse último quase que inteiramente, à exceção do último mês e meio. Como mostra a Tabela 5, os dispêndios efetuados, transformados em libras, seguiram uma trajetória consistentemente declinante de 1899 a 1902, sendo que em 1899 e 1902 foram verificados superávits após a execução orçamentária. Essas constatações permitem vislumbrar a diferença da abordagem conferida por Campos Sales ao problema orçamentário com relação aos seus antecessores.

Se o presidente, coadjuvado por seu ministro, assumiu a responsabilidade pelo equilíbrio das contas e pela recuperação do crédito do país sem a compartilhar com o Parlamento e o Tribunal de Contas, faz-se necessário explicar o lugar que o sistema de contabilidade pública e de fiscalização de contas assumiu no arranjo político-econômico patrocinado por Campos Sales.

As duas principais medidas do governo foram a política dos estados, como preferia o presidente chamar a política que ficou conhecida como dos governadores (CAMPOS SALES, 1983), e o saneamento financeiro da República. Ambas estiveram imbricadas e impactaram a condução das questões atinentes às instituições de contabilidade pública e tomada de contas.

No banquete do Teatro São Pedro em 31 de outubro de 1897, o candidato Campos Sales proferiu um longo discurso, que mais parecia de posse do que de candidatura. Delineou ali a abordagem política e econômica que conferiria ao seu governo. A relação entre essas duas dimensões era estreita: “a questão financeira, em sua natureza profundamente política não pôde entretanto ser posta no moldes do partidarismo opressivo” (PRESIDÊNCIA..., 1897, p. 1). Ao introduzir assim a forma como lidaria com os déficits recorrentes do orçamento da República, Campos Sales ligava esse assunto ao que abria sua exposição, a distinção entre chefe de partido e chefe de Estado. “Elle [o cidadão eleito] deixa a superintendência dos interesses exclusivos do partido para assumir a alta gestão dos negócios geraes da comunidade” (PRESIDÊNCIA..., 1897, p. 1). Ora, prosseguia o então candidato:

O restabelecimento do equilíbrio financeiro depende antes de tudo e talvez somente do civismo e clarividência daquelles que têm a responsabilidade da direcção dos destinos da nação. Assegure o Executivo a ordem e a paz e dê-lhe o Legislativo o seu apoio com austera firmeza na execução de um plano, que deve começar pela mais severa economia e estará feito o caminho para o crédito nacional e consequentemente para a obra de reparação financeira (PRESIDÊNCIA..., 1897, p. 1).

O encadeamento de relações está claro no excerto acima. O Executivo assegura a ordem e apresenta um plano que contemple austera economia, o Legislativo o apoia sem facciosismo,



o crédito brasileiro é recuperado e a reabilitação financeira é obtida como consequência. Não há qualquer protagonismo nessa argumentação a ser conferido à fiscalização parlamentar. Antes, a ação do Congresso deveria ser esclarecida e dirigida; “o poder que, pela natureza das suas prerrogativas se acha em condições de esclarecer e dirigir é o executivo” (PRESIDÊNCIA..., 1897, p. 1). Daí a necessidade de uma maioria ampla e sólida, “evitando rivalidades e conflitos incompatíveis com o funcionamento harmônico e salutar de um governo bem constituído” (PRESIDÊNCIA..., 1897, p. 1). Essa maioria foi garantida por meio da reforma do Regimento da Câmara dos Deputados, que alterou o critério de reconhecimento dos diplomas, exigindo a assinatura das mesas oficiais de recolhimento de votos, precisamente aquelas compostas por indicação dos governadores de Estado<sup>27</sup>.

Para Campos Sales, um governo bem constituído era sinônimo de um governo de administração, composto de forma planejada e por pessoas experimentadas, “fora das vistas do partidarismo político e das conveniências regionais” (CAMPOS SALES, 1983, p. 107). Enquanto de Floriano Peixoto a Prudente de Moraes a expressão “embaraço à administração” aparecia, nos relatórios dos ministros da Fazenda e nas mensagens que os presidentes dirigiam ao Congresso, associada à ação de controle prévio de despesas efetuada pelo Tribunal de Contas, a noção de embaraço em Campos Sales é definida pelo partidarismo e pela politização da política financeira. Em suas palavras, “o que proclamei que era um mal a ser extirpado, por ser um embaraço à eficácia da ação administrativa [...] foi o espírito partidário” (CAMPOS SALES, 1983, p. 116).

O facciosismo da política partidária era o inimigo político que atravancava a administração, mas não o único. Para governar, não bastava compor a maioria, fazia-se necessário pô-la a serviço de um plano que garantisse os meios financeiros suficientes para o exercício da administração. Antes de assumir o cargo, Campos Sales costurou o *funding loan* com os credores brasileiros e, no governo, encetou as medidas de contenção de despesas e aumento da arrecadação que garantissem o cumprimento das obrigações assumidas pelo governo brasileiro. A negociação do empréstimo decorreu da identificação e do ataque ao nó górdio da questão financeira de maneira mais pontual do que até então se fizera na República. As condenações discursivas genéricas e frequentes ao excesso de gastos efetuados por ministros, presidentes da República e parlamentares foram substituídas pelo ataque à rubrica

---

<sup>27</sup> Não nos deteremos, aqui, sobre as discussões que conduziram à reforma do Regimento da Câmara e deitaram as raízes das políticas dos estados. Sobre isso, há farta cobertura na bibliografia, a começar pelo próprio Campos Sales (1983), mas também Carone (1972), Backes (2006), Lessa (2015), entre outros. A menção ao pacto político faz-se na dimensão necessária à inserção da problemática discutida na tese no quadro mais amplo do tipo de direção política imprimida por Campos Sales à República.

que mais pesava sobre as despesas públicas, o serviço da dívida externa. A gravidade desse problema já havia capturado a atenção de Bernardino de Campos, no governo Prudente de Moraes. Em seu último relatório ao presidente da República, ele consignou o seguinte quadro (Tabela 6):

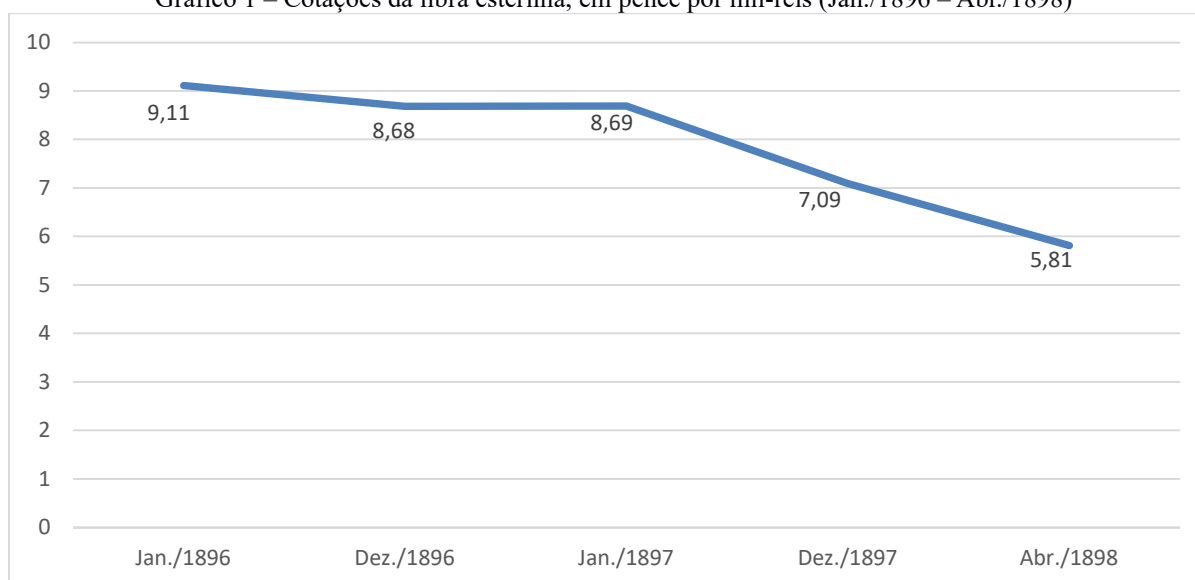
Tabela 6 – Receitas e remessas para Londres, em mil-réis (1895-1898)

Ano	Receita	Remessa	Disponível para outros gastos
1895	307.089.085,451	52.769.005,590	254.920.079,861
1896	333.969.097,073	32.294.912,090	301.674.154,083
1897	270.997.697,374	106.373.125,696	161.624.481,678
1898	75.431.550,130	15.911.052,175	59.520.497,655

Fonte: Brasil (1898b, p. 113).

O aumento do peso das remessas para pagamento dos serviços da dívida fez com que Bernardino de Campos dirigisse uma carta a Campos Sales em de 15 de março de 1898, nos seguintes termos sobre o estado do Tesouro: “eu só tenho a dizer que o assunto é urgente [ir à Europa sondar as possibilidades de uma operação de crédito], por que não nos aguentaremos até julho, creio” (CAMPOS SALES, 1983, p. 89). Segundo Bernardino de Campos, as remessas em moeda nacional para Londres aumentaram de 1896 a 1897, e indicavam o mesmo caminho em 1898, em razão da queda persistente do câmbio.

Gráfico 1 – Cotações da libra esterlina, em pence por mil-réis (Jan./1896 – Abr./1898)



Fonte: elaborado a partir de IBGE (1990, p. 593).

O Gráfico 1 evidencia que um mês após a carta que enviou a Campos Sales, Bernardino de Campos enfrentou uma baixa pronunciada da cotação do mil-réis. Prefigurava-se uma

pressão adicional sobre o orçamento e um déficit vultoso, que, de fato, ocorreu, como mostra a Tabela 5. Sobre essa situação crítica, trocaram cartas Campos Sales, Prudente de Moraes, Bernardino de Campos e Rodrigues Alves. Este último havia sido convidado a ir à Europa pelo presidente Prudente de Moraes para estudar os meios e viabilizar uma operação de crédito que resolvesse o que o presidente considerava ser o magno problema do país. Tendo declinado o convite, “eu [Prudente de Moraes] e o Bernardino aceitamos com a melhor vontade a vossa sugestão: não podemos ter agente melhor e mais autorizado do que o futuro presidente, que agirá em nome do atual e do seu governo e no da República” (CAMPOS SALES, 1983, p. 88).

A negociação do *funding loan* deu-se, segundo Campos Sales (1983), a partir de uma proposta do London & River Plate Bank<sup>28</sup>, que Abreu (2002) identificou como inspirada no precedente argentino do início da década. Ela foi fartamente tratada pelo próprio Campos Sales (1983) e por jornalistas da época. Tobias Monteiro, do Jornal do Comércio, acompanhou a viagem do presidente eleito à Europa e escreveu um livro sobre ela, depois reeditado pelo Senado Federal (MONTEIRO, 2005). Também Alcindo Guanabara (1902), deputado que se opusera a Prudente de Moraes e fundara o jornal “Tribuna”, de oposição, tratou da viagem e da negociação no livro que dedicou à presidência de Campos Sales. O empréstimo foi, igualmente, objeto de atenção por parte da historiografia, por exemplo, em Bouças (1950), Fritsch (1988), Franco (1989), Szmrecsányi (2002) e Abreu (2002). Nos limites do objeto a que se dedica o presente texto, dois aspectos relacionados ao *funding loan* são de interesse, os reflexos orçamentários decorrentes da execução do acordo e as divergências com o Tribunal de Contas quanto a algumas medidas julgadas necessárias pelo governo para o saneamento das finanças.

A chave da relação entre a política fiscal do governo e o empréstimo de consolidação de 1898 foi a política monetária contracionista adotada sob o influxo dos termos do *funding* e de acordo com as convicções partilhadas por Campos Sales e Joaquim Murinho. Elas podem ser encontradas no primeiro relatório do ministro ao presidente e na primeira mensagem do presidente ao Congresso.

Em 5 de maio de 1899, Campos Sales iniciou sua mensagem aos congressistas reafirmando os termos do discurso de campanha proferido no banquete do Teatro São Pedro em 1897. Sua política seria contrária ao facciosismo partidário, a fim de viabilizar uma

---

<sup>28</sup> A procedência da proposta do *funding* foi motivo de divergências públicas entre Campos Sales e Bernardino de Campos. O primeiro afirmou que não havia plano prévio do governo e que a proposta partira do London & River Plate Bank (CAMPOS SALES, 1983). O segundo defendeu, na edição do Correio Paulistano de 13 de outubro de 1908 (CAMPOS, 1908), que a proposta partira do governo brasileiro, ainda que não detalhada, e que o banco oferecera uma contraproposta. Bouças (1950) deu razão a Bernardino de Campos e atribuiu a posição de Campos Sales às desavenças políticas que o separaram de Prudente de Moraes em 1901, quando este foi aclamado chefe da dissidência política paulista.

administração cuja principal preocupação era a política financeira. No âmbito desta, “a primeira questão que surge e que o Governo tem como a mais importante, no ponto de vista da reabilitação econômico-financeira é a da valorização do meio circulante” (BRASIL, 1899k, p. 24). Essa valorização implicaria o resgate de papel-moeda e, para isso, o presidente propunha ao Congresso um fundo de resgate e um fundo de garantia. O primeiro seria composto pelo produto das estradas de ferro arrendadas e por todos os saldos orçamentários. O segundo seria alimentado pelo produto uma taxa-ouro sobre a importação. O combate aos déficits orçamentários constituía, portanto, uma ação direta do governo para contrair o meio circulante, porque “sendo evidente que não podendo contar com o alargamento dos impostos, só nos resta apellar para as reduções fortes nas despesas” (BRASIL, 1899k, p. 31).

O papel da redução das despesas está claro no que se discutiu acima. Elas contribuiriam para a existência de saldos orçamentários que alimentariam o resgate de papel-moeda e, assim, a valorização do meio circulante, objetivo principal de Campos Sales. Os institutos empregados para o controle das despesas, por sua vez, incluíam ações de centralização dos dispêndios públicos nas contadorias do Ministério da Fazenda, negando-se pedidos, como o da Central do Brasil (BRASIL, 1899c), para realizar os pagamentos de seus compromissos diretamente, sem passar pelo Tesouro. O controle do Tesouro foi assegurado com base no princípio da unidade orçamentária. Ademais, foram efetuados cortes de gastos e reformas legais, como a dos montepios (BRASIL, 1899k). Em nenhum momento, Campos Sales referiu-se às atribuições do Tribunal de Contas para o controle das despesas, como haviam feito seus antecessores. Isso não se deu nem em maio de 1899 nem em quaisquer de suas mensagens dirigidas ao Congresso ou no livro que escreveu para dar contas de seu governo.

O discurso foi concentrado na contenção das despesas. Nas reflexões posteriores ao mandato, deixou claro que conhecia os potenciais efeitos de sua política sobre o nível de atividade econômica, o que, em consequência, poderia impactar negativamente a arrecadação. Contudo, isso não significou que o governo tenha descurado de desenvolver a receita pública. Pelo contrário, ele foi ativo nessa vertente. A tarifa-ouro sobre importados foi reinstituída e majorada no período, regulamentos foram editados para ampliar as receitas decorrentes da taxação do consumo e dos selos. O aumento de impostos e a diminuição de despesas, como se depreende da Tabela 5 acima, contribuíram para a produção de superávits orçamentários em 1899, ano da mensagem ao Congresso que ora se analisa, e em 1902.

Esse resultado foi significativo para a obtenção da meta principal do governo, a redução do meio circulante inconvertível e o cumprimento do acordo de Londres, pois o governo, sem déficits, não teria que apelar para empréstimos ou à emissão para financiar-se. A cadeia de

relações estabelecida pelo presidente sucintamente na mensagem de maio de 1899 foi detidamente desenvolvida no relatório que antes lhe apresentara Joaquim Murinho. Para o ministro, os males econômicos e financeiros do Brasil decorriam de dois excessos, o de café e o de moeda respectivamente:

As duas crises são, Sr. Presidente, perfeitamente semelhantes em sua expressão geral: superabundância de café em relação ao consumo, superabundância de papel-moeda em relação ao valor da circulação; abaixamento do preço do café, abaixamento do preço do papel; redução do valor total da renda nacional, redução do valor total das rendas do Estado. Semelhantes em suas manifestações, são também semelhantes em suas origens. As grandes emissões, que excitaram a febre de negócios, desenvolvendo os canaes da circulação monetária, invadiram os campos, destruindo a calma, a prudência e a sabedoria no espirito dos agricultores, infiltrando-lhes a ambição de grandes fortunas realizadas com grande rapidez (BRASIL, 1899j, p. IV).

O problema a ser combativo era, pois, o excesso de emissão. Ela criara, segundo argumentação de Murinho, a multiplicação de títulos, a moeda não lastreada, sem valor real e sem correspondência com os valores reais de riqueza. Adepto da especialização da produção do país segundo suas potencialidades naturais, o ministro enxergara no excesso de meio circulante a proliferação de indústrias artificiais, que produziam mais caro o que se poderia importar com melhor qualidade e menor preço. Além disso, proporcionara a invasão da indústria natural do café, produzindo uma excitação desordenada que a teria conduzido a “tornar-se, em parte, artificial” (BRASIL, 1899j, p. XIII). O excesso de café a que se referiu Murinho encontrou, ademais, a retração dos rendimentos dos consumidores nos Estados Unidos, como explicou Delfim Netto (2009). O resultado foi um salto das exportações para uma média de 9,5 milhões de sacas a partir de 1897, mas um rebaixamento das divisas auferidas de 20 para 15 milhões de esterlinos.

Sob a ótica de Murinho, portanto, os malefícios da emissão de curso forçado eram múltiplos, corrompiam as indústrias naturais e ecoavam a provação do anel Giges. O excesso de dinheiro seria responsável por produzir uma nevrose que levaria a tentação até mesmo aos espíritos “mais superiores”:

A emissão de curso forçado, realizada precipitadamente, alargando de modo brusco a circulação e realizando promptamente grandes lucros pela especulação que desenvolve, gera um estado especial de espirito, uma verdadeira nevrose, caracterizada pela mania das grandezas, por um optimismo exaggerado, por um arrojo invencível, que suprime toda a prudência e todo o critério. Leia-se o que espíritos, alguns delles superiores, escreveram no tempo do furor das nossas emissões; procure-se recordar actos de homens que até então eram notáveis pela sua honradez e circurnspecção, e ter-se-há a verdade do que afirmamos (BRASIL, 1899j, p. VII).

O problema da faculdade de emitir dinheiro sem lastro, nesse sentido, não era apenas a corrupção do meio circulante em si, mas a tentação à corruptibilidade. Como Murtinho explicou, a emissão com lastro poderia ser um expediente fomentador de progresso, caso precedido da evolução natural dos negócios. Já a emissão inconvertível não tinha salvação:

Na emissão de curso forçado, o interesse ligado à operação não tem freio, sem a responsabilidade ligada ao dever da conversão, o agente emissor procura inventar negócios [...] Nem se diga que, dadas certas circunstâncias especiais de meio de qualidades pessoais, o agente emissor pôde agir em relação ao papel de curso forçado com a mesma prudência e a mesma sabedoria com que agiria em relação ao papel convertível. É preciso não conhecer a natureza humana e a história das emissões em todos os países para aceitar semelhante asserção (BRASIL, 1899j, p. VII).

A superabundância de papel-moeda inconvertível conduziria à especulação, “um Protheu; a cada novo regulamento elle responde tomando novas formas” (BRASIL, 1899j, p. XXXIV). Como o Proteu dos abusos especulativos alimentava-se do excesso de papel-moeda em circulação, urgia, pois, eliminar as causas e os expedientes que permitiam a emissão inconvertível. Dentre as causas que demandavam a emissão, destacavam-se os déficits orçamentários: “esses déficits saldaram-se ou por emissões de papel moeda, produzindo todos os males que há pouco estudámos, ou por empréstimos internos e externos” (BRASIL, 1899j, p. XVII). Quanto aos expedientes, um em particular valia por um anel de Gíges, capaz de fazer com que mesmo as melhores pessoas agissem sem prudência e sabedoria. Ele estava previsto em uma autorização legal, a Lei Imperial nº 2.565, de 29 de maio de 1875.

Essa lei, editada nos tempos do Visconde do Rio Branco, autorizava a emissão de bilhetes ao portador e moeda corrente no limite de 25 mil contos, a fim de auxiliar os bancos de depósito. A possibilidade, como notou Campos Sales (BRASIL, 1899k, p. 27), foi mantida por atos legislativos posteriores e teria amparado emissões misteriosas, que teriam concorrido para a deplorável situação monetária do país. Em 1899, o presidente enviou projeto ao Congresso para suprimir a faculdade aberta pela lei de 1875. Sua proposta consistia em concentrar os resgates da moeda inconvertível no fundo de resgate e manter o fundo de garantia da emissão para alimentar a conversibilidade com depósitos em ouros ali efetuados. A sustentação da autorização contida na lei de 1875 manteria o “estado de desconfiança, que por si só bastará para neutralizar os mais sinceros esforços no sentido do resgate” (BRASIL, 1899k, p. 27).

O deputado Érico Marinho da Gama Coelho insurgiu-se contra o projeto do governo:

[...] o caso é gravíssimo de offensa aos nossos brios nacionaes, porquanto se traduz em tuttela impertinente dos credores estrangeiros sobre a pessoa dementada do Presidente da República [...] Os credores não confiam na probidade de nosso governo [...] a respeito desse funding loan, a que o Poder Legislativo se dignou a referendar (BRASIL, 1899a, p. 43).

O parlamentar usou essa medida para atacar o que considerava desídia governamental para com a indústria nacional. Ele avaliava que a proposta de revogação da lei de 1875 decorria da pressão dos Rothschilds, que, a seu ver, não confiavam na capacidade do governo de garantir a valorização do mil-réis e, por isso, solicitavam a cassação de uma mera possibilidade legal, expediente facultativo a que poderiam recorrer os presidentes da República em circunstâncias de salvação pública. Em tom exaltado, o parlamentar fluminense acusava a política de enxugamento do meio circulante pela diminuição clamorosa da produção do país, sobretudo da indústria fabril, em favor dos lucros dos judeus da *City* londrina (BRASIL, 1899a, apêndice).

Campos Sales já esperava esse tipo de reação à sua política financeira. Érico Marinho discursara na sessão de 25 de maio de 1899. Em 30 de janeiro do mesmo ano, o presidente havia confidenciado ao governador Luiz Viana, da Bahia, que não poderia desvencilhar-se “desta missão [a reabilitação das finanças da República] sem criar desgostos e sublevar os sentimentos daqueles que, por motivo de ordem material ou moral, venham a ser atingidos pelos efeitos das medidas de restrição” (CAMPOS SALES, 1983, p. 137). A cafeicultura foi um dos setores cujos interesses foram afetados, pois a apreciação do mil-réis perseguida e obtida pelo governo<sup>29</sup> coincidiu com preços internacionais deprimidos em razão da produção volumosa do oeste paulista e com a indisposição dos liberais ortodoxos, como Murтинho, de intervirem no mercado do produto (FRITSCH, 1988, 1989). Outro setor atingido foi precisamente o industrial, como apontava o deputado Érico Marinho e a Tabela 7 a seguir o indica.

---

<sup>29</sup> A taxa de câmbio que, em dezembro de 1898, era de 7,77 pence por mil-réis; em novembro de 1902, último mês do governo Campos Sales, alcançou a casa de 11,95 pence por mil réis e permaneceria entre 11 e 12 pence por mil-réis até o final de 1904 (IBGE, 1990, p. 593-594).

Tabela 7 – Importação de equipamentos industriais, em libras a preços de 1913 (1884 – 1904)

Anos	Valor
1884	451.342
1885	456.237
1886	493.609
1887	472.212
1888	552.601
1889	531.339
1890	819.011
1891	1.386.755
1892	931.913
1893	942.126
1894	929.548
1895	985.722
1896	872.442
1897	570.439
1898	500.939
1899	636.671
1900	535.963
1901	410.308
1902	509.999
1903	582.390
1904	732.718

Fonte: IBGE (1990, p. 385).

O valor de importação dos equipamentos industriais representa uma medida de investimento no setor e é um dos poucos indicadores disponíveis acerca da atividade industrial anterior aos primeiros inquéritos nacionais referentes às indústrias, em 1907 e 1912. Percebe-se a aceleração dos investimentos a partir de 1890, coincidente com a política de expansão do meio circulante iniciada por Rui Barbosa. Os valores entram em declínio em 1897, atingindo o nadir da série de 21 anos em 1901. Eles somente voltariam a se recuperar em 1904<sup>30</sup>. Dean (1976) observou que a queda nas atividades industriais, inclusive na importação de equipamentos, acompanhou a baixa nos preços do café, fenômeno que se verificou durante o mandato de Campos Sales. O deputado Érico Coelho verbalizou a insatisfação dos industrialistas com os reflexos da política financeira do governo Campos Sales no setor em que atuavam. Entretanto, sua posição não indicava unidade entre os industrialistas.

De fato, dois dos mais destacados políticos industrialistas da primeira década republicana, Serzedello Corrêa e Alcindo Guanabara, cerraram fileiras com a política financeira de Campos Sales. Para Backes (2006), eles eram industrialistas não emissionistas. Ademais, o controle dos orçamentos havia sido uma questão central para os republicanos de variadas extrações, desde a época da propaganda. Isso ajuda a explicar porque industrialistas como

<sup>30</sup> Se as importações de equipamentos declinaram de 1897 a 1901, deve-se notar que treze empresas de máquinas e equipamentos foram criadas no estado de São Paulo entre 1891 e 1907, sendo que, delas, sete foram fundadas entre 1900 e 1907. Sobre esse ponto, ver Marson (2012, p. 60).



Serzedello Correa e Alcindo Guanabara reuniram-se ao redor do austero programa de estabilização de Campos Sales, que era avesso à proteção às indústrias tidas por artificiais. Por fim, há que se considerar a observação de Szmrecsányi (2002), segundo a qual os efeitos do *funding loan* e da consequente política financeira do governo não foram suficientes para deter o processo endógeno de industrialização que se desenhava no estado de São Paulo.

Com apoio amplo no Congresso, Campos Sales obteve êxito na aprovação das medidas viabilizadoras de seu plano financeiro. Conseguiu a derrogação da faculdade de emitir moeda conferida pela lei de 1875, efetivada pela Lei nº 581, de 20 de julho de 1899, a mesma que criou os fundos de resgate e de garantia do papel-moeda em circulação (BRASIL, 1899f), ambos requisitados aos parlamentares pelo presidente na primeira mensagem que lhes dirigiu. Os fundos lidavam com dois aspectos da gestão fiscal. Os eventuais saldos orçamentários alimentariam o fundo de resgate, e os valores recolhidos por meio da tarifa-ouro seriam depositados no fundo de garantia. Ambas as medidas, ademais, objetivavam conferir concretude ao disposto no contrato do *funding loan*, que previa o recolhimento de papel-moeda em valor correspondente aos títulos do empréstimo que fossem sendo lançados em libras, ao câmbio de 18 pence por mil-réis (ABREU, 2002; CAMPOS SALES, 1983).

De concreto para a contabilidade orçamentária, a criação do fundo de garantia em ouro implicou a necessidade de explicitar as receitas e as despesas, nas leis que as orçavam e fixavam, respectivamente, em ouro e em mil-réis. Isso ocorreu pela primeira vez no exercício de 1900, como decorrência imediata da lei nº 581, de julho de 1899. A prática de separar receitas e despesas em leis distintas foi abandonada em 1932; a de especificar valores em ouro e mil-réis, apenas no exercício de 1934. No último capítulo deste texto, são exploradas as razões para essas mudanças, também relacionadas com o crédito externo brasileiro. Quanto às primeiras leis orçamentárias que discriminaram as receitas (Lei nº 640, de 14 de novembro de 1899) e as despesas (Lei nº 652, de 23 de novembro de 1899) em ouro e em papel-moeda, lê-se o seguinte:

Art. 1º. A receita geral da República dos Estados Unidos do Brazil para o exercício de 1900 é orçada em 289.038:000\$ papel e 44. 948:876\$593 ouro, além de 23. 020: 000\$ papel, destinados ao fundo de resgate, e 9.026:667\$ ouro do fundo de garantia e será realizada com o producto do que for arrecadado dentro do mencionado exercício, sob os títulos abaixo designados, incluídos os recursos provenientes da emissão *funding loan*, de accordo com o contracto de 15 de junho de 1889 (BRASIL, 1899g, *online*).

Art. 1º. A despeza geral da Republica dos Estados Unidos do Brazil para o exercício de 1900 é fixada em 36.973:610\$021, em ouro, e 263.162.276\$044, em papel, assim distribuídos [...] (BRASIL, 1899i, *online*).

De partida, note-se que as leis previam superávit orçamentário em papel-moeda e ouro, o que não aconteceu no exercício de 1900. Segundo a Contadoria Central da República (BRASIL, 1925a), a execução orçamentária apresentou déficit em papel-moeda de 94.792:919\$368 e superávit em ouro no valor de 8.247.420\$936. O saldo em ouro decorreu da diferença entre os 49 mil contos arrecadados e os 41 mil contos dispendidos, ambas as cifras superiores à previsão legal.

Depois, observe-se que, além da Lei nº 581, de 1899, a edição de outro normativo foi condição necessária à confecção dos orçamentos em ouro e papel-moeda. A Lei nº 559, de 31 de dezembro 1898, que orçou a receita para 1899, instituiu a cobrança de 10% em ouro, ao câmbio de 27 pence, dos impostos de importação. Essa foi uma das primeiras medidas fiscais adotadas pelo governo Campos Sales e precedeu a extinção da faculdade emissora do governo, assim como a criação dos fundos de resgate e de garantia do papel-moeda. A tarifa reinstituída pela lei de 1898 foi revisada por Joaquim Murinho em duas oportunidades, majorando-a para 15% em 1900 e para 25% em 1901 (VILLELA, 2000).

A cobrança de parte dos impostos de importação em ouro foi um do ponto no qual Serzedello Corrêa encontrou amplo espaço para concordância com o governo. O industrialista paraense chegou a defender a decretação do imposto total em ouro, desde que estabelecida uma base razoável para a tarifa, pois serviria como proteção às indústrias nacionais. Ainda que não intencionalmente, a política tarifária do liberal Murinho, premida por necessidades fiscais, acabou por fornecer alguma proteção à indústria brasileira (VERSIANI, 2012). Para Almeida a tarifa Murinho, como ficou conhecida a cobrança percentualmente crescente de uma quota-ouro sobre os produtos importados, foi “a maior do hemisfério americano e, possivelmente, uma das maiores do mundo” (ALMEIDA, 2011, p. 66). Proteger a indústria não era, no entanto, o intuito do ministro Murinho com a tarifa-ouro. Como notaram Grandi e Saes (2020), objetivava-se o oposto, valorizar o câmbio para baratear os preços dos importados.

Ademais, a política de Murinho visava a diminuir o peso do serviço da dívida externa em mil-réis e assentar os meios de cumprir os requisitos do *funding loan*. Essa compreensão estava presente no Parlamento, onde o deputado Anízio de Abreu, representante do estado do Piauí, defendeu-a nos próprios termos do governo. Para ele a tarifa-ouro era “a mais importante e eficaz garantia do bom êxito do accordo londrino” (BRASIL, 1900b, p. 101). O deputado elogiou a tenacidade de Joaquim Murinho, por manter a taxaço mesmo ante os clamores contrários e as tentativas de burla por parte do comércio importador.

O próprio presidente Campos Sales fez questão de representar suas negativas em face das gestões contrárias às suas medidas fiscais por parte de representantes do comércio.

Recebi as comissões de diversas classes de contribuintes que propunham um adiamento na cobrança dos 10% em ouro dos impostos de importação, e reclamavam contra os impostos de consumo [...] pelo representante da Associação Comercial foime exposta uma série de precedentes desde o Império até a República, em que se demonstrava ser fato comum na administração do país a suspensão ou adiamento da cobrança de impostos. Mantive, como era de meu dever, a resolução já adotada [...] por que as urgências do Tesouro já não comportavam adiamentos (CAMPOS SALES, 1983, p. 134).

As medidas fiscais para atender as urgências do Tesouro, no início do governo Campos Sales, embora causassem a contrariedade dos comerciantes, estavam distantes de angariar toda a soma de impopularidade que caracterizaria seu mandato. O *Jornal do Comércio*, por exemplo, externou expectativa favorável com relação ao governo em seu *Retrospecto Comercial* de 31 de janeiro de 1899. O diário carioca considerou como dissabores o imposto em ouro sobre as importações e o imposto sobre o consumo, mas acreditava que essas taxas não transtornariam o movimento comercial e que o bom senso do presidente e do ministro não levariam as questões fiscais a extremos deploráveis. Em suma, o jornal expressou perspectivas moderadamente otimistas para 1899 (RETROSPECTO..., 1899).

A tarifa-ouro, tanto no retrospecto do *Jornal do Comercio* como nas reclamações da Associação Comercial do Rio de Janeiro, foi objeto de consideração ao lado de outro imposto modificado pelo governo Campos Sales, o do consumo. A ação regulamentadora do governo quanto a esse imposto, bem como com relação imposto do selo, gerou embates com o Tribunal de Contas.

Efetivamente, isso representou um giro relevante no padrão de relação que se estabelecera, desde o começo da República, entre os ministros da Fazenda e o Tribunal de Contas. De Rui Barbosa a Bernardino de Campos, a relação principal dava-se quanto ao controle prévio das despesas. O Tribunal era visto ora como auxiliar no controle dos dispêndios, ora como empecilho à administração, mas sempre sob a óptica dos gastos. Os relatórios apresentados por Joaquim Murtinho não exploraram o controle prévio das despesas efetuado pela corte de contas, tampouco a ideia de que a instituição seria a sentinela do equilíbrio orçamentário ou ainda a necessidade de codificar a contabilidade pública para fornecer mecanismos uniformes para a execução orçamentária e a sua fiscalização. As menções à contabilidade federal nos quatro relatórios que Joaquim Murtinho produziu sob sua gestão cingiram-se a aspectos organizacionais do Tesouro Nacional, como a carência de pessoal e de uma subdiretoria de contabilidade, que respondiam “pela demora com que são enviadas as tabellas justificativas dos orçamentos parciais dos diversos ministérios” (BRASIL, 1899j, p. 59) e contribuía para diminuir a efetividade dos serviços de arrecadação, indispensáveis para

a consecução de sua política de equilíbrio orçamentário. Exceto por isso, com Joaquim Murinho, as menções ao controle externo concentraram-se no desenvolvimento das receitas públicas, em registro crítico. O TCU negou-lhe os registros dos regulamentos para a arrecadação dos impostos do selo e de consumo e, desse modo, passou a ser tratado como um obstáculo a ser superado.

A primeira lei de receitas votada sob Campos Sales, a de nº 559, de 31 de dezembro de 1898, condensou inúmeras medidas que objetivavam viabilizar o superávit orçamentário e a redução do meio circulante inconvertível. Além de proibir o governo de emitir moeda e reinstaurar a já mencionada tarifa de 10% em ouro sobre as importações, a norma autorizou a majoração de impostos sobre o consumo de bebidas alcoólicas, fumo, fósforos e sal (BRASIL, 1898a). Murinho justificou as medidas em 1899 como indispensáveis para “equilibrar o seu [da União] orçamento principalmente para habilitar a a satisfazer os graves encargos das dívidas interna e externa” (BRASIL, 1899j, p. 20). Aprovada a lei de receita, com a especificação dos impostos sobre o consumo, o Poder Executivo editou os Decretos nº 3.251, 3.255 e 3.256, todos de 10 de abril de 1899, que regulamentavam as cobranças dos impostos sobre perfumarias, velas e calçados. Eles, no entanto, geraram fortes resistências.

No *Jornal do Commercio*, veículo de expressão das opiniões da classe comercial carioca, com frequência havia queixumes. Em janeiro de 1899, nem bem o governo completara dois meses e suas medidas para restringir o meio circulante conduziram o Centro Comercial do Rio de Janeiro a criticar a política financeira do governo, que, para restaurar o crédito externo do país, acabava com o crédito interno: “o Governo aceitou o célebre accordo que lhe dava tempo de restaurações nas forças econômicas, e é o esgotamento dessas forças que se está pondo em pratica” (CENTRO..., 1899, p. 3). Em maio do mesmo ano, a classe comercial do Rio de Janeiro, representada por uma comissão de empresários, dirigiu uma petição à Câmara dos Deputados solicitando que os regulamentos baixados pelo Executivo fossem revisados, por considerar que contrariavam a lei de receita ao criar diferenças de estampilhamento entre calçados e perfumarias. Segundo as normas regulamentares, caberia aos fabricantes e aos retalhistas estampilhar os calçados; no entanto, apenas os fabricantes deveriam estampilhar as perfumarias. A comissão entendia que a lei de receita obrigava apenas os fabricantes ao estampilhamento (BRASIL, 1899a). A Câmara dos Deputados criou uma comissão para avaliar as reclamações dos comerciantes. Ela apresentou o Projeto de Lei nº 177, de 1899, para organizar o processo de arrecadação “sem vexames para o Commercio” (BRASIL, 1900a, p. 517).

Serzedello Corrêa e Alcindo Guanabara compuseram a comissão presidida por Nilo Peçanha. Eles eram apoiadores da política financeira de Campos Sales, de modo que o Projeto de Lei nº 177, de 1899, foi deliberado nas duas casas do Congresso conforme os interesses do governo, como deixou claro o preâmbulo escrito pela Comissão autora:

A Comissão teve necessidade, attenta a situação financeira da União e o dever que nos impõe a honra de dar fiel execução ao accordo de Londres e voltar aos pagamentos em espécie em 1901, de estabelecer taxas sobre os tecidos de lã, algodão, aniagem e chapéus, certa como está de que não apellará em vão para o patriotismo da Câmara e do povo brasileiro, e bem assim do Commercio, tão diretamente ligado à prosperidade da República e à reconstrução de nosso crédito exterior (BRASIL, 1900a, p. 517).

O projeto resultou, com algumas alterações, na Lei nº 641, de novembro de 1899. Foram criados impostos adicionais, não previstos na lei de receitas de 1898 (BRASIL, 1899h), como o excerto acima mencionou. Apelou-se ao patriotismo do comércio para entender a necessidade fiscal e de restabelecimento do crédito externo brasileiro, mas os comerciantes não ficaram de mãos abanando. Eles tiveram sua demanda atendida, de modo que se fixou a obrigação de estampilhamento aos produtores nacionais, não aos retalhistas. Os decretos anteriores do Poder Executivo perderam eficácia e os artigos 20 e 37 da lei remeteram à necessidade de uma nova regulamentação, a ser editada pelo Poder Executivo para disciplinar os procedimentos de estampilhamento e os autos de infração a que estariam sujeitos aqueles que desrespeitassem as regras de pagamento dos impostos. O regulamento foi instituído pelo Decreto nº 3.535, de dezembro de 1899. Ele teve, porém, seu registro negado pelo Tribunal de Contas da União.

O longo regulamento assinado por Joaquim Murtinho foi impugnado em razão de uma disposição contida no último artigo, o 103, acerca da cobrança de impostos sobre os retalhos de tecidos de algodão (BRASIL, 1899e). A corte de contas não concordou com a metodologia – baseada na cobrança sobre o peso correspondente a um metro de mercadoria – e impugnou a norma regulamentar por completo. O governo reagiu. Valendo-se da faculdade aberta pela lei orgânica do Tribunal de Contas, aprovada sob Prudente de Moraes, insistiu com o registro do ato, realizado sob protesto. Depois, editou um novo regulamento, por meio do Decreto nº 3.622, de março de 1900, com alterações de redação (BRASIL, 1900d). Quanto ao artigo combatido pelo Tribunal de Contas, o governo manteve-o, suprimindo apenas a especificação de aplicação do selo sobre o material tributado.

O novo regulamento sequer foi submetido ao registro no Tribunal de Contas antes de sua publicação, como a legislação determinava. Dídimo Agapito da Veiga, então na presidência do TCU, enviou dois ofícios ao ministro Murtinho, cobrando-lhe a remessa da norma

regulamentar para avaliação e registro. O *Jornal do Commercio* teve acesso aos documentos e divulgou-os. No primeiro, de 2 de abril, o presidente da corte de contas foi sucinto, atentando que não se cumprira a formalidade de registrar o regulamento no Tribunal antes de sua publicação. Não atendido, tornou à carga em 20 de abril, em tom incisivo (IMPOSTOS..., 1890).

Dídimo Agapito lembrou que o registro no Tribunal, simples ou sob protesto, era condição indispensável para que a norma produzisse efeitos. Sem isso, poder-se-ia incorrer no risco de que algum cidadão se recusasse ao pagamento dos impostos sob o fundamento de que o ato que os regulava não estava devidamente legalizado. O presidente da corte explicou que o fato de o regulamento anterior, substituído pelo do Decreto nº 3.622, haver sido registrado sob protesto não eximia o Poder Executivo de ter que submeter a norma substituta a novo exame prévio. Ademais, fez questão de reforçar as prerrogativas do TCU:

[...] o registro sob protesto, sendo acto exclusivo do Tribunal, assim como o é o registro simples, e não de iniciativa do Poder Executivo, como supõem os que não estão familiarizados com a índole e a natureza dos institutos de fiscalização orçamentária, não estabelecesse presunção de que o Tribunal não tomará deliberação diferente da anterior (IMPOSTOS..., 1890, p. 1).

A evidência disponível não ampara a interpretação segundo a qual Murtinho não estivesse familiarizado com os institutos de fiscalização orçamentária, como sugeriu o texto de Dídimo Agapito. Via de regra, os regulamentos eram submetidos ao registro prévio e o Tribunal de Contas foi ouvido, previamente, sobre os pedidos de abertura de créditos orçamentários suplementares ao longo do mandato de Campos Sales, como determinava a lei (BRASIL, 1899j, 1900e, 1901, 1902a). O que pesou, no caso em tela, foi a indisposição do ministro de protelar uma medida considerada prioritária, “pela imperiosa necessidade de compensar a insuficiência de fontes de renda da União e a conseqüente depressão de sua receita” (BRASIL, 1899j, p. 20). Segundo Joaquim Murtinho, os impostos de consumo tinham produzido 24.930 contos de réis em 1899 (BRASIL, 1900e), o que representava apenas 7,70% dos 320.837 contos recolhidos pela União naquele ano, mas possuíam potencial para aumento. Com a passagem dos impostos sobre a exportação para os estados, Murtinho vislumbrava nos impostos sobre os selos e o consumo fontes alternativas de receita a desenvolver. O desafio consistia em viabilizar a cobrança nos estados da federação e, para isso, o ministro demandou ao Congresso que fornecesse os créditos necessários para o Ministério da Fazenda custear os serviços de arrecadação.

Ademais, as palavras de Murtinho quanto ao registro prévio sugeriam que o ministro considerava o Tribunal de Contas hierarquicamente inferior ao Poder Executivo. Segundo seu relatório de 1900, o governo “ordenara” que o registro do regulamento fosse feito sob protesto. Não era isso o que o Decreto nº 392, de 1896, que reorganizou o Tribunal dizia sobre essa modalidade de registro. O artigo 2º, § 3º, da lei afirmava que, em caso de registro impugnado pelo Tribunal, o presidente da República poderia ordenar ao ministro da pasta que efetuassem a cobrança do imposto ou realizassem o dispêndio, mas não ao Tribunal de Contas que procedesse ao registro. À corte de contas caberia efetuar o registro de ofício, e não em cumprimento de ordem, em face do *fait accompli* representado pela cobrança ou pelo gasto determinados pelo presidente da República. Eis porque Dídimo Agapito fez questão de reforçar, no ofício enviado a Murtinho, a competência exclusiva do TCU para efetuar os registros, simples ou sob protesto.

As tensas relações entre o Poder Executivo e a corte de contas já haviam transparecido no relatório anual que o presidente do Tribunal de Contas publicou em outubro de 1899. Segundo Dídimo Agapito da Veiga,

[...] não obstante a completa publicidade que aos actos deste Instituto tem sido dada, para que se possa estar ao alcance de todos os interesses [...] vê-se a cada passo o Tribunal de Contas na contingência de soffrer attrictos oriundos, exclusivamente, da inexata noção da natureza deste Instituto e da organização que lhe imprimirão os actos de 1896 (TRIBUNAL..., 1899, p. 1).

O presidente da corte queixava-se de que não eram os agentes privados os que mais resistiam às decisões da corte, mas os públicos, e reforçou que a instituição não se subordinava ao Poder Executivo de modo geral, tampouco naquilo que se referia aos registros prévios em particular. Apenas o Supremo Tribunal Federal poderia julgar os atos do Tribunal de Contas:

Diante da recusa de qualquer acto de receita ou de despesa, proferida pelo Tribunal de Contas, não cabe ao Poder Executivo examinar se a recusa é ou não legal e procedente; falta-lhe competência para instituir exame sobre o despacho do Tribunal; mas sim verificar se é ou não necessária a prática do acto; em tal caso resolve a execução do mesmo, sejam ou não procedentes os fundamentos da recusa do registro. Ao Supremo Tribunal Federal é que assiste competência para, em processo regularmente instaurado, julgar da legalidade do procedimento do Tribunal de Contas (TRIBUNAL..., 1899, p. 1).

As evidências apontam que a diferença de interpretações quanto às atribuições do Tribunal de Contas derivava de algo mais do que a inexata concepção da natureza da instituição, como entendia Dídimo Agapito da Veiga. Sustenta-se aqui que, com Campos Sales e Joaquim Murtinho, ela dimanava de uma concepção de governo forte, um *aggiornamento* às condições republicanas da noção saquarema de preeminência do Poder Executivo sobre os demais. O

presidente e seu ministro da Fazenda buscavam o equilíbrio das contas públicas animados por esse espírito e, assim sendo, passaram por cima do Tribunal de Contas mais de uma vez. Isso, que ocorreu no caso do regulamento dos impostos de consumo, também se verificaria para o imposto sobre os selos.

Assim como no caso dos impostos sobre o consumo, Murinho tentava recompor as receitas federais em face da repartição tributária efetuada pela Constituição de 1891. O artigo 7º, item 3º, do texto constitucional estabeleceu a competência da União para emitir taxas de selo, exceto para os casos cobertos pelo artigo 9º, item 1º, que definiu a competência estadual para a cobrança de taxas de selo referentes aos negócios de suas economias. Essa disposição constitucional obrigou a República a revisar o regulamento imperial sobre os selos, datado de 1883. Isso foi efetuado em 1893 e, depois, em 1897. Murinho queixou-se, entretanto, do que ocorrera antes e depois da primeira regulamentação republicana.

Antes, porém que a lei n. 123-A, de 21 de novembro 1893 houvesse autorizado tal revisão, já os Estados e as próprias Câmaras Municipaes estavam discricionaria e atropelladamente criando e arrecadando esse imposto, estabelecendo assim perniciososa confusão na boa marcha dos negócios confiados à administração federal e sério vexame aos contribuintes [...] De nada serviu, porém, esse duplo acto do Congresso e do Governo [o regulamento de 1893 calcado na autorização concedida para realizá-lo pela lei que orçou a receita para 1893], porque continuaram os abusos praticados pelas administrações estadoaes e permaneceram a mesma confusão e anarchia nesse ramo do serviço (BRASIL, 1899j, p. 27).

A confusão não teria sido sanada pelo novo regulamento, de 1897, de modo que o imposto do selo, segundo Murinho uma das mais preciosas fontes de receita da União, padecia de intromissão estadual e de desrespeito à regulação estatuída. A Lei nº 559, de dezembro de 1898, que orçou a receita da União para 1899, já havia tocado na questão dos selos ao instituir pesadas multas aos que faltassem ao pagamento pontual dos selos devidos. Elas partiam de 30 vezes o valor do selo aplicável à transação comercial em questão e chegavam até a 50 vezes. Isso, contudo, era insuficiente para o ministro da Fazenda. Urgia que o Congresso editasse uma lei clara, que preservasse o espaço fiscal da União e a possibilidade de desenvolver a arrecadação do imposto do selo. Essa regulamentação foi entregue pelo Congresso por meio do Decreto nº 585, de 18 de julho de 1899. Ele resultou do Projeto de Lei nº 5, de 1899, proposto por doze deputados<sup>31</sup> e aprovado com pequena alteração de redação pela Comissão de Orçamentos da Câmara, novamente com os votos de Serzedello Corrêa e Alcindo Guanabara (BRASIL, 1899b). O Senado referendou o texto saído da Câmara.

<sup>31</sup> Foram eles: Urbano Santos, Bueno de Andrada, Araújo Goes, Paula Ramos, Ignacio Tosta, Augusto Montenegro, Cassiano do Nascimento, Augusto Severo, Nilo Peçanha, Geminiano Brazil, Francisco Sá e Jacob da Paixão.



O decreto reservou à União a tributação dos selos em geral, exceto os que se referissem aos negócios das economias estaduais, e definiu esses últimos como aqueles que fossem regulados por leis estaduais. A norma, curta, continha três artigos e não entrava em minúcias, as quais reservou à regulamentação que o governo deveria produzir. O Poder Executivo elaborou-a, no Decreto nº 3.564, de janeiro de 1900 (BRASIL, 1900c). Se tudo caminhara calmamente no Congresso, as dificuldades advieram quando o governo teve o registro do regulamento negado pelo Tribunal de Contas.

O busílis da questão eram os artigos que estipularam multas para aqueles que não selassem seus negócios conforme disposto em lei. O Tribunal de Contas entendeu que o Poder Executivo exorbitou seu poder regulamentar, pois majorou as multas que eram previstas no regulamento anterior, de 1897. A corte interpretou restritivamente o seguinte dispositivo do Decreto nº 585, de julho de 1899, que concedeu a autorização regulamentadora ao governo:

Art. 2º. Fica governo autorizado a expedir o regulamento para execução desta lei, devendo rever o que baixou com o Decreto nº 2573, de 3 de agosto de 1897, manter as taxas, multas e penas nelle estabelecidas e as disposições da Lei n. 559, de 31 de dezembro de 1898, e bem assim estatuir multas e todas as medidas que julgar acertadas para assegurar a arrecadação do imposto do sello, nos termos dos arts. 6º n. 4 e 7º § 3º da constituição (BRASIL, 1899d, *online*).

Ou seja, para o TCU, deveriam ser mantidas as multas e penas contidas no regulamento de 1897, conforme disposto nas primeiras linhas do artigo. O governo, no entanto, estribou-se nas últimas linhas e entendeu que possuía liberdade para estatuir as multas que julgasse acertadas. O Ministério da Fazenda majorou várias delas, tais como as referentes à falta de selo em atos de autoridades públicas e à falsificação dos selos. Murtinho justificou-se afirmando que restringir a interpretação do artigo autorizativo importava “annullar a fiscalização da renda, seu objectivo principal” (BRASIL, 1900e, p. 32). Assim sendo, o governo teria “mandado registrar” o regulamento sob protesto.

Vê-se aqui, repetida, a concepção do ministro da Fazenda segundo a qual o Poder Executivo poderia ordenar o registro sob protesto, uma interpretação não abonada pelos ministros do TCU sobre a legislação que regia a corte. Ademais, importa atentar para a afirmação de que a ação do Tribunal anularia a fiscalização da renda e, na prática, sua arrecadação. Isso lança luzes para compreender as relações entre o governo Campos Sales e as instituições de controle externo, isto é, as normas e a organização de controle.

Até Campos Sales, a associação que se fazia entre o Tribunal de Contas e as contas públicas era o de controle prévio das despesas, ora para considerá-lo indispensável à busca do

equilíbrio orçamentário, ora para atacá-lo como um empecilho à administração. Com Campos Sales, as relações foram tensas no âmbito da receita. A corte foi vista como criadora de obstáculos para ao desenvolvimento da arrecadação. O governo assumiu, discursivamente e na prática, o protagonismo no processo de reabilitação das finanças públicas. Nenhum papel de relvevo foi reservado ao Tribunal de Contas como sentinela das contas públicas, e, ainda, passou-se por cima das suas intepretações e negativas de registro, como nos casos dos impostos de consumo e do selo.

As ações de Sales e Murtinho interpretavam as leis vigentes num sentido de preponderância do Poder Executivo em suas relações com o Poder Legislativo e o TCU, conferindo sistematicidade a uma tendência que se desenhava desde o final do governo Floriano Peixoto.

Floriano se indispôs com Serzedello Corrêa e aceitou sua demissão porque queria assentar o poder de mando do Executivo sobre o órgão de controle externo por meio de decretos que, na prática, acabavam com ele. O Congresso negou-lhe o que queria. O presidente vetou a lei orgânica do TCU, que o Congresso vinha de aprovar. Prudente de Moraes avançou no reforço da autoridade presidencial sobre os orçamentos. Sob os auspícios do ministro Rodrigues Alves e com os préstimos do deputado Leopoldo de Bulhões, reorganizou-se o TCU, de sorte a arrancar-lhe a prerrogativa de veto absoluto prévio e de excluir de sua apreciação prévia uma série de operações de receitas e despesas.

Campos Sales e Joaquim Murtinho aproveitaram-se de todas essas possibilidades abertas pela legislação anterior. Eles assentaram, na prática, um arranjo institucional no qual o controle externo das contas públicas ficava submetido à ação administrativa do Poder Executivo. Sem retroceder a situação semelhante à do Império, como desejou Floriano Peixoto, quando inexistia controle externo, Campos Sales atualizou a interpretação saquarema das relações entre a ação administrativa executiva e o controle parlamentar das contas públicas. O Tribunal de Contas seguiu existindo, mas impotente para representar efetivo freio às ações do Poder Executivo. O principal exemplo de contorno ao freio não foi o caso atacado por Rui Barbosa de sua tribuna na imprensa, o do pagamento dos gastos da viagem de Campos Sales à Argentina pelo banco da República, sem passar pelo crivo do TCU. A evidência disponível permite-nos afirmar que a chave para entender como Campos Sales estabilizou as relações entre o controle externo das contas públicas e a administração esteve na interpretação dos dispositivos legais referentes ao registro dos regulamentos de receita e das operações de crédito.

Viu-se até aqui que o governo operou para fazer valer seus interesses quanto aos impostos do selo e de consumo a despeito dos obstáculos impostos pelo TCU e que, na

argumentação de Joaquim Murinho, as decisões do Poder Executivo apareciam como ordens à corte de contas. Some-se a isso, agora, o fato de o contrato do *funding loan* não haver sido registrado na instituição de controle externo.

Nesse episódio, uma vez mais, Sales e Murinho valeram-se de interpretação da legislação vigente. Dentre as exclusões à análise prévia do Tribunal de Contas permitidas pela norma que o organizou em 1896 estavam as operações de crédito autorizadas em lei, quando a reserva fosse julgada necessária ao seu êxito. O *funding loan* não foi registrado no TCU logo após sua assinatura, em 15 de junho de 1898, tampouco nos anos seguintes, já sob Campos Sales. O presidente e seu ministro interpretaram que a reserva fora indispensável para o acordo e perseguiram políticas para viabilizar os compromissos ali assumidos independentemente da análise prévia da corte. Quem se encarregou de explicitar esse ponto de vista no Congresso, ao defender a política financeira do governo, foi o deputado pernambucano Barbosa Lima na sessão de 15 de setembro de 1900:

V. Exa. sabe, até hoje o *funding loan* não foi registrado; o Tribunal de Contas, que até hoje, diga-se de passagem, não nos mandou o relatório que tinha o dever de nos enviar nos primeiros dias das nossas sessões, no relatório que no anno passado nos enviou não cogitou absolutamente dessa pretensa irregularidade; ora si o seu principal dever é informar-nos das irregularidades desta natureza, oriundas da falta de registro ou dos registros sob protesto, não se comprehende que sendo isso uma irregularidade, o Tribunal de Contas naquelle relatório não tivesse dito alguma cousa ao Congresso; logo a conclusão a tirar é de que esse acordo não depende desse registro (BRASIL, 1900a, p. 292).

Barbosa Lima explicitou a concepção do governo sobre o registro prévio do *funding*, que seria inexigível. Em complementação, mencionou um aspecto do controle posterior, o envio de relatório anual do TCU ao Parlamento. Esse relatório não era o exame prévio das contas anuais do governo, que não era realizado e sequer contava com regulamentação. Sua principal utilidade seria a de concentrar as informações das medidas tomadas pela corte de contas quanto aos registros prévios e outras ações fiscalizatórias. O deputado não cobrava, pois, a existência do parecer sobre as contas do governo, para subsidiar o julgamento legislativo das mesmas. Com efeito, o Congresso Nacional não desenvolveu esse assunto. Acomodado à política dos estados, seguiu sem conferir concretude ao disposto no artigo 34, item 1º, da Constituição. Esse assunto reclamou a atenção dos parlamentares tempos depois, na virada para os anos 1910, e será objeto de análise no próximo capítulo.

Quanto aos aspectos que se vem analisando até este ponto, é hora de sistematizar as evidências colhidas e explicitar a primeira proposição desta tese: de Prudente de Moraes à política dos estados de Campos Sales, assentou-se um *aggiornamento*, uma ressignificação de

elementos da arquitetura institucional que os saquaremas consolidaram nas searas da contabilidade do setor público e da tomada de contas.

### 3.5 Das negativas

*Este último capítulo é todo de negativas. Não alcancei a celebridade do emplasto, não fui ministro, não fui califa, não conheci o casamento. Verdade é que, ao lado dessas faltas, coube-me a boa fortuna de não comprar o pão com o suor do meu rosto. Mais; não padeci a morte de D. Plácida, nem a semidemência do Quincas Borba. Somadas umas coisas e outras, qualquer pessoa imaginará que não houve mingua nem sobra, e conseqüentemente que saí quite com a vida. E imaginará mal; porque ao chegar a este outro lado do mysterio, achei-me com um pequeno saldo, que é a derradeira negativa deste capítulo de negativas: — Não tive filhos, não transmiti a nenhuma creatura o legado da nossa miséria (ASSIS, 1881, p. 388-389).*

Somadas as pontas referentes ao capítulo introdutório, sobre o período imperial, e ao presente capítulo, pode-se afirmar que esta foi, até aqui, uma história do que não foi; de projetos total ou parcialmente frustrados, mas com algum saldo.

De 1826 ao final do Império, os esforços para criar um Tribunal de Contas e realizar a codificação do sistema de contabilidade pública não obtiveram êxito. Prevaleceu a concepção saquarema do texto constitucional de 1824, que reforçava o poder do imperador como chave do sistema político e que, portanto, não admitia a existência de uma instituição autônoma que revisse os atos relacionados às receitas e despesas dos ministros de Sua Majestade, com o objetivo de conferir meios para que o Parlamento efetivasse a responsabilização política dos mesmos. A República, ao nascer, criou a corte de contas, em um momento inundado por aquilo que Rui Barbosa denominou maré de ideias generosas. Entretanto, desse ponto até a estabilização do regime efetuada por Campos Sales, assistiu-se a uma luta dos agentes do Poder Executivo para escapar às limitações impostas pelo controle externo. Adicionalmente, não se avançou no sentido da codificação das normas contábeis do setor público.

Pode-se afirmar que a maré de ideias generosas durou de 1890 a 1892, da criação da corte de contas por Rui Barbosa até sua primeira regulamentação, por Serzedello Corrêa. Daí até o mandato de Campos Sales, tratou-se de procurar meios para que o espírito liberal que alimentou a criação do Tribunal de Contas não resultasse na efetiva prática liberal de *checks and balances*. Floriano Peixoto, que assinou sem compreender o decreto que dava poder de veto prévio absoluto de Tribunal de Contas, arrependeu-se imediatamente e, em sentido diametralmente oposto ao regulamento que assinara, propôs decretos que anulariam a corte na prática. Sua perspectiva não prosperou, como também não avançou a sistematização das normas contábeis, de cuja falta ressentia-se o TCU.

Foi-lhe negada a possibilidade de contar com um sistema de contabilidade pública que harmonizasse a miríade de normas financeiras existentes e conferisse linguagem clara para a expressão dos balanços públicos a serem por ela fiscalizados. Rui Barbosa asseverou que mancaria a instituição sem a codificação da contabilidade pública, porém não avançou nessa direção. Rodrigues Alves afirmou que, sem a referida codificação, o controle rigoroso por parte do TCU seria impraticável, mas preferiu relaxar o controle a conferir-lhe os meios para avançar. Joaquim Murinho e Campos Sales calaram quanto a essa necessidade e consolidaram, na prática, o esmaecimento da efetividade dos controles a cargo do Tribunal de Contas.

Já Floriano queixara-se de que o controle prévio exercido pelo Tribunal embarçava a marcha da administração e pervertia o sistema republicano, ao criar uma instituição superior a um poder de Estado. Rodrigues Alves, na gestão Prudente de Moraes, viu também empecilhos à ação administrativa e agiu para removê-los, com a ajuda de parlamentares como o deputado Leopoldo de Bulhões. Tratava-se de, passada a maré de boa vontade, fazer refluir a onda liberal e reafirmar o poder da Presidência da República sobre o orçamento. As previsões legais foram fornecidas pelas normas que reorganizaram a corte de contas em 1896, mas isso não foi suficiente para que o discurso segundo o qual o Tribunal de Contas deveria ser a sentinela dos orçamentos perdesse apelo, porque, o Poder Executivo, embora se ressentisse da intromissão do órgão de controle nessa seara, não conseguia controlar os seus orçamentos. Eles seguiram tão deficitários quanto eram no Império, para a frustração dos republicanos históricos que, desde a propaganda, acusavam o regime imperial de ser o déficit.

Essa situação foi alterada por Campos Sales. Ele foi alçado à presidência alegando representar o Partido Republicano histórico, que repudiava o facciosismo partidário, considerava o Poder Executivo responsável por dirigir a nação e tinha como prioridade a reabilitação das finanças e do crédito nacionais. A fim de implementar o *funding loan*, apoiou o ministro Joaquim Murinho para reduzir o meio circulante e promover um ajuste fiscal vigoroso. Despesas foram cortadas; impostos, criados e majorados. A função de sentinela dos orçamentos conferida ao Tribunal de Contas desapareceu das mensagens presidenciais e dos relatórios produzidos pelo ministro da Fazenda. Em seu lugar, assentou-se a noção da responsabilidade presidencial pelo equilíbrio das contas. Quanto ao TCU, teve suas decisões, por mais de uma vez, contornadas pelo Poder Executivo, por que consideradas obstáculos à sua política financeira.

O contrato do *funding loan* não foi registrado na corte de contas. Valendo-se da possibilidade aberta pela lei de 1896, que isentava do controle prévio as operações de crédito para as quais a reserva quanto às informações fosse indispensável ao seu êxito, o presidente

levou adiante os compromissos decorrentes do acordo sem submetê-lo ao registro no Tribunal de Contas. O primeiro regulamento dos impostos de consumo foi registrado sob protesto; o segundo foi publicado sem sequer ter sido enviado ao TCU. O regulamento do imposto dos selos, por seu turno, foi mandado executar a despeito da negativa de registro por parte da corte de contas, que o impugnara por discordar da elevação do valor das multas nele contido. A codificação das normas de contabilidade pública, que seria o complemento à criação do Tribunal de Contas, não foi realizada, e sequer foi objeto de atenção do presidente e de seu ministro. Em suma, em todas as questões consideradas estratégicas para a política financeira do governo Campos Sales, o Poder Executivo impôs-se. O Parlamento, em sua maioria, apoiou a abordagem do presidente.

Com efeito, o apoio do Parlamento, instituição que se beneficiaria da ação fiscalizatória o Tribunal de Contas, permite vislumbrar o lugar que coube ao controle das contas públicas na República estabilizada a partir da interpretação conservadora à liberal Constituição de 1891. O Congresso acomodou-se não apenas com a ausência da codificação das normas de contabilidade pública, mas também com a letra morta que se tornou o artigo 34, 1º, da Constituição, que dizia respeito à tomada das contas do governo. Não editou regra para regulamentar os procedimentos de julgamento dos balanços gerais, fosse para estabelecer o papel da análise prévia do TCU ou o seu próprio, de poder julgador. Essa omissão foi um pilar fundamental, ver-se-á, do funcionamento sistema de contabilidade pública e prestação de contas por toda a Primeira República. Por mecanismos diversos, o governo não teve suas contas julgadas pelos parlamentares a partir dos subsídios fornecidos por pareceres prévios do órgão de controle externo. No esquema de estabilização de Campos Sales, o Poder Executivo predominava sobre o Legislativo, dirigia-o, como o presidente dizia. Não cabiam, pois, as interferências prévias embaraçosas para os objetivos dos governos, nem a efetiva apreciação posterior das contas de governo. O espaço possível à ação de controle circunscreveu-se às contas de gestão, referentes aos ordenadores de despesas e receitas na ponta, sem implicação política para o presidente da República.

À diferença do arranjo institucional inglês discutido por North e Weingast (1989), que ampliou o acesso ao crédito pelo estado por meio do fortalecimento das funções orçamentárias e fiscais do Parlamento, o caminho escolhido para resolver o problema financeiro brasileiro e recuperar o crédito do país consistiu em assentar um equilíbrio institucional centrado no Poder Executivo. No entanto, como asseverou Lessa (2015), a eficácia desse arranjo dependia do grau de acordo entre o presidente da República e os estados, e poderia sofrer solavancos. O bom entendimento do presidente com as oligarquias prevaletentes nas disputas política estaduais

garantia-lhe maiorias dóceis no Congresso. O corolário, para as questões aqui discutidas, é que se desenvolveu a prática parlamentar de impor poucos obstáculos à gestão orçamentária do Poder Executivo e de não levar adiante processos de responsabilização de agentes políticos com base nos subsídios fiscalizatórios oferecidos pelo Tribunal de Contas.

Desse modo, o controle externo das contas públicas teve existência formal garantida pela República, mas foi impossibilitado de funcionar segundo o espírito liberal que animara sua constituição. Faltava-lhe a consolidação das normas orçamentárias, financeiras e contábeis para racionalizar os trabalhos; o Poder Executivo possuía ampla margem para ignorar as ações de controle prévio; e o Congresso pouco interesse tinha nos subsídios que as ações do TCU pudessem oferecer para o julgamento das contas de governo. Significa dizer que, se os conservadores do Império resistiram a criar o Tribunal de Contas porque não admitiam uma instituição independente do Poder Executivo e com a atribuição de fiscalizá-lo em apoio ao controle parlamentar, a República criou-a e conferiu-lhe esse papel técnico-político na Constituição, mas mitigou-o nas normas infraconstitucionais ou negou-o por meios comissivos e omissivos. Essa é a natureza do que chamo aqui de *aggiornamento* conservador do sistema saquarema de contabilidade pública e tomada de contas.

Lessa (2015), em particular, explorou as semelhanças entre as concepções de governo administrativo de Campos Sales e do Visconde do Uruguai. Para ele, o modelo de pacto político do presidente representou uma reedição seletiva das concepções do prócer saquarema. Em sintonia com essa concepção, defende-se aqui que, no âmbito da contabilidade e do controle das contas públicas, houve uma modernização conservadora do sistema imperial. Modernização porque, se o Império foi somente de negativas com relação à fiscalização independente das contas públicas e à codificação da contabilidade pública, os primeiros anos da República produziram algum saldo em meio às suas negativas, a exemplo de Braz Cubas.

A República não codificou a contabilidade pública nos seus anos de consolidação; ela não estabilizou o regime com base nos *checks and balances* e esvaziou as faculdades fiscalizatórias do Poder Legislativo; conseqüentemente, ela não permitiu o pleno desenvolvimento das ações de responsabilização por abusos a partir da ação do Tribunal de Contas. No entanto, o Tribunal existia e isso, por si, significou um saldo, uma modernização com relação ao modelo saquarema. Não foi mais possível negar simplesmente a existência do controle externo, fez-se necessário manter sua forma desnaturando sua essência. Tratou-se, pois, de um esforço qualitativamente distinto daquele realizado pelos saquaremas para obstar a criação de uma corte de contas. Foi preciso construir uma engenharia institucional que congregasse aspectos formais, como normas infraconstitucionais que permitiam à

administração contornar as ações do TCU, e informais, um padrão composto por omissões e práticas por meio das quais os presidentes da República não eram incomodados pelo Tribunal de Contas e pelo Parlamento na execução e no julgamento dos orçamentos. Essa engenharia, assentada no pacto da política dos estados, operava como um sofisticado anel de Gíges institucional. Se o pacto funcionava bem e os presidentes contavam com um Parlamento dócil, ela fazia as vezes do engaste do anel, de modo a esvaziar a fiscalização da corte de contas e tornar invisíveis à responsabilização os agentes do Poder Executivo. Um travejamento do pacto, no entanto, poderia implicar que o engaste do anel virasse para o lado da visibilidade dos abusos e desequilíbrios na execução orçamentária.

Essa possibilidade de uso do Tribunal em casos de crises, aliás, foi uma das decorrências de sua simples existência. Com o funcionamento azeitado do pacto entre o presidente e os governadores, a ação da corte de contas ficava reduzida em face da administração federal, mas, em caso de instabilidades, a instituição estava lá e poderia ser instada a cumprir seu papel de auxiliar do Parlamento no controle da execução orçamentária e na responsabilização política de agentes do Executivo. Outra decorrência da existência do Tribunal de Contas consistiu em impulsionar medidas para superar uma das omissões que limitavam seu funcionamento, a carência da codificação da contabilidade pública. O próximo capítulo desenvolve, entre outros pontos, essas duas questões.



#### 4 O ATOLEIRO DAS CONTAS PÚBLICAS E O TRABALHO DE SÍSIFO

*A nove anos de agitações e descrédito sucederam quatro de reconstrução e oito de progresso e confiança e todos doze de paz interior. Mas em vez de persistirem os homens nessa senda, um dia, querendo impedir uma candidatura presidencial, em lugar de organizarem-se para resistir, como se fizera em 1894 contra o imenso poder de Floriano, voltaram a namorar os quartéis. Sem sair da banha, uma espada produziu o efeito procurado. E o trabalho de Sísifo recomeçou [...] (MONTEIRO, 2005, p. 73).*

*Tudo conspirava contra a contabilidade. O projeto Dídimos da Veiga estava imobilizado na Câmara, o Tesouro Nacional não funcionava bem, o Tribunal de Contas não tinha elementos para cumprir sua missão e, como consequência, tínhamos uma desordem imensa nas contas. Em matéria de contabilidade estávamos, pode-se dizer, num atoleiro, com cerca, pela qual não se podia sair. Em 1914, porém, a cerca foi aberta num ponto e o terreno começou a solidificar-se. (LOBO; MORAES JUNIOR, 1941, p. 4).*

As duas epígrafes que abrem este capítulo apresentam visões distintas sobre a organização das contas públicas no período anterior ao mandato do presidente Hermes da Fonseca. A de Tobias Monteiro remete a uma periodização conhecida pela literatura sobre a consolidação da República no Brasil: nove anos de tumultos seguidos pela estabilização do regime. Para ele, os doze anos que se seguiram à posse de Campos Sales como presidente foram de reconstrução das finanças públicas e de paz política, ambas interrompidas pelo governo Hermes da Fonseca. Por outro lado, o final desse quadriênio, para os contadores Ubaldo Lobo e João Ferreira de Moraes Junior, representou o início da superação da desordem que julgavam imperar até então na contabilidade e nas contas públicas.

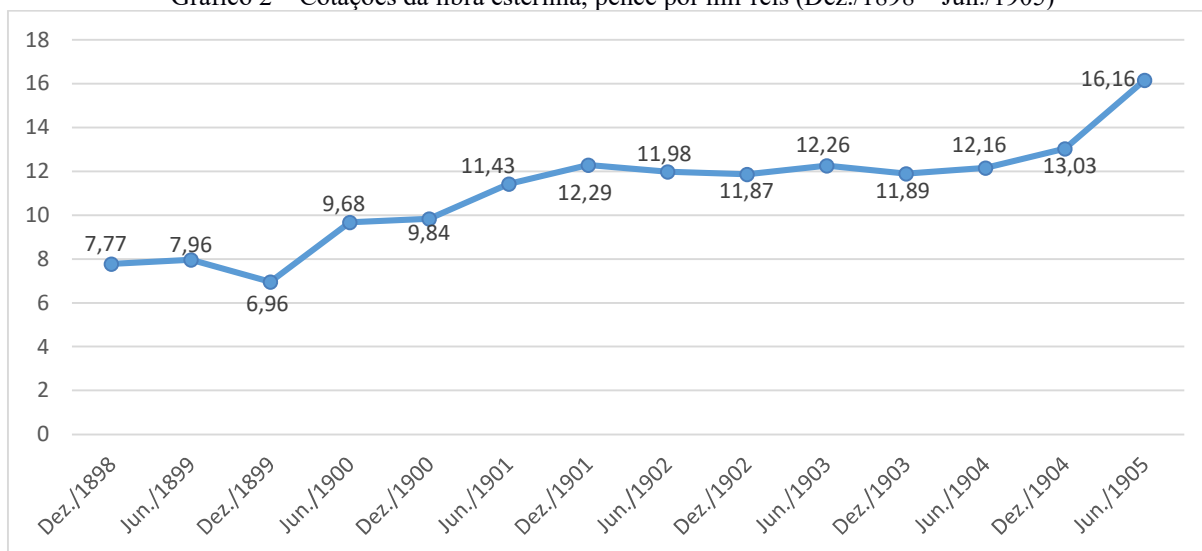
O excerto que se deve a Tobias Monteiro pertence ao livro que ele escreveu sobre a viagem de Campos Sales à Europa para a negociação do *funding loan*. Na condição de jornalista enviado pelo Jornal do Commercio, ele acompanhou os passos do presidente eleito pelo continente europeu em 1898 e publicou cartas sobre o assunto naquele ano e em 1900. Em 1928, reviu-as em livro, acrescentando-lhes uma mirada perspectiva sobre os desenvolvimentos políticos da República. A interpretação abraçada por Tobias Monteiro é semelhante à visão de Campos Sales sobre seu próprio governo, isto é, um período de pacificação política e reconstrução do crédito brasileiro. A obra do político campineiro encontraria paralelo nos anos de reconstrução econômica e conciliação política de 1850 a 1852, que estabilizaram o Império após as últimas revoltas que o sacudiram. A historiografia problematizou as noções de estabilização política e de ajuste financeiro da República associadas a Campos Sales.

Quanto à política, por exemplo, autores como Carone (1972), Lessa (2015) e Backes (2006) trataram da rotinização do funcionamento das instituições e do mecanismo de produção

de maiorias estáveis no Congresso Nacional, decorrentes da política dos estados. Não o fizeram, no entanto, com o tom reverente de Tobias Monteiro. Os problemas derivados da estabilização conservadora foram apontados. Os mais eloquentes deles foram a dimensão exígua do demos (LESSA, 2015), isto é, da participação da população no processo político; a tendência à perpetuação dos mesmos grupos oligárquicos nos governos estaduais e a escassa possibilidade de acesso das oposições ao governo dos estados e da União (CARONE, 1972); a consequente assunção de um caráter violento pelas disputas políticas estaduais, com constantes intervenções federais, revoltas estaduais e decretações de estado de sítio (LYNCH, 2011); e a intensificação do fenômeno do coronelismo (CARONE, 1972), entendido como superposição de formas próprias do regime representativo a uma estrutura social e econômica inadequada (LEAL, 2012), com hipertrofia do poder privado, capaz de fazer favores porque detém bens de fortuna (QUEIROZ, 2006).

No que diz respeito à política financeira, Campos Sales obteve sucesso em sua meta prioritária de valorização do mil-réis, por meio de uma política monetária restritiva e uma política fiscal que comprimiu despesas e ampliou receitas. Os resultados das execuções orçamentárias foram demonstrados na Tabela 5 do capítulo anterior. O efeito da política de Sales e Murinho sobre o câmbio pode ser apreciada no Gráfico 2.

Gráfico 2 – Cotações da libra esterlina, pence por mil-réis (Dez./1898 – Jun./1905)



Fonte: adaptado de IBGE (1990, p. 593-594).

De uma taxa que oscilava de 6 a 7 pence por mil-réis em 1898, o governo Campos Sales proporcionou um salto para algo entre 11 e 12 pence por mil-réis. Esse patamar foi atingido em meados de 1901 e perdurou por metade do quadriênio de Rodrigues Alves, quando se iniciou,

novamente, uma trajetória de apreciação da moeda nacional até a cotação de 15 a 17 pence por mil-réis a partir de 1905.

De modo geral, a historiografia retomou os resultados obtidos pela política econômica de Campos Sales, sua importância para o cumprimento dos compromissos decorrentes do *funding loan* e seus efeitos recessivos. Fritsch (1988) notou a determinação com que o presidente perseguiu a deflação e o aumento de impostos que viabilizaram, por um lado, a valorização da moeda nacional e, por outro, os recursos orçamentários para pagar as obrigações externas. Campos Sales (1983, p. 106) chamava essa determinação de “têmpera rija e vontade firme”, sem recuos, numa aliança defensiva e ofensiva com o ministro da Fazenda. Os efeitos negativos da política contracionista, no entanto, foram amplamente apontados. Fritsch (1988, 1989) creditou à política deflacionária iniciada por Campos Sales a causa da severa crise bancária de 1900. Para ele, a continuidade dessa política por Rodrigues Alves teria dificultado a retomada do nível doméstico de atividades econômicas. Peláez e Suzigan (1981, p. 145) foram mais duros e consideraram a política econômica do ministro Murinho um “evento histórico realmente lamentável”, que quase teria fomentado a destruição do sistema monetário brasileiro. O saneamento das finanças, segundo Cardoso (2006), teve como efeito colateral a drástica redução do investimento público e uma crise sem paralelo na história econômica do Brasil. Delfim Netto (2009) registrou que não houve socorro do governo à lavoura de café, premida pela valorização cambial e a queda de preço do produto. Por fim, como se viu no capítulo anterior, as importações de equipamentos industriais foram sensivelmente reduzidas, embora Szmrecsányi (2002) tenha apontado que isso não obstou o processo de industrialização que se desenhou no estado de São Paulo e Marson (2012) tenha identificado a fundação de importantes empresas de máquinas e equipamentos no período.

Pode-se asseverar, todavia, que a historiografia concentra suas críticas nas consequências recessivas produzidas pelo ajuste monetário e das contas públicas. Nesse sentido, pode causar estranheza uma crítica que coloque em questão não os efeitos da organização das contas, mas à existência mesma da organização. Esse ponto de vista está refletido na segunda epígrafe que abre este capítulo. Nela, os contadores João Ferreira de Moraes Junior e Ubaldo Lobo oferecem uma visão alternativa sobre a arrumação das contas públicas no período anterior a 1914. Para eles, em texto que justificava o anteprojeto de reforma da contabilidade pública que apresentaram ao presidente Getúlio Vargas, havia desordem nas contas até 1914; o sistema de contabilidade pública seguia estagnado; o Tesouro Nacional e o Tribunal de Contas não desempenhavam seus papéis a contento.

O texto da justificativa escrita pelos contadores prestava-se não apenas a convencer o presidente da República quanto à oportunidade da reforma que haviam desenhado para o sistema de contabilidade pública federal; ele lustrava as trajetórias profissionais dos seus autores. Afinal, 1914, o ano no qual o cerco à contabilidade pública teria arrefecido e a ordenação das contas teria principiado, coincidia com a intensificação da participação de Moraes Junior e outros contadores, do Rio de Janeiro e de São Paulo, nas atividades de reorganização do Tesouro Nacional e dos serviços de contabilidade federal.

O tom crítico de Lobo e Moraes Junior com relação ao sistema de contabilidade pública e tomada de contas até 1914 tinha como referência duas das negativas com as quais o capítulo anterior foi encerrado. Primeira, Campos Sales equilibrou os orçamentos, mas relegou o Tribunal de Contas a um papel diminuído em razão do funcionamento domesticado do Parlamento. Segunda, ele não tocou na codificação das normas de direito financeiro, as contábeis incluídas. O projeto Dídimo a que se referiram Lobo e Moraes Junior foi a tentativa do governo Rodrigues Alves de vencer uma das negativas herdadas. Dídimo Agapito da Veiga já frequentou as páginas desta tese, na condição de ministro e presidente do Tribunal de Contas da União. Na gestão do ministro Joaquim Murinho, teve que defender as prerrogativas da instituição de controle em face das reiteradas ações que a contornavam; na administração de Leopoldo de Bulhões, ele foi convidado a organizar o projeto do Código de Contabilidade.

Este capítulo discute o funcionamento das instituições de contabilidade pública e tomada de contas após terem sido inseridas na moldura da política dos estados a partir de um *aggiornamento* do modelo saquarema de administração e prestação de contas. O projeto Dídimo constitui o ponto de entrada para a primeira seção do capítulo, que trata da política de Leopoldo de Bulhões com relação ao sistema de contabilidade federal. A segunda seção discute como o Convênio de Taubaté impactou decisivamente os desenvolvimentos ulteriores em matéria de contabilidade pública no estado de São Paulo e na União. A terceira explora como as fricções na política dos estados na virada para os anos 1910 impactou a questão da tomada das contas públicas. A quarta se detém sobre os eventos que, segundo Lobo e Moraes Junior, representaram o fim do cerco à contabilidade pública e o começo da ordenação das contas públicas. A quinta seção discute uma das decorrências do referido processo de reordenação: o aceleramento da vida associativa contábil, com a conseqüente composição de um novo foro para a discussão das questões atinentes à contabilidade pública. A sexta seção consolida os argumentos expendidos ao longo do capítulo e o conclui.

#### 4.1 Os balanços não inspiram confiança

*A deficiência dos dados fornecidos pelas repartições de Fazenda não permite dar-vos a situação real do Thesouro no momento presente. Não inspiram confiança os balanços provisórios de que dispomos, organizados com elementos muito incompletos, assentando em estimativas e cálculos que podem soffrer alterações profundas (BRASIL, 1903, p. III).*

O pacto de estabilização da República estabelecido por Campos Sales foi testado nas eleições legislativas de 1900 e mostrou-se funcional. Francisco Glicério, líder da ala concentrada do PRF, foi degolado pela Comissão de Reconhecimento da Câmara dos Deputados. Érico Coelho, que verbalizara a insatisfação dos industriais com o governo, sequer conseguiu a reeleição. Com a maioria solidificada no Congresso, Campos Sales ajustou-se com os governadores e teve papel decisivo em sua sucessão, indicando o nome de Rodrigues Alves para a presidência, em um movimento que gerou dissidência dentro do Partido Republicano Paulista (CASELECCHI, 1987; LEVI-MOREIRA, 1991).

Conselheiro do Império, Rodrigues Alves havia cumprido mandatos de deputado provincial e geral pelo Partido Conservador, tendo aderido à República depois de sua proclamação. Adesista, como os republicanos históricos chamavam os que seguiram caminho político semelhante, foi ministro da Fazenda dos governos Floriano Peixoto e Prudente de Moraes, ocasiões nas quais se mostrou discursivamente favorável ao equilíbrio dos orçamentos, mas não conseguiu alcançá-lo na prática. Seu nome foi apoiado pelo presidente, republicano histórico, precisamente por suas convicções econômicas. Campos Sales (1983, p. 183-184) ansiava por um sucessor que pudesse “levar adiante a obra encetada, sobretudo no concernente à política financeira [...] A situação da República é tal que ela precisa menos do político do que do administrador”.

Campos Sales (1983, p. 185) desejava, no entanto, algo mais do que convicções. A seu ver, fazia-se necessário o administrador “firmemente resolvido a perseverar”, do tipo de tempera rija como ele. Isso seria indispensável para impedir o que se verificava ao se cotejar os relatórios dos ministros anteriores ao seu governo, Rodrigues Alves incluído, com a realidade: a enunciação de princípios são em matéria de política financeira, mas que não eram aplicados na prática. Campos Sales acreditou haver encontrado em Rodrigues Alves esse administrador após corresponder-se com ele. Em carta que respondia à sondagem para assumir a candidatura à presidência, Rodrigues Alves escreveu ao presidente o que ele desejava ler: “tenho para mim como grave ainda a situação financeira, que tem de ser por muito tempo eixo de nossa vida política e administrativa” (CAMPOS SALES, 1983, p. 191).

Foi além do enunciado, como almejava Campos Sales. As linhas ortodoxas da política financeira foram seguidas por Rodrigues Alves, mas sem a necessidade de ajustes impopulares, que o primeiro já patrocinara. De fato, como asseverou Cardoso (2006), o governo espalhou, a partir do Rio de Janeiro, uma aura de modernidade lastreada num período de prosperidade. O ministro da Fazenda encarregado de manter a política de valorização da moeda e de equilíbrio orçamentário foi Leopoldo de Bulhões, político goiano que compartilhava com Joaquim Murinho fortes convicções metalistas. Segundo Peláez (1971), as ações do ministro Bulhões deram sequência à estabilização do volume de moeda e à diminuição dos déficits orçamentários iniciadas por Murinho. Como esta seção deixará claro, no entanto, houve diferenças consideráveis entre Bulhões e Murinho no trato com o Tribunal de Contas e quanto à abordagem conferida à sistematização das normas de contabilidade pública.

A introdução do primeiro relatório que o ministro Leopoldo de Bulhões submeteu ao presidente Rodrigues Alves lembrava os termos empregados na prestação de contas que o então ministro Rodrigues Alves submetera ao presidente Prudente de Moraes em 1895. Os textos repetiam-se na reclamação quanto à insuficiência de dados confiáveis e tempestivos por parte dos serviços fazendários e contábeis. Era a mesma, também, a queixa de que a falta de funcionários impactava negativamente os serviços do ministério, que não conseguia apreciar devidamente, assim, as operações de despesas e receitas, “nem oferecer base segura para o equilíbrio orçamentário e para o exame, fiscalização e julgamento da administração financeira” (BRASIL, 1903, p. III).

A leitura da abertura do relatório de Leopoldo de Bulhões deixa a impressão segundo a qual os anos de Joaquim Murinho à frente da pasta da Fazenda, em que pese todo o ajuste fiscal recessivo, não resultaram em organização dos serviços responsáveis pela administração e controle das contas públicas no âmbito do Poder Executivo. O ministro lamentou, por exemplo, o grande atraso no levantamento dos balanços dos exercícios financeiros findos, atentando para o fato de que o último balanço definitivo publicado até a posse de Rodrigues Alves referia-se ao exercício de 1894. Ademais, informou haver tomado providências para que fossem publicados os balanços dos exercícios de 1895 e 1896, bem como fossem organizados aqueles atinentes aos anos financeiros de 1897 a 1900.

Com efeito, a abordagem desenvolvida por Bulhões para as questões concernentes à organização do Ministério da Fazenda era crítica ao legado deixado por seus antecessores. Enquanto Murinho iniciara sua gestão com ênfase nas medidas legislativas que conduziram ao fim da faculdade emissora do governo, ao aumento da arrecadação e ao controle das despesas; Bulhões solicitou ao Congresso meios para organizar o ministério. Seus pedidos versavam

sobre a autorização para aumentar o contingente de servidores fazendários e para sistematizar as normas de contabilidade pública.

Primeiro, repisou uma das queixas de Murinho, sobre a necessidade de restaurar a subdiretoria da Diretoria de Contabilidade do Tesouro Nacional, que havia sido extinta sob a justificativa de que parte de suas atribuições seria repassada ao Tribunal de Contas. Agregou, ainda, que se fazia necessário superar a “completa desorganização” em que caíra a Casa da Moeda, órgão subordinado ao ministério, e, para tanto, impunha-se “a criação de uma Contadoria e no aumento do pessoal de escripta [contábil]” (BRASIL, 1903, p. III). Depois, atacou a inadequação da legislação vigente para a contabilidade pública, cuja aplicação embaraçava os serviços do ministério com relação aos orçamentos. Lembrou que a lei imperial nº 99, de 1835, ainda regia a apresentação das propostas orçamentárias ao Poder Legislativo, que deveria ocorrer até oito de maio de cada ano. Incumbia ao Ministério da Fazenda viabilizar essa apresentação, centralizando e harmonizando as propostas orçamentárias setoriais, conforme disciplinava a Lei nº 23, de 1891. Entretanto,

São em regra baldados todos os esforços do Ministério da Fazenda para obter das repartições a seu cargo e das Secretarias dos outros Ministérios os elementos necessários à elaboração da proposta no tempo fixado pela lei. Estendendo-se as operações de despeza do exercício até 31 de março do anno seguinte, torna-se por demais escasso o prazo para a organização das tabellas e dos balanços o que devem ser remetidos ao Thesouro e que o habilitem a formular a proposta do orçamento. Esse trabalho é feito às pressas e raramente apresentado ao Congresso no início de suas sessões [...] A providência que me parece dar melhor resultado afastando os inconvenientes apontados, está consagrada no projeto de código de contabilidade, que será em breve submettido ao vosso exame (BRASIL, 1903, p. V-VI).

O alvitre defendido por Bulhões para sanar o problema da confecção apressada e da apresentação extemporânea das propostas orçamentárias consistia na possibilidade de adoção de um sistema retificativo, pelo qual as proposições inicialmente submetidas ao Parlamento pudessem ser ulteriormente detalhadas e complementadas. Esse expediente seria contemplado pelo projeto de Código de Contabilidade, que o ministro já havia mandado elaborar nos primeiros meses de sua gestão.

O excerto acima aduz uma diferença substancial na forma como Leopoldo de Bulhões lidou com a questão do controle das contas públicas em comparação com seus antecessores. Com Campos Sales e Joaquim Murinho, a preocupação com a prestação de contas ao Parlamento praticamente desaparecera nos documentos por eles produzidos. O Poder Legislativo foi instado a aprovar as medidas de ajuste fiscal e monetário; as negativas impostas pelo Tribunal de Contas para os registros dos regulamentos dos impostos foram ignoradas. Com

Leopoldo de Bulhões, um antigo padrão discursivo, que associava o dever tempestivo da prestação de contas com a necessidade da codificação da contabilidade pública, foi ressignificado. Não se tratou de uma retomada pura simples do padrão discursivo que predominou entre os liberais do Império e os ministros da Fazenda republicanos, de Rui Barbosa a Bernardino de Campos. Leopoldo de Bulhões contemplava a necessidade de dispor sobre o controle externo no Código de Contabilidade, mas o essencial da codificação, segundo se depreende dos seus relatórios, consistia no fortalecimento dos instrumentos contábeis disponíveis para subsidiar a administração financeiro-orçamentária efetuada pelo Poder Executivo, não para a tomada de contas. Ademais, Bulhões foi além do discurso em termos de codificação da contabilidade pública. Primeiro encomendou ao presidente do Tribunal de Contas da União, Dídimo Agapito da Veiga, a redação do projeto do Código. Segundo, efetivamente submeteu o texto resultante à apreciação do Congresso.

Dídimo Agapito da Veiga, como já visto, militava havia longa data no campo do controle das contas públicas. Antes da criação do Tribunal de Contas, era o responsável pela seção de contencioso do Tribunal do Tesouro, isto é, operava no coração do sistema de contabilidade pública e tomada de contas arquitetado pelos saquaremas e sistematizado doutrinariamente pelo Visconde do Uruguai (1862). Com a criação do TCU, foi remanejado para o órgão, que viria a presidir entre 1894 e 1918. Já nessa condição, coube-lhe reafirmar, ainda que com efeito essencialmente discursivo, a natureza e as atribuições da corte em face da ação do ministro Murinho, que contornava suas negativas de registro prévio e afirmava mandar o Tribunal efetivar os registros sob protesto. Também Leopoldo de Bulhões possuía um histórico de envolvimento com as questões do controle das contas públicas, derivado de sua atuação nas comissões de orçamento da Câmara dos Deputados e do Senado Federal. Sua experiência lança luzes sobre as razões pelas quais, tendo mantido a política financeira de Murinho, destoou deste quanto à abordagem conferida às normas de contabilidade pública.

Antes de ser ministro, Leopoldo de Bulhões fora deputado constituinte em 1891, deputado federal de 1891 a 1893 e senador entre 1894 e 1902, sempre por Goiás, estado hegemônico politicamente por sua família. Metalista, Bulhões contrapôs-se à política bancária e de ampliação do meio circulante levada a cabo por Rui Barbosa quando deputado constituinte (BRASIL, 1926a). Deputado federal, compôs a Comissão de Orçamento que propôs, em 1892, um projeto de lei para reformar o plano geral dos orçamentos da República, sob a justificativa semelhante à que o animou na questão do Código de Contabilidade: a inadequação e o caráter esparso das normas herdadas do Império para lidar com os orçamentos na República. Como visto no capítulo anterior, o projeto foi barrado no Senado (BRASIL,



1892c). Três anos depois, senador, fez parte da Comissão de Finanças e, ao lado do senador Campos Sales, foi coautor do projeto que flexibilizava a faculdade do veto absoluto que o Tribunal de Contas poderia opor aos registros de despesas e receitas (BRASIL, 1895b). Nesse caso, propôs excluir da apreciação da corte de contas as operações de crédito, faculdade usada por Prudente de Moraes e Campos Sales ao não submeterem ao registro prévio o contrato do *funding loan*.

As referências ao histórico de Leopoldo de Bulhões como parlamentar são úteis não apenas para rastrear seu interesse pelas normas regulamentares dos orçamentos e do controle de contas, mas, também, para precisar a natureza de seu interesse. Não se tratava, como no caso de Rui Barbosa, de oferecer ao Tribunal de Contas a linguagem contábil com a qual ele pudesse efetuar a fiscalização orçamentária nos termos liberais de *checks and balances*. Bulhões apoiava, afinal, a existência de ampla latitude à ação do Poder Executivo quanto aos orçamentos, mas distensionou as relações com o órgão de controle externo, valendo-se dos préstimos de seu presidente para organizar o projeto do Código de Contabilidade.

Bulhões apresentou o projeto do Código ao presidente Rodrigues Alves como um instrumento de fortalecimento da capacidade de gestão e de fiscalização do Ministério da Fazenda:

O código de contabilidade, cujas bases encontrareis adiante, consolida todas as disposições relativas à formação, execução e liquidação do orçamento, fiscalização das despesas, tomada de contas dos ordenadores e responsáveis e desenvolve o princípio contido no art. 3º, §1º, da lei de 30 de outubro de 1891, que incumbe ao Ministério da Fazenda dirigir e uniformisar o serviço de contabilidade geral da União, exercendo fiscalização sobre todas as repartições, dependentes ou não do mesmo Ministério, que tenham a seu cargo a escripturação de receita ou despesa (BRASIL, 1903, p. VI).

O ministro mirava, essencialmente, o fortalecimento dos instrumentos de gestão a disposição de sua pasta e o controle interno ao Poder Executivo. Seu objetivo consistia em fazer com que os balanços inspirassem confiança e fornecessem os subsídios adequados à busca do equilíbrio dos orçamentos. A aproximação com o Tribunal de Contas, portanto, não atualizava os termos empregados por ministros anteriores a Murinho, para os quais a sistematização das normas constituía precipuamente um meio complementar à ação da corte de contas; tampouco apontava para a reversão das normas e práticas que flexibilizavam os controles prévios a cargo do Tribunal. Ela, todavia, procurava aproveitar a larga experiência de seu presidente nos campos do direito financeiro e da contabilidade do setor público. Em contrapartida, atendia uma das demandas da corte, a saber, a extensão de seus tentáculos pelos estados da federação.

A autorização para o governo elaborar o projeto do Código de Contabilidade foi concedida na Lei nº 953, de 29 de dezembro de 1902, que orçou as receitas para o exercício financeiro de 1903, o primeiro inteiramente sob a gestão de Rodrigues Alves. Um evento ilustra, ao mesmo tempo, como foram assentadas as relações entre Poder Executivo e Parlamento na política dos estados e a diferença de disposição dos ministros Murtinho e Bulhões com relação à codificação da contabilidade pública.

Em dezembro de 1901, a Câmara dos Deputados discutia a última lei de receitas do governo Campos Sales. Serzedello Corrêa, apoiador da política financeira do presidente, ofereceu emenda para incluir um artigo que autorizasse o governo a organizar o Código de Contabilidade. A emenda não foi aceita sob a justificativa de que continha ordem ao Poder Executivo: “mas o modo por que está redigido o final da emenda é que é frisante [...] já não é uma autorização, a medida é imperativa” (BRASIL, 1902b, p. 30). A disposição imperativa foi recusada em dezembro de 1901, e Murtinho seguiu inerte quanto ao Código. Um ano depois, em dezembro de 1902, foi aprovada a autorização para a codificação das normas de contabilidade pública e de tomada de contas na lei de receitas, em termos segundo os quais o Parlamento facultava a ação ao governo, não o obrigava. Cinco meses depois, o ministro Bulhões deu andamento à autorização, por meio de ofício da Fazenda de 18 de maio de 1903, no qual foram fixados os pontos a serem abrangidos pelo projeto (BRASIL, 1903).

O primeiro ponto a ser contemplado pelo projeto, segundo as instruções de 18 de maio, deveria ser a unificação da contabilidade da República por meio da centralização dos serviços contábeis no Tesouro Nacional, com a conseqüente extinção das contabilidades especiais de cada ministério. O segundo ponto consistia em reafirmar que “a contabilidade continuará a ser por exercício, tal qual existe desde 1840” (BRASIL, 1903, p. 23). O terceiro ponto deveria estabelecer que a contabilidade, quanto ao seu objeto, fosse classificada como de pessoal e de material, incluindo-se nessa última o controle dos imóveis da União. O quarto ponto determinou que o projeto contemplasse a divisão da contabilidade pública esquematicamente em três especializações que refletiam o ciclo orçamentário: contabilidade legislativa, dedicada à formulação dos orçamentos; contabilidade administrativa, referente à execução orçamentária; e contabilidade judiciária, aplicada à tomada de contas e à fiscalização (BRASIL, 1903).

Dentre as preceituações referentes à contabilidade legislativa, dois pontos merecem destaque. Primeiro, recomendava-se a revogação da prática de separar receitas e despesas em duas leis diferentes, instituída pelo Decreto nº 2.887, de 1879. O objetivo dessa medida consistia em garantir a unidade formal do orçamento, consolidando em uma única peça as despesas e as receitas. Como se verá no capítulo seguinte, o Código de Contabilidade de 1922 contemplou

essa diretriz, mas as práticas de votação dos orçamentos não a seguiram até o final da Primeira República. Segundo, o Código deveria conter disposições sobre a divisão do orçamento em uma parte fixa e outra variável. Isso retomava a ideia do projeto formulado pela Comissão de Orçamento da Câmara dos Deputados em 1892, com a participação de Bulhões, mas que não foi aprovado pelo Senado.

Sobre a contabilidade administrativa, as diretrizes do ofício de maio de 1903 cingiram-se à previsão de distribuição de créditos orçamentários quinze dias antes do início do exercício financeiro, às regras para escrituração das despesas antecipadas e para a restituição de receitas indevidamente arrecadadas. Já os pontos a serem considerados com relação à contabilidade judiciária tocavam em duas questões sensíveis para a consolidação institucional do Tribunal de Contas. Primeiro, atendia-se uma demanda da corte de contas ao determinar que o projeto do Código contemplasse a criação de delegações suas nos estados federados, de modo a estender a fiscalização sobre a aplicação dos dinheiros federais para além da capital federal e assim romper uma limitação prática à sua ação. Segundo, a proposição determinava que as contas anuais do governo fossem antes analisadas pelo Tribunal de Contas. Esse ponto era sensível não apenas ao TCU, mas à divisão de poderes na República, pois tratava de regulamentar as disposições para concretizar o julgamento das contas de governo.

Como se vem defendendo aqui, a República deu um passo adiante com relação ao Império e criou o Tribunal de Contas inspirado pelo espírito liberal de Rui Barbosa. No entanto, a estabilização da instituição na macroestrutura do Estado republicano deu-se sob influxo conservador, que buscou retrain o alcance da fiscalização efetuada pela corte de contas e reafirmar a superioridade do Poder Executivo nas questões relacionadas aos orçamentos, atualizando, assim, o modelo saquarema de contabilidade pública e tomada de contas. Isso estava refletido concretamente na questão do julgamento das contas do governo. Os liberais do Império e Rui Barbosa esperavam que o tribunal oferecesse aos parlamentares os subsídios técnicos para a responsabilização dos agentes do Poder Executivo, por suas ações durante a execução orçamentária. Ora, a peça por excelência para tanto seria o parecer do exame prévio das contas. Não havia, porém, norma que o regulamentasse e, portanto, não era feito e disponibilizado ao Congresso. O artigo 89 da Carta Magna mandava o Tribunal de Contas liquidar as contas de receitas e despesas e verificar sua legalidade antes que fossem prestadas ao Congresso. Nada, porém, se prescrevia sobre a apresentação das contas em si. A ausência de regras claras de atuação da corte no processo de apreciação das contas do governo pelo Parlamento era uma das ausências por meio das quais a República mantinha a instituição de controle externo sem realizar seu papel político mais relevante.

Com a estabilização política de Campos Sales em funcionamento, a maioria do Congresso não se ressentia de sua ausência também. A existência de ruídos na política dos estados, porém, poderia mudar o estado das coisas. Em face da demora de tramitação do projeto do Código de Contabilidade, que dava tratamento a tal questão, a Comissão de Tomada de Contas da Câmara dos Deputados apresentou um projeto para regulamentar a apresentação do parecer em 1909 e, em 1911, baixou-se o decreto regulamentador da questão. Ela continuou, todavia, em análise no âmbito do projeto do Código de Contabilidade, que, quando foi aprovado, promoveu alterações na dinâmica de emissão de parecer prévio. As discussões de 1909 a 1911 serão objeto de atenção na terceira seção deste capítulo. A forma como o parecer prévio foi tratado pelo Código de Contabilidade aprovado em 1922 será tratada no capítulo seguinte.

Por ora, retenha-se que o projeto do Código, com as disposições de uniformização contábil e regulamentação do processo de tomada de contas, foi redigido rapidamente pelo presidente do Tribunal de Contas, Dídimo Agapito da Veiga, e submetido à Câmara dos Deputados na sessão de 31 de dezembro de 1903 (BRASIL, 1904a). O autor do projeto afirmou depois que o redigira em cinco meses apenas (VAMOS..., 1915). Do relatório de Bulhões à apresentação do projeto ao Congresso, parecia acelerar-se a história que associava a codificação da contabilidade pública e o controle externo independente. Foram consumidos cinquenta e oito anos de 1845, quando Alves Branco propôs criar um tribunal de contas e recomendou a realização da sistematização de normas de direito financeiro que fossem úteis aos seus trabalhos, até o relatório de Bulhões em 1903. Dali até o último dia do ano, em poucos meses, o Congresso recebeu o texto da proposta do Código. A aceleração, entretanto, parou por ali. A tramitação do projeto estendeu-se por dezoito anos.

O projeto era longo; seus 788 artigos não apenas compilavam a legislação orçamentária e contábil desde 1834, mas apresentavam inovações. Submetido ao Congresso em dezembro, ele já estava pronto em outubro e teve seu conteúdo tornado público pela Gazeta de Notícias do dia sete daquele mês (CÓDIGO..., 1903). Havia dois títulos, um sobre contabilidade geral e outro sobre a classificação da contabilidade. O primeiro título concentrava-se na centralização da contabilidade no Tesouro e na uniformização dos seus procedimentos. O título II concentrava as recomendações do ofício de 18 de maio e dividia-se em cinco capítulos. O primeiro tratava da contabilidade orçamentária por exercícios e dos casos em que se aplicaria o regime de gestão (caixa). O segundo estendia-se sobre a contabilidade material e de pessoal. Os outros três capítulos dispunham sobre a contabilidade legislativa, a administrativa e a judiciária.

O capítulo sobre a contabilidade administrativa esmiuçava procedimentos de escrituração das despesas e das receitas, além do levantamento dos balanços. O capítulo referente à contabilidade legislativa dispunha sobre a organização dos orçamentos de despesa e de receita, assim como das contas anuais referentes à execução orçamentária. Esse aspecto ligava-se ao capítulo referente à contabilidade judiciária por meio da ação do Tribunal de Contas, que deveria, em exposição sucinta, indicar ao Congresso o resultado do exame das contas do governo, concluindo por sua regularidade ou não. O exame prévio de despesas e receitas, com veto relativo, foi mantido pelo projeto, mas o mais relevante para eficácia da fiscalização efetuada pelo Tribunal de Contas dizia respeito à sua organização. O projeto previa uma reforma dos serviços da corte, com a criação de um corpo técnico instrutivo, apto a subsidiar os trabalhos deliberativos dos juizes, e com o estabelecimento de delegações estaduais do Tribunal nas capitais dos estados. Essas medidas eram cruciais porque atacavam ausências que, na prática, encurtavam o raio de ação da instituição de controle externo e se coadunavam com o papel reduzido que lhe cabia no pacto da política dos estados.

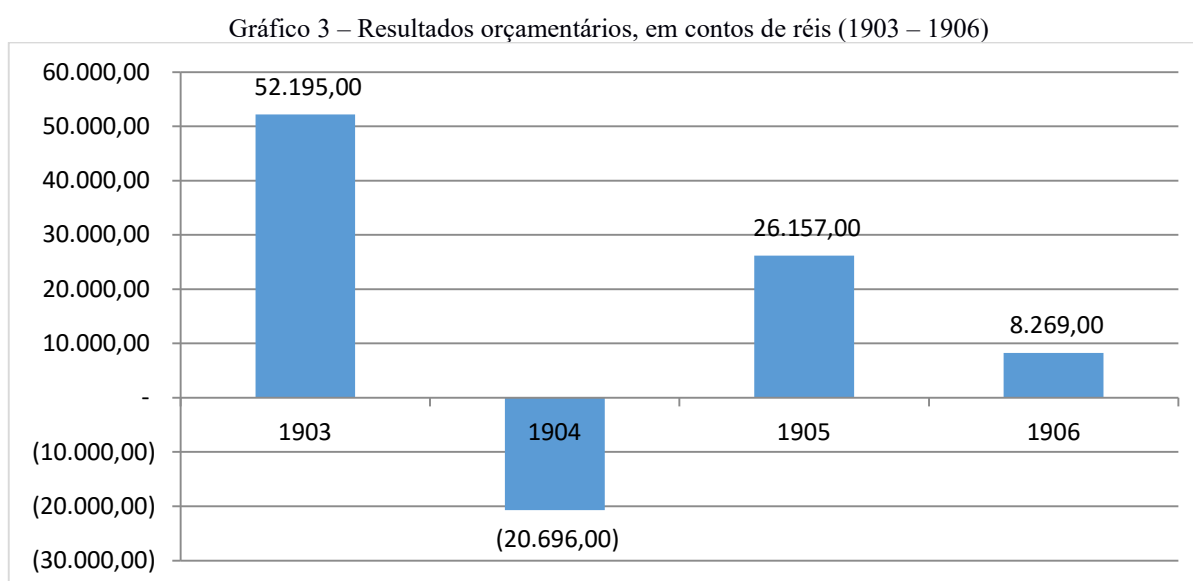
Ante a extensão do texto e das implicações para o sistema de execução dos orçamentos, tomada de contas e responsabilização dos agentes ordenadores de despesas, o trâmite da propositura foi longo e resultou em um Código muito menor, com 108 artigos. Isso, todavia, em 1922. Nos anos imediatamente subsequentes à apresentação do projeto, Leopoldo de Bulhões insistiu, em vão, na necessidade urgente de deliberar sobre ele.

No relatório apresentado em 1904, o ministro começou por afirmar que o atraso nos serviços de confecção dos balanços definitivos estava sendo vencido e que o balanço de 1900 já estava no prelo. Para ele, a melhora devia-se à execução do Decreto nº 1.178, de janeiro de 1904, que, apesar de recente, atendera aos seus reclamos e atacara as causas da desorganização dos serviços ao recriar a 3ª Subdiretoria de Contabilidade do Tesouro Nacional e ao criar cargos de contador e procurador nas delegacias fiscais da República (BRASIL, 1904b). Para o presidente Rodrigues Alves, essas medidas, ademais, haviam deixado “o Thesouro em condições de atender, de prompto, às exigências do serviço público, habilitando o governo a apreciar *pari passu* o movimento da receita e da despesa” (BRASIL, 1904d, p. 39). O acréscimo de pessoal decorrente da criação dos novos cargos concorrera, segundo Bulhões, para debelar os atrasos nas remessas dos balanços mensais dos estados, mas era medida incompleta. “Como complemento da reforma [representada pelo Decreto nº 1.178, de 1904], torna-se necessária a aprovação do Código de Contabilidade” (BRASIL, 1904c, p. IV).

No relatório de 1905, Bulhões foi mais enfático: “torna-se cada vez mais urgente a adoção do Código de Contabilidade” (BRASIL, 1905c, p. 8). O ministro apelava ao

patriotismo do Congresso ao solicitar a aprovação do projeto na sessão de 1905 ainda, já que a necessidade da codificação se lhe afigurava imperiosa. Sem ela, a seu ver, seria impossível aperfeiçoar a contabilidade pública em bases mais modernas. Não se encontram nas fontes indícios de que o presidente da República tenha comungado do mesmo senso de urgência de seu ministro, e essa é a razão provável para a não deliberação do projeto. Seu relator na Comissão de Finanças da Câmara dos Deputados era o deputado mineiro David Campista, que entregou seu parecer na sessão de 29 de dezembro de 1905 (NOTAS..., 1905b). O projeto do Código não foi votado, contudo. Bulhões retornou à carga no relatório de 1906, reforçando a necessidade de sua aprovação (BRASIL, 1906e). O quadriênio de sua gestão à frente da pasta da Fazenda encerrou-se, entretanto, sem a apreciação legislativa da matéria.

Bulhões deixou o ministério com resultados orçamentários equilibrados como mostra o Gráfico 3.



Fonte: adaptado de IBGE (1990, p. 616).

O ministro manteve a tarifa-ouro reinstituída por Murinho e os impostos de consumo. Os resultados da execução orçamentária foram positivos em três exercícios do quadriênio. As execuções orçamentárias no quadriênio 1903-1906, portanto, seguiram a tendência de controle estabelecida no quadriênio anterior, no qual ocorreram superávits em 1899 e 1902.

Se os balanços mostravam controle das contas públicas, as normas que regiam a confecção deles seguiam esparsas. Bulhões não obteve a aprovação da codificação da contabilidade pública pelo Congresso, embora reputasse a medida indispensável para a gestão fazendária. Essa concepção da importância da codificação diferenciava-o daqueles que o antecederam, no Império ou na República, e associavam a codificação prioritariamente à

complementação do trabalho de fiscalização do Tribunal de Contas. Diferenciava-o, também, de Murinho, que não tratou da questão. A concepção inaugurou uma tendência que se consolidaria ao longo da República: a codificação das normas de contabilidade pública tinha o fim precípua de modernização dos serviços fazendários e não de auxiliar a fiscalização do TCU. Essa noção surge clara nos relatórios de Bulhões. Embora o órgão de controle externo tenha sido contemplado no projeto, afinal elaborado por seu presidente, o ministro não enxergava na relação com o controle externo a essência da medida. Como ele mesmo afirmou, a compilação das normas era “o elemento poderoso e imprescindível à reforma das Repartições da Fazenda” (BRASIL, 1905c, p. 496), que desejava organizar em moldes mais modernos. Tratava-se, pois, de fazer com que os balanços inspirassem confiança e as informações sobre a execução orçamentária chegassem ao ministro de maneira mais ágil e clara.

Entendemos que a mudança de ênfase na importância da codificação da contabilidade pública, de apoio à prestação de contas a instrumento de gestão, conformou o segundo pilar de atualização do modelo saquarema de administração e controle das contas públicas. O primeiro, como discutido, foi a definição do papel da corte de contas, que ficava circunscrita às rotinas que não embaraçassem os objetivos da administração executiva enquanto o presidente e os parlamentares se entendessem nos marcos da política dos estados. O segundo consistiu na definição da função principal da modernização, e posterior codificação, das normas de contabilidade pública: instrumento de apoio à administração pública, que deveria ser conduzida pelo Poder Executivo, livre do facciosismo da política, em consonância com os princípios delineados por Campos Sales (1983). O fato de a codificação conferir uma linguagem contábil sistematizada que facilitava a apreciação parlamentar das contas do Poder Executivo era um subproduto. Seu efetivo emprego fiscalizatório demandaria mais do que a simples existência de um código, exigiria vontade política, cuja ocorrência dependeria do funcionamento da política dos estados.

Se a codificação da contabilidade pública não foi efetuada sob Rodrigues Alves, a função que lhe atribuiu Leopoldo de Bulhões foi vitoriosa, como se verá no capítulo quatro, que discutirá como o Código de Contabilidade foi aprovado e implementado. Assim, a não aprovação do projeto não pode ser entendida como simples derrota de Bulhões. Seu sentido de urgência não foi atendido, mas o espírito que imprimiu à questão permaneceu. Com efeito, o maior revés para os pontos de vista do ministro foi o Convênio de Taubaté e o consequente estabelecimento da Caixa de Conversão, que envolveram a ação do deputado David Campista, seu sucessor no Ministério da Fazenda.

David Campista, viu-se acima, foi o primeiro relator do projeto do Código de Contabilidade na Comissão de Orçamento da Câmara dos Deputados. Ele foi, também, o relator do projeto da Caixa de Conversão naquela casa legislativa e o ministro da Fazenda do presidente Afonso Penna, sucessor de Rodrigues Alves. A próxima seção revisita o Convênio de Taubaté para explorar uma relação negligenciada pela historiografia: sua importância para o desenvolvimento do sistema de contabilidade pública do estado de São Paulo, que serviu, depois, como modelo para a União.

#### 4.2 A essência da administração fazendária e o café

*Na actualidade é o Tesouro regido por grande número de disposições legais esparsas e – sobretudo em matéria de contabilidade que é a essência mesma da administração fazendária – o tempo substituiu por práticas inconvenientes princípios salubres, aliás sem revogação expressa, na legislação dominante. (BRASIL, 1908, p. 347).*

David Campista, a se tomar o excerto que introduz esta seção, coincidia com Leopoldo de Bulhões quanto à importância da contabilidade pública para a administração fazendária. Relator do projeto do Código de Contabilidade, Campista não se referiu a ele nos relatórios que dirigiu ao presidente Afonso Pena. Isso não significa que se tenha omitido com relação à contabilidade federal; apenas que escolhera outro caminho para lidar com a questão, uma ainda mais consistente com a atualização, na República, do modo saquarema de lidar com as instituições de contabilidade pública. O ministro preferiu propor uma reforma do Tesouro Nacional a dedicar-se à aprovação do Código de Contabilidade. Seu projeto foi apresentado à Câmara dos Deputados em dezembro de 1907 e o excerto acima faz parte de sua introdução.

A reforma do Tesouro Nacional, todavia, foi precedida por outra, efetuada pelo estado de São Paulo dois anos antes. A contabilidade do Tesouro paulista foi reformada para atender às demandas decorrentes do Convênio de Taubaté. Essa ação envolveu profissionais contábeis cujo impacto na modelação das instituições republicanas de contabilidade pública, dali até o final dos anos 1920, foi crescente. A ela nos voltaremos agora. Em seguida, trataremos do projeto federal.

As mudanças no tesouro paulista foram normatizadas em 1905 e postas em prática em 1906, mas a razão de sua existência decorre de um longo processo de redução do preço de exportação do café, começado com a crise norte-americana de 1894 e alimentado por safras abundantes do produto (DELFIM NETTO, 2009). A situação dos produtores não encontrou socorro nas políticas dos presidentes paulistas Campos Sales e Rodrigues Alves, ambos



decididos a perseguir a valorização cambial e o equilíbrio dos orçamentos. A política dos estados e o saneamento financeiro de Campos Sales encontraram resistência no próprio estado de origem do presidente. Em 1901, formou-se o Partido Republicano Dissidente de São Paulo (PRD), inconformado com a forma como Campos Sales escolhera Rodrigues Alves para sucedê-lo (CASELECCHI, 1987; LEVI-MOREIRA, 1991).

Em 1902, um dos membros da dissidência, Júlio de Mesquita, abriu amplo espaço em seu jornal para a manifestação de outra inconformidade, com a política cafeeira de Murinho, que receitava a operação do mercado para restabelecer os preços do café. O engenheiro Augusto Ramos escreveu um longo artigo, publicado em números, a começar por 8 de maio, com o título “Valorização do café”. O número IV, que saiu n’O Estado de São Paulo de 11 de maio, explicitou sua proposta. Ela consistia em um convênio internacional entre os principais países produtores para regular os estoques de café e garantir que cafeeiros adicionais não fossem plantados. “A aplicação do convenio exigiria a criação de uma lei federal ou estadual, pouco importa [...] a lei de que precisamos será uma lei creada por nós brasileiros para a felicidade do Brasil” (VALORIZAÇÃO..., 1901, p. 1).

Mais de uma lei foi necessária e nem todos concordaram sobre serem elas para a felicidade do país. As ideias de Augusto Ramos foram sistematizadas em projeto pelo empresário Alexandre Siciliano. O projeto Siciliano foi promovido pela Sociedade Paulista de Agricultura e encontrou acolhida no governo de Jorge Tibiriçá em São Paulo (SOARES JÚNIOR, 1958). Tibiriçá foi o candidato a governador chancelado pela Comissão Central do PRP e apoiado tanto pelo presidente Rodrigues Alves quanto por Bernardino de Campos. Nessa condição, não despertou entusiasmo nos dissidentes, como notou seu biógrafo, Rodrigo Soares Júnior (1958). A situação, no entanto, viraria com a participação decidida de Tibiriçá na costura e na implantação do Convênio de Taubaté.

A atuação decidida de Jorge Tibiriçá afastou-o de Rodrigues Alves, que, como o ministro Leopoldo de Bulhões, era contrário à intervenção no mercado de café. Ademais, segundo Soares Júnior (1958), Rodrigues Alves considerou abusiva da autoridade presidencial a medida monetária complementar ao plano de valorização do café, a Caixa de Conversão.

Com efeito, a primeira medida legislativa necessária para a aprovação dos termos do Convênio de Taubaté foi aprovada no Congresso Nacional por influxo de Tibiriçá em dezembro de 1905. Tratava-se de uma emenda ao projeto de lei que orçava a receita da União para o exercício de 1906. O texto inicial da emenda autorizava o governo federal a entrar em acordo com os estados cafeeiros para valorizar o café. Ela foi proposta pelo deputado Cândido

Rodrigues, articulador político do presidente de São Paulo no Congresso (CALDEIRA, 2017), e assinada por outros quarenta e três deputados, David Campista entre eles (BRASIL, 1906a).

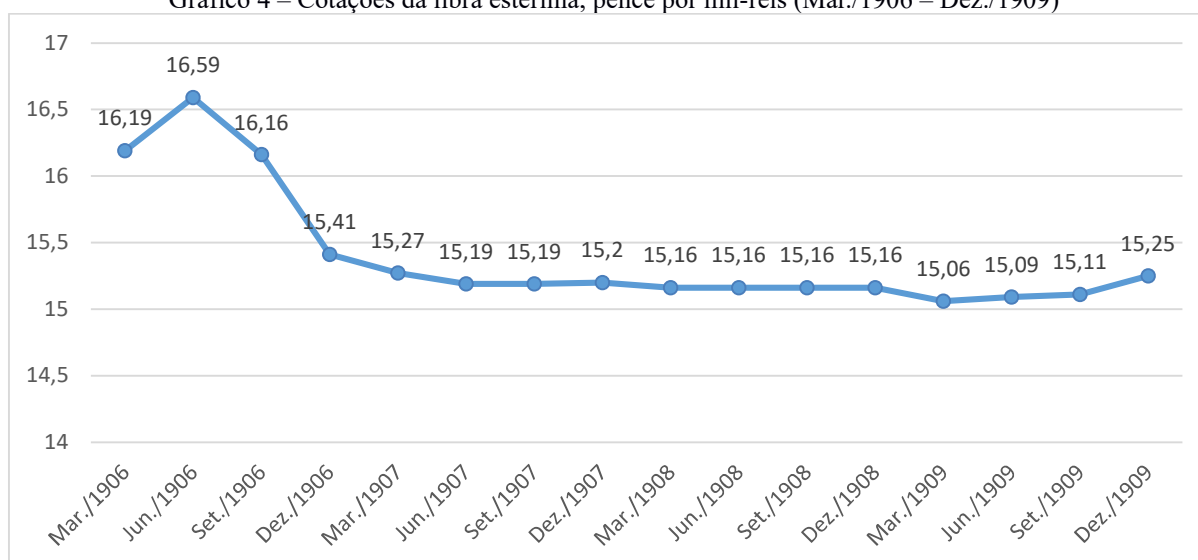
O texto afinal aprovado foi mais amplo do que o originalmente apresentado por Cândido Rodrigues. O deputado mineiro Ribeiro Junqueira acresceu a disposição segundo a qual o governo federal endossaria as operações de crédito que fizessem os governos dos estados a fim de viabilizar a valorização do café. Seu texto foi aprovado pela Comissão de Orçamento da Câmara dos Deputados em 5 de dezembro de 1905 (BRASIL, 1906b). Érico Coelho, defensor de teses industriais que não se elegera em 1900 e retornara à Câmara em 1903, votou contra o texto, cognominando-o de emenda do *trust* do café (BRASIL, 1906b). O item X do artigo 2º da Lei nº 1.452, de 30 de dezembro de 1905, que orçou as receitas para 1906, consagrou o texto do deputado Ribeiro Junqueira, com o adendo que obrigava os estados envolvidos na valorização do café a oferecer garantias em ouro para a União, quando ela endossasse operações de crédito (BRASIL, 1905b). Garantida a primeira disposição legal que envolvia a União, o ano de 1906 foi de tramitação do projeto que tornou nacional o apoio à intervenção no mercado de café, transformado no Decreto nº 1.489, de 6 de agosto de 1906 (BRASIL, 1906c); e do projeto que criou a Caixa de Conversão<sup>32</sup>, consagrado no Decreto nº 1.575, de 6 de dezembro de 1906 (BRASIL, 1906d).

Contra a Caixa insurgiu-se, em vão, Leopoldo de Bulhões, para quem o instrumento ameaçava destruir a política financeira seguida desde Murinho, pois “a caixa que se vae crear é denominada – de conversão, mas – de emissão será pela força das cousas e de emissão inconversível” (BRASIL, 1906e, p. XI). David Campista respondeu a essa crítica na Câmara em 1906, como relator do projeto de criação da Caixa, e no primeiro relatório que apresentou como ministro da Fazenda. Para ele, a política de Bulhões implicava elevações bruscas e temporárias do câmbio, que não favoreciam os lucros dos produtores. A Caixa de Conversão não seria uma adesão ao regime de emissão, antes “a verdadeira natureza e funcções do aparelho hoje creado tende, sobretudo a manter, como até aqui tem mantido, a estabilidade cambial” (BRASIL, 1907, p. VI). Com efeito, o mecanismo pensado para preservar os ganhos em moeda nacional dos cafeicultores, evitando-se valorizações cambiais, mostrou-se efetivo e estabilizou a relação da moeda brasileira com a libra na casa dos 15 pence por mil-réis, como fixado no artigo primeiro do decreto que criou a Caixa de Conversão.

---

<sup>32</sup> Inspirada na *Caja de Conversión* criada na Argentina em 1899. À diferença dela, que tornou conversível todo o meio circulante argentino, a Caixa de Conversão agia somente sobre parte do meio circulante, uma particularidade do padrão-ouro brasileiro (FRITSCH, 1988; TORELLI, 2004).

Gráfico 4 – Cotações da libra esterlina, pence por mil-réis (Mar./1906 – Dez./1909)



Fonte: adaptado de IBGE (1990, p. 593-594).

Como o Gráfico 4 mostra, a instalação da Caixa de Conversão em dezembro de 1906 trouxe o câmbio do patamar dos 16 para o dos 15 pence por mil-réis, no qual permaneceu por todo o mandato de Afonso Pena, apesar da contrariedade de Leopoldo de Bulhões, que retornou ao Ministério da Fazenda no ano e meio em que Nilo Peçanha completou o mandato de falecido presidente. O novo ministro, à diferença do antecessor, retomou a prédica em favor da aprovação do Código de Contabilidade, mas o que mais o distanciava era a questão monetária. Bulhões não se conformava com a estabilização do câmbio em 15 pence por mil-réis. Ele entendia que isso anulava as disposições da Lei nº 581, de junho de 1899, que criou os fundos de resgate e garantia de papel-moeda com vistas a retomar a paridade de 27 pence por mil-réis, no espírito da política valorizadora de Campos Sales e Joaquim Murinho. Bulhões desejava usar os bilhetes depositados na Caixa de Conversão para a valorização cambial e não para a sua estabilização (BRASIL, 1909g).

Não nos deteremos mais nos detalhes de tramitação dos projetos e no conjunto de ações decorrentes da implementação da primeira defesa do café e do funcionamento da Caixa de Conversão. Há vasta bibliografia que trata desses assuntos. É o caso, por exemplo, de Delfim Netto (2009), referência na questão, para quem houve êxito na intervenção no mercado cafeeiro, mas ao custo da abertura de um precedente negativo; de Fritsch (1988), que avaliou a reforma monetária representada pela Caixa de Conversão como uma ampla e inevitável reação política aos efeitos nocivos da política monetária aplicada desde Murinho para diversos setores da economia brasileira, não apenas para a cafeicultura; de Thomas Holloway (1978), que atentou para a ampliação o papel econômico do governo de São Paulo e para os ganhos possibilitados

pela política de valorização para os parceiros europeus e norte-americanos; da tese de Torelli (2004) sobre a política cambial e a defesa do café; da biografia de Jorge Tibiriçá (SOARES JÚNIOR, 1958), que contém descrições do envolvimento do então presidente de São Paulo na construção do esquema de valorização; e mais recentemente da abordagem de Caldeira (2017), francamente favorável à defesa do café. Para os limites desta tese, importa discutir a reforma do Tesouro de São Paulo que Jorge Tibiriçá patrocinou para proporcionar a execução do convênio de Taubaté.

No plano federal, o presidente de São Paulo conseguiu uma emenda no orçamento da receita da União em dezembro de 1905, para garantir o endosso federal às operações de crédito que ele sabia imprescindíveis, em razão da magnitude da intervenção que se preparava. Como o artigo 8º do Convênio de Taubaté autorizou o estado de São Paulo a contrair um empréstimo externo no valor de 15 milhões de libras esterlinas, fazia-se necessário controlar a origem dos recursos e sua aplicação na constituição dos estoques de café. Era preciso, afinal, possuir informações que permitissem avaliar o andamento do programa valorizador. Para tanto, o Congresso Estadual aprovou o Decreto nº 1.335, de 12 de dezembro de 1905, que instituiu a escrituração contábil em forma comercial no Tesouro Estadual, isto é, aquela apoiada nas partidas dobradas. O método deveria ser implantado a partir de primeiro de janeiro de 1906 e, ao final de cada exercício, deveriam ser apresentadas as seguintes peças contábeis: balanços de ativo e passivo e de receita e despesa (SÃO PAULO, 1905a).

Essa reforma fez parte do conjunto de ações empreendidas por Tibiriçá, que contribuiu para expandir o poder do governo estadual mediante a modernização da administração pública, segundo Love (1982). O autor mencionou especificamente a expansão da força pública e a compra da estrada de ferro Sorocabana, porém as medidas tomadas no âmbito do Tesouro foram um marco dessa modernização, pois, além de conferirem os meios administrativos de controle das operações do programa de valorização do café, serviram de modelo para a modernização posterior do Tesouro Nacional.

A relação entre a reforma dos serviços do Tesouro e a política de valorização do café foi explicitada por um dos servidores diretamente envolvidos com o controle contábil das operações do plano valorizador, o contador Francisco D'Áuria. Ele teve papel destacado na conformação das instituições de contabilidade pública do estado de São Paulo e da União ao longo de sua longa trajetória profissional, assim como militou pela consolidação do campo

profissional dos contadores. Pouco conhecido pela historiografia, valemo-nos, aqui, de uma pequena nota sobre sua trajetória profissional para introduzi-lo<sup>33</sup>.

Natural da capital paulista, em 1906, formou-se pela escola de comércio “Álvares Penteado”, onde teve aulas com Horácio Berlinck. Neste mesmo ano, ingressou no serviço estadual, na Secretaria do Tesouro, sob a direção de Carlos de Carvalho, referência simbólica dos profissionais contábeis paulistas. Tanto Carvalho como Berlinck foram importantes para o ensino e a profissão contábeis no Brasil e ainda serão mencionados no transcorrer desta tese. Entre 1914 e 1916, D’Áuria participou da reorganização dos serviços de contabilidade da União, oportunidade na qual trabalhou com João Ferreira de Moraes Junior, contador já mencionado neste texto, coautor de uma das epígrafes que abrem este capítulo. Entre 1920 e 1923, foi Diretor de Contabilidade da Fazenda de São Paulo. De 1923 a 1928, contador-geral da República. Aposentado em 1929, peregrinou, no início dos anos 1930, por vários estados da federação, em trabalhos de reforma dos serviços contábeis locais. Em 1934, retornou ao Tesouro Paulista, para remodelar os serviços de contabilidade e a administração fazendária. Como fruto deste trabalho, criou-se a Contadoria Central do Estado, à frente da qual D’Áuria esteve até 1943, ocasião em que foi nomeado secretário estadual da Fazenda, cargo que ocupou até 12 de novembro de 1945. Autor de vários livros, D’Áuria foi, ainda, professor e diretor da escola “Álvares Penteado”, bem como docente do curso de Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo, quando recém-criado.

A reforma do Tesouro efetuada por Jorge Tibiriça e Albuquerque Lins foi a porta de entrada do contador paulistano no serviço público. O Decreto nº 1.335, de 12 de dezembro de 1905 estabeleceu a escrituração mercantil no Tesouro e determinou que a coordenação do serviço ficaria a cargo de um guarda-livros preferencialmente já vinculado à Secretaria da Fazenda. Em 22 de dezembro de 1905, treze dias após a edição da norma, o Correio Paulistano informou que o Secretário da Fazenda Albuquerque Lins, que sucederia a Jorge Tibiriça na presidência do Estado, telegrafara a São Carlos, a fim de convocar Carlos de Carvalho, coletor de rendas naquela municipalidade, para o cargo de guarda-livros do Tesouro (NOTAS, 1905a). D’Áuria efetuou, a partir da metade final de 1906, os registros das operações de defesa do café que envolviam o estado de São Paulo sob a supervisão de Carlos de Carvalho.

---

<sup>33</sup> Nossa principal fonte sobre a vida de D’Áuria é seu livro “Cinquenta anos de contabilidade”, de 1953, com complementações colhidas em fontes diversas. D’Áuria trabalhou suas memórias em vida, por meio de uma autobiografia que, em suas palavras, retrata o entrelaçamento de sua trajetória com a da própria profissão de contador no Brasil.

Os termos do decreto de reorganização da contabilidade do Tesouro e sua repercussão à época sugerem que houve uma inovação nos métodos contábeis na administração fazendária paulista. Todavia, já em 1868, no relatório por meio do qual o Conselheiro Saldanha Marinho passou o governo da província de São Paulo ao Coronel Joaquim Floriano de Toledo, havia um regulamento que organizava o Tesouro Provincial e determinava a realização da contabilidade em termos muito similares aos do decreto de 1905. O contador-chefe da Contadoria do Tesouro era responsável por “regular na contadoria o modo por que devem ser feitas a escripturação e contabilidade das rendas provinciaes, tendo por base a escripturação mercantil por partidas dobradas” (SÃO PAULO, 1868, Regulamento nº 6, p. 4). A escripturação mercantil, por partidas dobradas, portanto, era conhecida na administração pública do estado e estava difundida por algumas municipalidades, como São Carlos.

Efetivamente, a reorganização republicana do sistema de contabilidade pública do estado de São Paulo possui raízes na experiência do município de São Carlos, protagonizada pelo contador Carlos de Carvalho, espécie de patrono da contabilidade paulista. O Almanaque de São Carlos de 1894 dá conta de sua nomeação para a Recebedoria da Câmara e de seus métodos de trabalho, influenciado pela teoria contábil italiana e partindo da base propiciada pelo tenente Estanisláu Kruszynski.

Foi nomeado, pois, guarda-livros dessa importantíssima repartição [Recebedoria da Câmara] o sr. Carlos de Carvalho, o qual, depois de haver prestado o devido compromisso, começou a escripturar os livros hoje ali existentes, seguindo o método das partidas dobradas, e apresentando mensalmente um balanço no qual figuram o ativo e o passivo da municipalidade [...] Convém lembrar que não havendo antes um método regular de escripturar os livros, o sr. Carlos de Carvalho tomou como base um bem elaborado trabalho apresentado pelo hábil tenente Estanisláu Kruszynski, o qual calculara a receita e a despesa da municipalidade no primeiro trimestre do exercício 1892/3, adotando, para esse importante e bem feito trabalho, o belo sistema de escripturação ultimamente usado na Itália, nas repartições públicas e conhecido pelo nome Logismographia ou método Baroni – nome do seu inventor (CONTABILIDADE..., 2007, p. 43).

Ademais de creditar o método logismográfico a Baroni e não a Giuseppe Cerboni, o verdadeiro criador e responsável por sua implantação na Itália à época em que serviu como contador-geral do Reino, o Almanque produziu, segundo se depreende da discussão efetuada por Azevedo e Pigatto (2020), um mito, ao afirmar a realização da escripturação dos livros por partidas dobradas. Os autores não encontraram registros que demonstrassem a prática de registrar as transações orçamentárias e patrimoniais concomitantemente, valendo-se, para isso, das partidas dobradas. Eles, no entanto, reforçaram o papel inovador de Carlos de Carvalho, de difusão da teoria contábil italiana e de indução da utilização da contabilidade dual e, isto é,

aquela que registra os efeitos financeiros e patrimoniais dos eventos econômicos, a partir de sua inserção no Tesouro Estadual Paulista. Essa experiência reverberou no Tesouro Federal anos depois, como se verá.

Carlos de Carvalho liderou uma equipe formada em 1906. O *Correio Paulistano*, em 05 de janeiro daquele ano, cientificou os leitores do início da escrituração mercantil no Tesouro e do nome do auxiliar de Carlos de Carvalho, Theóphilo Nóbrega (NOTAS, 1906). A equipe seria reforçada, no mesmo ano, por Francisco D'Áuria. Em seu livro de memórias, D'Áuria deixou clara a relação entre a política de defesa do café e a contabilidade do Tesouro Estadual:

Em agosto de 1906 iniciaram-se as compras de café no intuito de regularizar a posição dos diferentes mercados [...] Atribuo meu ingresso no funcionalismo público a esse específico episódio da vida econômica de nosso Estado. Sim, porque eu fui destacado para fazer o exame e a escrituração das operações de “valorização do café”, em cujo serviço permaneci até junho de 1914 (D'ÁURIA, 1953, p. 16).

O estabelecimento da escrituração mercantil no estado de São Paulo em 1905 foi, de fato, um restabelecimento. Ele foi veiculado por uma norma muito menos detalhada do que foi o Regulamento nº 6, de 1868, que se estendia sobre todos os serviços que compunham o Tesouro Provincial. O decreto de 1905 era sucinto e foi complementado pela reorganização da Secretaria da Fazenda e do Tesouro do Estado, efetuada pelo Decreto nº 1.348, de fevereiro de 1906. A reorganização reunia a Secretaria e o Tesouro em um mesmo departamento, centralizando os serviços fazendários e contábeis do estado (SÃO PAULO, 1906). O serviço de escrituração dirigido por Carlos de Carvalho ficou atrelado à Inspeção da Secretaria e às suas duas contadorias. Nenhum dos decretos, todavia, entrou em detalhes sobre as atribuições das contadorias. A adoção da contabilidade dual no Tesouro paulista, estribada na escrituração por partidas dobradas, foi amplamente reconhecida pela imprensa (A BALBÚRDIA..., 1906; NECROLOGIA..., 1920) e tida como “o acontecimento máximo da época, para a história da contabilidade pública no Brasil” por D'Áuria (1953, p. 17). Parece-nos, contudo, que dois aspectos determinaram o prestígio da reforma de 1905 e o esquecimento do Regulamento de 1868.

O primeiro aspecto remete ao fato de o Regulamento de 1868 haver sido uma reforma administrativa apenas. O decreto de 1905, por seu turno, fazia parte de um conjunto mais amplo de ações, que incluíam a modernização da estrutura do governo paulista (LOVE, 1982) e a viabilização do controle das operações de intervenção no mercado de café (D'ÁURIA, 1953). Disso decorre uma diferença na aderência das disposições do regulamento e do decreto. A necessidade de se reforçar a escrituração mercantil e de buscar Carlos de Carvalho em São

Carlos indica que, apesar da previsão legal existente, os servidores da Fazenda paulista não aplicavam consistentemente o método contábil dito mercantil. O plano de valorização do café implicou a aplicação efetiva da escrituração patrimonial e o seu enraizamento no Tesouro de São Paulo.

Note-se, também, que as disposições sobre a contabilidade pública em São Paulo diziam respeito à ampliação da capacidade de gestão do Poder Executivo e de sua capacidade de prestar contas das operações de valorização; não houve qualquer relação com a criação de uma instituição de controle externo. Esse fato diferenciava a abordagem paulista da federal. À diferença da União, São Paulo não carregava o legado histórico de associação entre a atualização das normas de contabilidade pública e o sistema de controle externo. De fato, a reforma de 1905 concentrou-se naquilo que, à época, chamavam de contabilidade administrativa, e não na judiciária a cargo de uma corte de contas. O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo somente foi criado em 1923 e instalado em 1924, tendo como primeiro presidente o responsável pela reforma do Tesouro Estadual em 1905, Jorge Tibiriçá.

O segundo aspecto que diferencia o decreto de 1905 do Regulamento de 1868 relaciona-se ao contexto social de seu enraizamento. Favoreceu-o o fato de a aplicação dos métodos mercantis de contabilidade haver sido conduzida em uma época de adensamento do campo profissional da contabilidade em São Paulo e no Brasil, com a abertura e o reconhecimento de escolas, a organização de associações de classe e a existência de revistas para a difusão do saber e das boas práticas contábeis. O próprio Carlos de Carvalho contribuiu para esse adensamento não apenas com seu trabalho no Tesouro paulista, mas também com as numerosas obras que escreveu<sup>34</sup>.

A entrada de D'Áuria no serviço fazendário paulista, além de iluminar a relação entre a reforma da contabilidade do Tesouro e a política de valorização do café, permite vislumbrar o adensamento do campo profissional da contabilidade no estado de São Paulo. Ao ingressar no serviço público paulista, D'Áuria acabara de formar-se pela Escola de Comércio "Álvares Penteados", na qual ingressou em junho de 1903, quando a instituição de ensino contava com um ano de funcionamento. Sua fundação em 1902 foi fruto da mobilização da classe comercial paulistana e parte de um movimento que ganhou corpo com a República: a formação sistemática de profissionais da contabilidade em escolas reconhecidas e fiscalizadas pelo poder público.

O desenvolvimento industrial e comercial de São Paulo valia-se de guarda-livros, como então eram chamados os profissionais que lidavam com a escrituração de livros contábeis,

---

<sup>34</sup> Dentre eles, *Estudos de Contabilidade* (1908), que depois contou com mais três volumes, *Problemas de Escrituração* (1942) e *Tratado Elementar de Contabilidade* (1928).



erraticamente formados. Em São Paulo, a República não herdara do Império escolas para formar profissionais que lidavam com a contabilidade. O Colégio Mackenzie, a partir de 1886, passou a oferecer um Curso Superior de Comércio (GARCEZ, 2004), que, se não formava profissionais contábeis especificamente, preparava para o exercício das funções comerciais. O curso, todavia, sob a justificativa de não ser atrativo, foi transformado em técnico comercial. O caráter esparsa da formação refletiu-se nas diferentes posições encontradas na literatura acerca do pioneirismo do ensino contábil em São Paulo. Martins, Silva e Ricardino (2006) argumentam que a Escola Politécnica de São Paulo, já em 1894, fornecia certificados de contador para os concluintes de seu curso preliminar. Saes e Cytrynowicz (2001) situam as origens dos cursos superiores de Economia, Contabilidade e Administração nos técnico-comerciais estabelecidos com o advento da República e indicam que, em São Paulo, foi a Escola Prática de Comércio, fundada em 1902, o primeiro estabelecimento a formar guarda-livros. O ponto que exsurge comum, no entanto, é a importância da República para alterar o panorama do campo profissional da contabilidade. A fundação da Escola Prática de Comércio “Álvares Penteado”, fruto da ação conjunta de guarda-livros, políticos e comerciantes foi um índice dos novos tempos.

A ideia de criar-se uma escola de comércio na capital paulista foi posta em marcha por uma associação pioneira de profissionais contábeis, o Grêmio dos Guarda-Livros. O Grêmio foi fundado em 1896 e possuía uma revista para a divulgação de suas atividades em defesa da profissão. Um dos sócios-fundadores foi Horácio Berlinck; Carlos de Carvalho era sócio-correspondente. O primeiro foi professor de Francisco D’Áuria na escola “Álvares Penteado” e o segundo, seu chefe no Tesouro Paulista. Segundo Plácido de Castro, a associação estaria destinada a “rasgar novos horizontes à sua missão [dos guarda-livros], e para a imediata defesa da própria dignidade” (CASTRO, 1896, p. 1). A dignidade era motivo de preocupação central para o Grêmio, pois os profissionais que a associação almejava representar eram os guardiões de interesses alheios, pressionados a agir incorretamente. Se incorruptíveis, eram preteridos “pelo vassoura e pelo camarada”. “A agremiação, pois, era ainda sob o ponto de vista moral, uma necessidade. Estabelecendo a corrente *sympathica* entre os seus membros, ella estabelece naturalmente – consequentemente, a defesa da sua dignidade e da classe” (CASTRO, 1896, p. 2).

Os argumentos da revista do Grêmio para angariar associados versavam sobre razões econômicas e morais. Do ponto de vista econômico, a editoria da revista mencionava o adiantamento da praça comercial de São Paulo e a anarquia em que ainda se encontravam as escritas contábeis de inúmeras casas comerciais. A revista apresentou o Grêmio como um local para discussão e aprendizado, com vistas à melhoria das práticas contábeis no comércio

paulistano. Quanto às razões morais, a agremiação preocupava-se com a honestidade e a reputação dos guarda-livros e, conseqüentemente, da classe profissional a que pertenciam. O número 2 do periódico, de fevereiro de 1896, anunciou a criação de uma escola de Comércio como um dos objetivos do Grêmio. Para tanto, reportou a nomeação de uma comissão, por parte da diretoria, para estudar as bases para a sua fundação. Em 1897, Horácio Berlinck estava à frente do Grêmio dos Guarda-Livros de São Paulo e procurou João Pedro da Veiga Filho, membro da Associação Comercial de São Paulo e vereador na capital, para solicitar a abertura de uma escola de comércio (POLATO, 2008).

Seu pleito, todavia, só foi atendido em 1902. Em abril daquele ano, Veiga Filho e outros membros da Associação Comercial de São Paulo reuniram-se no edifício da Sociedade Humanitária dos Empregados no Comércio de São Paulo para aprovar o estatuto da Escola Prática de Comércio. Veiga Filho liderou a Comissão que redigiu o estatuto. Na mesma ocasião, foi escolhida a primeira diretoria da escola, composta por importantes figuras da política e do comércio de São Paulo, casos de Antônio Álvares Leite Penteado e Raymundo Duprat (ESCOLA..., 1902a).

Dois meses depois, O Estado de São Paulo de 02 de julho, conferiu destaque à instalação da então Escola Prática de Comércio, em cerimônia na qual foram lidos telegramas de felicitação do ainda presidente Campos Sales, de Quintino Bocaiúva e de outras personalidades (ESCOLA..., 1902b). O presidente honorário da associação que criara a escola era o seu mais generoso benemérito, o conde Antônio Álvares Leite Penteado. O primeiro secretário era Horácio Berlinck, também catedrático da cadeira de contabilidade e correspondência.

A escola “Álvares Penteado” fez parte, indiretamente, da arquitetura institucional montada por Jorge Tibiriçá para viabilizar o programa de valorização do café. Criada em 1902, a escola teve seus diplomas reconhecidos em janeiro de 1905, por meio do Decreto federal nº 1.339, que estabeleceu os cursos a serem mantidos pela Academia de Comércio do Rio de Janeiro, fixando-lhes as grades curriculares. As disposições eram extensivas à escola paulista. O parágrafo 8º do artigo 2º da norma tornava as escolas órgãos de consulta do governo para assuntos de interesse do comércio e da indústria (BRASIL, 1905a). Nesse espírito, também em 1905, o estado de São Paulo reconheceu a Escola de Comércio “Álvares Penteado” através da Lei nº 969, de 1º de dezembro de 1905, e lhe concedeu benefícios, tratados como “favores” na norma. Dentre eles estava o disposto no artigo 2º:

Os alumnos diplomados pela Eschola de Commercio, a que se refere o artigo antecedente, poderão ser nomeados, independentemente de concurso ou quaesquer outras provas de habilitação intellectual, para os cargos de escripturação ou de

contabilidade de qualquer das repartições publicas do Estado (SÃO PAULO, 1905b, *online*).

Assim, o estado de São Paulo punha em prática a possibilidade, aberta pelo decreto federal, de aproximação entre a escola de comércio e a administração pública. Seu interesse à época consistia em viabilizar o programa de valorização do café. Não sem motivo, há grande proximidade entre as datas de edição das normas que conferiram o arcabouço institucional para as compras do café e para o controle, por meio da contabilização, dos empréstimos contraídos para financiá-las. O estado habilitou-se a contratar profissionais contábeis oriundos da Escola de Comércio “Álvares Penteado” sem concurso, no primeiro dia de dezembro de 1905. Francisco D’Áuria foi incorporado ao Tesouro por essa via. Em 12 de dezembro, criou-se o serviço das partidas dobradas. Em 04 de junho de 1906, aprovou-se, no Congresso Legislativo, os termos do Convênio de Taubaté. Quando as compras de café começaram, em agosto do mesmo ano, o estado de São Paulo estava pronto para efetuar os competentes registros de controle e a prestação de contas aos parlamentares estaduais.

E eles foram efetuados. Com os préstimos de Carlos de Carvalho e de Francisco D’Áuria, Jorge Tibiriça pôde apresentar o seguinte balanço de ativos e passivos ao Congresso Paulista em 1907:

Figura 3 – Balanço de ativos e passivos do estado de São Paulo, 1906

## ACTIVO E PASSIVO

Ao encerrar-se o exercício de 1906, a somma do activo do Estado de São Paulo era de 359.533:287\$712 e a do seu PASSIVO era de 248.146:573\$669, havendo, portanto, uma diferença de 111.386:714\$043 a favor do ACTIVO, como se verifica do seguinte balanço:

## ACTIVO

Próprios do Estado . . . . .	144.424:387\$818
Valores pertencentes ao Estado . . . . .	40:375\$836
Divida Activa. . . . .	22.750:428\$225
Café . . . . .	89.017:976\$761
Despesas com a Valorização do Café . . . . .	7.014:512\$858
Valores recebidos em caução e outros. . . . .	37.700:806\$199
Saldos para 1907. . . . .	58.584:800\$015
	<hr/>
	359.533:287\$712

— 364 —

## PASSIVO

*Divida externa fundada:*

Lbs. 6.189.800-12-6, calculadas ao câmbio de 27 d. . . . .	55.020:431\$838
Divida interna fundada em apólices . . . . .	5.021:000\$000
Divida fluctuante (dinheiro de orphams etc.) . . . . .	6.697:486\$597

*Correspondentes da valorização:*

Pelos saques feitos sobre remessas de café . . . . .	62.045:786\$915
--	-----------------

*Empréstimo para a valorização:*

Lbs. 4.000.000-0-0, ao câmbio de 15,1/2 . . . . .	61.932:000\$000
Montepio dos magistrados . . . . .	19:980\$000
Taxa de tres francos. . . . .	1.971:051\$957
Saldo a favor de exactores . . . . .	10:368\$121
Caixa de 1907 . . . . .	17.727:662\$042

*Valores que se compensam no Activo:*

Cauções . . . . .	1.318:228\$199
Estampilhas . . . . .	26.918:129\$300
Papel sellado . . . . .	402:473\$700
Juros de apólices . . . . .	20:475\$000
Valores recebidos em hypothecas. . . . .	806:000\$000
Apólices a entregar. . . . .	1.585:500\$000
Titulos caucionados. . . . .	6.650:000\$000
	<hr/>
SOMMA DO PASSIVO . . . . .	248.146:573\$669
SALDO A FAVOR DO ACTIVO . . . . .	111.386:714\$043
	<hr/>
	359.533:287\$712

Percebe-se a conveniência do uso das partidas dobradas para a evidenciação, aos parlamentares paulistas, do funcionamento do mecanismo de defesa do café. O método contábil expôs, de modo esquemático, os recursos e as suas origens. Nos ativos, constam os valores que o estado de São Paulo possuía em café estocado, aproximadamente 89 mil contos de reis. Nos passivos, a origem dos recursos para a formação do estoque. 62 mil contos foram obtidos com os “correspondentes da valorização”, isto é, os financiadores estrangeiros da estocagem. Aproximadamente 27 mil contos foram retirados dos empréstimos externos contraídos pelo estado junto ao Desconto Gesellschaft e J. Henry Schroeder, que, conjuntamente, totalizaram 4 milhões de libras (SÃO PAULO, 1907).

Portanto, a necessidade de um esquema com tentáculos fora do Brasil, em casas comerciais e portos parceiros da comercialização do café brasileiro na Europa e nos Estados Unidos, criou a oportunidade para entrada dos profissionais contábeis no coração da administração fazendária paulista, o serviço do Tesouro. Carlos de Carvalho acercou-se de Francisco D’Áuria e, posteriormente, de Carlos Levy Magano, também oriundo da Escola de Comércio “Álvares Penteado”. Eles seguiram seus trabalhos e o sucessor de Jorge Tibiriçá, Albuquerque Lins, ex-secretário da Fazenda com quem D’Áuria passara por entrevista antes de ser contratado (D’ÁURIA, 1953), prosseguiu o hábito iniciado pelo antecessor de demonstrar os ativos e os passivos do estado aos congressistas paulistas. Tratava-se da efetivação da contabilidade dual. O estado de São Paulo, além das informações de execução orçamentária, dispunha de balanços patrimoniais. No balanço de 1907, apresentado em julho de 1908, os ativos referentes ao café estocado atingiram a cifra de 270 mil contos, 49% do total de ativos do estado, contabilizado em 547 mil contos (SÃO PAULO, 1907), um salto substancial quando são considerados os 89 mil contos de estoque demonstrados no balanço referente ao exercício de 1906.

Enquanto a contabilidade do Tesouro paulista consolidava sua reorganização para servir à valorização do café, o ministro David Campista, cujo concurso como deputado fora essencial para o apoio nacional à política de valorização, iniciava seus esforços para reformar o Tesouro Nacional. Mal a reforma paulista começou a produzir seus efeitos e a imprensa do Rio de Janeiro a usou como contraponto ao modo de funcionamento do Tesouro Nacional. Em 26 de janeiro de 1906, a Gazeta de Notícias noticiou, com estardalhaço, o sumiço de um caixote contendo 265 contos de réis, e aproveitou o evento para desancar o serviço de contabilidade do Tesouro Nacional, definindo-o como uma balbúrdia e um caos. “O governo de S. Paulo já compreendeu que era preciso acabar com um systema primitivo e por isso adotou a escripturação mercantil, mais rápida e racional” (A BALBÚRDIA..., 1906, p. 1).

A reforma que David Campista apresentou ao Congresso Nacional em dezembro de 1907, diferia da paulista em extensão e contexto de inserção. O Projeto de Lei nº 451-B, de 1907, era muito mais longo do que o paulista, que, sucinto, se circunscrevia ao serviço de contabilidade do Tesouro Estadual. A proposta do ministro reformava todos os serviços do Tesouro, inclusive os contábeis, e, ademais, atendia demanda distinta daquela do plano de valorização do café. Com efeito, a exposição de motivos de David Campista deixou clara a relação principal de sua reforma: a racionalização do conjunto esparso de normas que remetiam ao Império (BRASIL, 1908).

Enquanto em São Paulo a questão consistia em viabilizar o presente e o futuro dos rendimentos produzidos pela cafeicultura; na União, tratava-se de ajustar contas com o legado saquarema em termos de normas contábeis e fazendárias. Assim sendo, a linguagem do projeto federal era distinta da empregada no estadual paulista; não havia a determinação da adoção da forma mercantil de escrituração, antes a previsão de que a Diretoria Geral de Contabilidade expedisse diretrizes de simplificação e uniformização dos serviços de contabilidade pública, bem como organizasse modelos de escrituração. A propositura dispunha, portanto, sobre a contabilidade administrativa e aspectos da contabilidade legislativa a cargo do Tesouro, como a formulação das propostas de receitas e despesas a serem remetidas para deliberação parlamentar. Ela representou uma escolha de David Campista. Havia o projeto de Código de Contabilidade, conhecido do ministro, que chegara a relatá-lo quando deputado, mas ele preferiu não apostar em sua aprovação. O caminho escolhido foi o de patrocinar uma reforma circunscrita aos serviços do Poder Executivo, que não dispusesse sobre a contabilidade judiciária.

A exposição de motivos com a qual o ministro encaminhou o projeto à Câmara dos Deputados evidenciou seu diálogo com o legado saquarema de administração fazendária:

Data de 1850 a remodelação mais importante e melhor orientada do mecanismo administrativo da Fazenda. Foi essa uma reforma orgânica que atendeu ao conjunto dos negócios e às conveniências de sua expedição, ao contrário das sucessivas modificações posteriores que principalmente visaram detalhes parcellados dos serviços existente e adaptação de novos ao antigo aparelho fiscal. Na actualidade é o Thesouro regido por grande número de disposições esparsas – e sobretudo em matéria de contabilidade, que é a essência mesma da administração fazendária – o tempo substituiu por práticas inconvenientes princípios salutarees consagrados (BRASIL, 1908, p. 347).

David Campista referiu-se expressamente ao Decreto nº 736, de 20 de novembro de 1850, assinado pelo Visconde de Itaboraí, que estabeleceu as bases do enfezado sistema de administração fazendária e de contabilidade pública do Império, segundo caracterização de seu

correligionário saquarema Visconde do Uruguai (1862). O ministro considerava bem orientada a legislação conservadora, que manteve o regime orçamentário por exercícios e o uso das partidas dobradas, mas que desidratou o controle das contas públicas ao extinguir a Contadoria de Revisão. Isso significava que David Campista, mais do que Leopoldo de Bulhões, preocupava-se com a contabilidade administrativa, isto é, a que serviria como instrumento de gestão executiva. Bulhões via nela a razão primordial para o projeto de Código de Contabilidade, mas aproximou-se do Tribunal de Contas e contemplou a contabilidade judiciária na propositura. Campista, tendo sido relator da matéria, não impulsionou sua tramitação.

Não se esqueceu do projeto do Código, no entanto. A exposição de motivos remeteu a ele para afirmar que a proposta de reforma do Tesouro estava informada pelos mesmos princípios de unificação e de centralização da contabilidade pública. Igualmente, argumentou que almejava simplificar o cipoal de normas subseqüentes ao decreto de 1850. Na prática, esses argumentos foram empregados para justificar a criação de uma Diretoria de Despesas no âmbito do Tesouro e para centralizar a distribuição e o controle dos créditos orçamentários. Esse ponto reforça a avaliação positiva que David Campista tinha do Decreto nº 736, de 1850.

Como visto no capítulo sobre o Império, o decreto elaborado por Itaboraí previa uma Diretoria Geral de Despesas Públicas. Ela foi extinta por Torres Homem em 1859, no mesmo decreto no qual se reinstalou a uma diretoria específica para a tomada de contas. Desse ano até 1907, o Tesouro Nacional permaneceu sem uma repartição específica para as despesas públicas. O projeto de David Campista propôs recriar a Diretoria de Despesa e renomear a Diretoria de Rendas Públicas para Diretoria de Receita Pública. Com isso, almejava-se concentrar no Ministério da Fazenda o processo de execução orçamentária. A Diretoria de Despesa teria todas as pagadorias do Tesouro a ela subordinadas e, dentre outras atribuições, escrituraria os créditos orçamentários a serem distribuídos aos ministérios, controlaria sua efetiva distribuição pelas estações pagadoras da República, processaria o pagamento do pessoal ativo e inativo, organizaria o processo de abertura de créditos suplementares (BRASIL, 1908).

Já a Diretoria Geral de Contabilidade constituiria a suprema instância da contabilidade pública da República e teria a ela incorporadas as diretorias de contabilidade dos diversos ministérios. Caberia ao órgão central de contabilidade uniformizar os serviços contábeis, organizar a escrituração geral das receitas e das despesas da República, expedir diretrizes de simplificação e uniformização dos serviços contábeis, fiscalizar as repartições de contabilidade dos diversos ministérios, formular a proposta orçamentária anual e remetê-la ao gabinete do

ministro da Fazenda, assim como formular as contas de execução dos orçamentos que o governo submeteria à apreciação do Congresso Nacional (BRASIL, 1908).

Observe-se que as questões contempladas pela proposta de David Campista com a criação da Diretoria de Despesa e com a subordinação dos serviços contábeis dos ministérios à Diretoria Geral de Contabilidade, elevada à condição de autoridade suprema do sistema de contabilidade pública federal, recebiam tratamento no projeto do Código de Contabilidade. Havia, entretanto, uma diferença relevante. O projeto previa que o Tribunal de Contas se manifestasse previamente, em parecer, sobre as contas governo referentes ao exercício anterior. A reforma do Tesouro de David Campista não mencionava o envio das contas à corte de contas, mas diretamente ao Congresso Nacional.

A tramitação do projeto foi arrastada, concluída apenas em julho de 1909, depois da morte de Afonso Pena e quando David Campista já não mais ocupava a pasta da Fazenda. A principal razão para o tempo de tramitação foi o número de emendas apresentadas aos dispositivos que tratavam dos vencimentos dos servidores do Tesouro, seja para majorá-los, seja para equipará-los aos proventos pagos aos servidores do Tribunal de Contas. O relator da proposta na Comissão de Finanças da Câmara dos Deputados foi o deputado paraense Serzedello Corrêa, que estava de acordo com o projeto e propôs algumas emendas (BRASIL, 1908), ao final aprovadas. Contudo, a única emenda com reflexos na organização do sistema de contabilidade pública foi aprovada pelo Senado e, depois, ratificada pela Câmara.

O artigo 5º, §11, autorizava o Poder Executivo, na regulamentação da lei, a dispor sobre o aperfeiçoamento da administração da Fazenda e a melhor execução dos serviços a ela pertencentes. Inadequadamente previsto como parágrafo, assim como tantas outras disposições, foi renumerado como artigo 33 pela Câmara, o que não alterou o texto. Na Comissão de Finanças do Senado, Urbano Santos relatou o texto proveniente da Câmara e propôs a seguinte emenda:

Fica o Governo autorizado a dar a esta reforma, no respectivo regulamento, o desenvolvimento necessário, ao aperfeiçoamento da contabilidade sem aumento de despesa e com exclusão do que possa restringir a competência já fixada dos funcionarios, inclusive dos directores do Tribunal de Contas (BRASIL, 1909c, p. 91).

A justificativa dada para a modificação foi sucinta, consistia em restringir a amplitude da redação original sem retirar a utilidade a que se destinava a disposição. Barbosa Lima, designado pela Comissão de Finanças da Câmara para relatar as emendas propostas pelo Senado não demonstrou disposição para rejeitar as emendas provenientes daquela casa legislativa



porque, a seu ver, “já por demais vem demorada essa reforma que segundo se vê das mensagens e relatório do Poder Executivo não comportaria rasoavelmente mais delongas” (BRASIL, 1909b, p. 498). Assim, aceitou a emenda quanto ao alcance do poder regulamentar concedido ao Poder Executivo e aprofundou suas razões. Segundo o deputado, a tramitação do projeto do Código de Contabilidade demorava mais do que o da reforma do Tesouro e, enquanto não fosse concluída, concedia-se a possibilidade de aperfeiçoamento da contabilidade federal. A limitação insculpida na emenda, que preservava as competências dos diretores do Tribunal de Contas, interditava inovações no âmbito da contabilidade dita judiciária, que seguiria objeto e debates no âmbito do projeto do Código de Contabilidade.

Com efeito, a limitação imposta pela emenda não contrariava os objetivos visados pelo ministro David Campista. Ele afirmara que a contabilidade era a essência da administração fazendária e pretendia a reforma desta, não de todo o arcabouço de contabilidade pública da União, que incluía a dimensão judiciária, de tomada de contas. A centralização da escrituração e do controle das despesas na nova Diretoria de Despesas e a autorização para baixar um decreto regulamentar que alcançasse as contabilidades administrativa e legislativa bastavam para atender aos seus anseios. A reforma do Tesouro tornou-se a Lei nº 2.083, de 30 de julho de 1909, publicada dezesseis dias depois que David Campista deixou o Ministério da Fazenda, substituído por Leopoldo de Bulhões.

Coube ao seu sucessor produzir o regulamento previsto na lei. Leopoldo de Bulhões assinou o Decreto nº 7.751, de 23 de dezembro de 1909, uma norma com 508 artigos que dispôs sobre toda a estrutura do Ministério da Fazenda e as regras de contabilidade pública administrativa e legislativa. O ano e meio do governo Nilo Peçanha foi de estremecimento na política dos estados e comportou a primeira eleição presidencial competitiva da Primeira República. Nesse contexto, as relações do presidente com o Parlamento fizeram ressuscitar os clamores para que o Tribunal de Contas cumprisse a função de emitir parecer prévio sobre as contas do Poder Executivo, de modo a subsidiar a ação fiscalizatória do Poder Legislativo. Enquanto Bulhões preparava o longo regulamento do Ministério da Fazenda, na Câmara dos Deputados, discutia-se um projeto de lei para regular a tomada de contas do governo pelo Congresso. A essas questões dedica-se a próxima seção.

### 4.3 Dos juizes das contas públicas

*Existindo como delegação desse mesmo Poder Legislativo, o Tribunal de Contas, com a função de fiscalizar a administração financeira do país, a este deve, certamente, caber, como juiz preparador, a organização de um processo [...] (BRASIL, 1909b, p. 545).*

A morte de Afonso Pena representou, politicamente, um duplo revés para David Campista, um político-eleitoral, outro político-econômico. O presidente apoiava seu nome para a sucessão presidencial, mas encontrava resistências em seu próprio estado. O então presidente de Minas Gerais, Venceslau Brás, sepultou a pretensão em carta dirigida a Afonso Pena em maio de 1909, ao alegar ser impossível unificar os políticos mineiros ao redor da candidatura Campista (LACOMBE, 1986). Meses depois, o próprio Venceslau Brás comporia a chapa vitoriosa, encabeçada por Hermes da Fonseca e apoiada por Nilo Peçanha<sup>35</sup>. Do ponto de vista da política econômica, um crítico feroz da política de estabilização cambial, Leopoldo de Bulhões, assumiu o lugar de Campista na pasta da Fazenda.

Como notou Fritsch (1988), Bulhões não perdeu a oportunidade de tentar provar a artificialidade da taxa sobre a qual o câmbio fora estabilizado. No final de 1909, em parte em razão da elevação do preço da borracha, produziu-se um superávit comercial anormalmente elevado e, conseqüentemente, uma oferta de divisas que pressionou a alta do câmbio. O resultado foi a ampliação da emissão por parte da Caixa de Conversão até o percentual de 70% de seu limite estatutário. O ministro da Fazenda valeu-se disso para propor a Nilo Peçanha que solicitasse ao Congresso a autorização para o Poder Executivo efetuar sucessivas elevações da taxa cambial, abandonando-se a paridade de 15 pence por mil-réis. Houve resistências políticas a esse intento, e Bulhões valeu-se do Banco do Brasil para forçar a alta. O banco passou a negociar com uma taxa de 18 pence por mil-réis e, com isso, permitiu ganhos especulativos aos operadores estrangeiros de câmbio que foram diretamente proporcionais às perdas das reservas do Banco do Brasil e das reservas londrinas do Tesouro (CALDEIRA, 2017; FRITSCH, 1988).

O naufrágio da candidatura Campista, que contava com o apoio de Albuquerque Lins, presidente de São Paulo, em razão de sua ação decidida em favor do plano de valorização do café, somou-se ao ataque que Bulhões e Peçanha patrocinaram à taxa de câmbio. Essa junção alimentou a primeira cisão eleitoral na política dos governadores. O estado de São Paulo apoiou

---

<sup>35</sup> As divisões da política mineira entre aliados de Bias Fortes, Francisco Sales e Venceslau Brás, os biistas, os salistas e os viuvinhas respectivamente, foram preponderantes para o malogro da candidatura David Campista, político da Zona da Mata mineira. Como visto, Venceslau Brás não a apoiava (LACOMBE, 1986). Viscardi (2019) indica que Bias Fortes também não. Wirth (1982) aprofunda a discussão sobre a elite política mineira e Castilho (2012) o faz especificamente para a fração sul-mineira.

a campanha civilista de Rui Barbosa<sup>36</sup>; Minas Gerais ofereceu o vice na chapa de Hermes da Fonseca, articulada por Pinheiro Machado.

Com relação à contabilidade do setor público e o controle externo das contas públicas, o cenário político conturbado implicou que o Congresso discutisse um curso de ação em sentido oposto ao que até então fizera. Sob Afonso Pena e David Campista, a atualização do modelo saquarema de contabilidade pública prosperou com a aprovação da reforma do Tesouro. A remissão ao modelo saquarema esteve presente na própria exposição de motivos ao projeto de lei e, ver-se-á em seguida, também no decreto que regulamentou a lei de reforma do Tesouro. Caminhava-se, portanto, para um reforço da capacidade gerencial da administração fazendária. A contabilidade judiciária, referente à tomada de contas do governo pelo Tribunal de Contas e pelo Congresso, não foi objeto de consideração e seguia inserida no projeto do Código de Contabilidade, de tramitação estagnada. Passado um mês da posse de Nilo Peçanha, no entanto, a Comissão de Tomada de Contas da Câmara dos Deputados apresentou o Projeto de Lei nº 43, de 1909, para regular a tomada de contas do governo pelo Congresso. Primeiro detenhemo-nos nos termos do decreto de regulamentação da reforma do Tesouro. Em seguida será a vez de tratar do projeto de tomada de contas.

De plano, o Decreto nº 7.751, de 23 de dezembro de 1909, ao regulamentar a reforma do Tesouro, reafirmou o papel central do Ministério da Fazenda na administração da fazenda pública, que era composta, dentre outras atividades, pela modelação e execução da contabilidade geral da República. O Tesouro Nacional foi definido como o centro da administração fazendária e teve suas diretorias especificadas tal qual a lei as definiu por proposta de David Campista, o que incluía a nova Diretoria de Despesa e a fortalecida Diretoria Geral de Contabilidade (BRASIL, 1909d). As regras contábeis por cujo *enforcement* esta diretoria seria responsável foram definidas num capítulo específico do longo regulamento.

O capítulo V do título III, ação e funcionamento da contabilidade geral da República, com efeito, proveu uma regulamentação para as contabilidades administrativa e legislativa da União no lugar do Código de Contabilidade, cuja tramitação seguia lenta no Congresso. Nele, o sentido de atualização do sistema de contabilidade pública assentado pelos saquaremas no Império ficou evidente, inclusive por meio de remissões às normas que o estruturaram.

O artigo 310 do decreto de regulamentação reforçou o princípio da contabilidade especializada em exercícios financeiros, algo que estava definido desde o Decreto nº 41, de 1840, como visto no primeiro capítulo. Os exercícios financeiros durariam 18 meses. Os

---

<sup>36</sup> Sobre a campanha civilista de 1910, ver Ueócka (2004). Para uma visão sobre o civilismo das camadas médias na Primeira República e suas contradições com o militarismo, ver Saes (1973).

primeiros 12, coincidentes com o ano civil, seriam dedicados às operações fiscais. Os seis subsequentes seriam usados para a liquidação das operações pendentes, conformando, assim, um período adicional. Outro princípio reforçado foi o das partidas dobradas.

O artigo 350 do decreto definiu que a Diretoria de Contabilidade faria escriturar as operações no Tesouro em suas delegacias estaduais e no estrangeiro observando-se o sistema de partidas dobradas. Sabe-se, também do primeiro capítulo, que as partidas dobradas constituem método adotado desde o Alvará de 28 de junho de 1808 nas repartições fazendárias do governo central do Brasil. O decreto, todavia, remeteu às instruções assinadas por Alves Branco em 1832, que acompanharam o Regulamento de 26 de abril de 1832, baixado pelo então ministro Bernardo Pereira de Vasconcelos. A referência foi efetuada com incorreção, como se a norma fosse do dia 23 de abril de 1832, mas a essência da remissão é o mais importante. Cuidava-se de reforçar em 1909 que os trabalhos fossem realizados “segundo os moldes que forem estabelecidos em instruções expedidas pelo ministro da Fazenda, observando-se o systema de partidas dobradas, adoptado no acto de 23 de abril de 1832” (BRASIL, 1909d, *online*).

Outra remissão às leis estruturadoras do sistema de contabilidade imperial evidencia a essência da reforma de 1909. Desde o de Decreto nº 1.166, de 1892, que proporcionou a instalação do Tribunal de Contas, estabeleceu-se que o órgão deveria pronunciar-se previamente sobre a abertura de créditos orçamentários suplementares e extraordinários<sup>37</sup>, o que se vinha fazendo na prática. O decreto de 1909 não revogou a obrigação, nem poderia. Porém, criou um mecanismo próprio de consulta prévia, que passava pela Procuradoria Geral da Fazenda Pública, órgão do Ministério da Fazenda. A figura do procurador fiscal da Fazenda existe desde a primeira organização do Tesouro em 1831, tendo como atribuições precípua o contencioso fiscal e a consultoria às ações fiscais. O Decreto nº 736, de 1850, a reforma mais duradoura do Tesouro, manteve o desenho advindo de 1831. Já sob a República, Prudente de Moraes reorganizou o Ministério da Fazenda e alocou as competências dos procuradores fiscais na Diretoria do Contencioso. Em nenhuma das normas citadas, no entanto, previa-se um órgão chamado Procuradoria Geral da Fazenda e, muito menos, um que se manifestasse previamente sobre os pedidos de créditos orçamentários adicionais.

---

<sup>37</sup> As noções de créditos suplementares e extraordinários usadas à época não coincidem com as que vigem sob a Lei federal nº 4.320, de 1964. Seu sentido era o de cobertura das despesas para as quais houvesse dotações originais insuficientes (suplementares) e daquelas que não haviam sido previstas no orçamento (extraordinários à época, e que podem ser aproximados ao que, hoje, são os especiais), em linha com o que se discutiu na seção 3.2, quando o Projeto de Lei nº 28, de 1892, foi objeto de análise.

Como David Campista mencionou na exposição de motivos do projeto de lei que culminou com a reforma do Tesouro e sua regulamentação, “a Procuradoria Geral da Fazenda Pública substituirá a actual Directoria do Contencioso com as attribuições constantes do projecto – mais largas e efficazes do que as que competem actualmente à directoria” (BRASIL, 1908, p. 348). Efetivamente, o artigo 18 da Lei nº 2.083, de 1909, criou a Procuradoria e conferiu-lhe a atribuição de dizer sobre as propostas de abertura de créditos orçamentários adicionais. O artigo 361 do decreto de regulamentação especificou em que consistiria a manifestação prévia da Procuradoria quanto aos pedidos de créditos adicionais: ela deveria avaliar se as solicitações cumpriam o disposto nas leis de 9 de setembro de 1850, 9 de setembro de 1862, 20 de outubro de 1877 e de 3 de setembro de 1884, todas leis orçamentárias imperiais que tratavam esparsamente das condições para a abertura dos créditos adicionais. Deveria, ademais, verificar se os pedidos não extrapolavam o máximo permitido pela lei orçamentária vigente (BRASIL, 1909f).

Essas competências da Procuradoria coincidiam com as definidas no artigo 65 do Regulamento Interno do Tribunal de Contas da União (RITCU) de 1896. O RITCU, veiculado pelo Decreto nº 2.409, de 23 de dezembro de 1896, estabeleceu um ordenamento interno consentâneo com a reorganização dada à instituição pelo Decreto nº 392, de outubro de 1896, e, com relação ao exame prévio dos pedidos de créditos adicionais, era mais minucioso do que o decreto regulamentar do Tesouro de 1909. As novas atribuições da Procuradoria não substituíam as do TCU, como os artigos 262 a 264 deixavam claro. A Procuradoria seria ouvida e, depois, a Diretoria de Despesa se incumbiria de efetuar as consultas prévias à corte de contas e de escriturar os créditos solicitados. A nova incumbência da Procuradoria, no entanto, fortaleceu a posição do Ministério da Fazenda em face da instituição de controle, posto que o seu corpo de procuradores poderia ser chamado a oferecer argumentos que contrapusessem eventuais entendimentos desfavoráveis do Tribunal de Contas quanto às solicitações de créditos adicionais. Foi, assim, mais um movimento de fortalecimento do Poder Executivo quanto ao orçamento da República.

Duas outras atribuições importantes atinentes à contabilidade legislativa foram regulamentadas pelo decreto de dezembro de 1909. Primeira, a Diretoria de Contabilidade deveria preparar as propostas das leis anuais de receitas e despesas, a serem remetidas à apreciação parlamentar. Isso implicava uma posição central e de coordenação com relação a todos os ministérios, pois a conformação das propostas gerais dar-se-ia a partir das propostas setoriais. Segunda, a mesma Diretoria levantaria os balanços das contas anuais da República, a serem apreciadas pelo Congresso nos termos do artigo 34 da Constituição Federal. As

disposições quanto à confecção dos balanços estavam nos artigos 341 a 349 e eram minuciosas: haveria neles tantos artigos quanto os que constavam no orçamento do exercício de que se prestava contas; uma exposição completa dos fatos atinentes à gerência fiscal no exercício; a especificação da arrecadação por impostos; tabelas referentes às receitas, às despesas e às operações de Tesouraria (movimento de fundos e letras do Tesouro); e o confronto entre a receita arrecadada e a despesa efetuada.

Quanto a essas questões, o caminho escolhido por David Campista – reformar o Tesouro e não investir na aprovação do Código de Contabilidade – mostrou suas omissões úteis.

Estava estabelecida a forma como os balanços anuais de prestação de contas deveriam ser levantados, mas nada se determinava com relação à emissão do parecer prévio do TCU sobre a liquidação das contas, que deveria amparar o julgamento legislativo das mesmas. Com efeito, nesse aspecto o decreto de 1909 retomava suas inspirações imperiais. Assim como o Regulamento de 1832 ou o Decreto de 1850, a relação entre o preparo das contas e sua apresentação ao corpo parlamentar surge direto, sem mediação de um órgão de controle externo. Nesses termos, o artigo 28 do Decreto nº 7.751, de 1909, estabeleceu que o diretor de contabilidade seria o responsável por organizar as contas para que o presidente as apresentasse ao Congresso (BRASIL, 1909d).

Ademais, nem a lei nem o decreto que reformaram o Tesouro poderiam ter fixado algo a respeito dos procedimentos parlamentares de julgamento de contas, afinal, não era esse seu escopo. O caminho escolhido por David Campista, portanto, mostrava-se aderente à posição superior conferida, na prática, ao Poder Executivo pela política dos estados. Havia previsão da forma como as contas de governo deveriam ser organizadas, mas nada sobre a análise delas pelo TCU e o seu julgamento pelo Parlamento. A ausência de regulamentação quanto a esses pontos continuaria a deixar letra morta o artigo 34 da Constituição no que se referia à tomada de contas. Isso se coadunava com o funcionamento sem turbulências da política dos estados no plano federal. Ocorre que o ano de 1909 foi de dissonâncias no pacto que estabilizou a República, com reflexos na questão das contas do governo.

Passado um mês da morte de Afonso Pena e da saída de David Campista do Ministério da Fazenda, a Comissão de Tomada de Contas da Câmara dos Deputados insurgiu-se contra sua posição subalterna quanto à tomada de contas do governo. Sem um regulamento sobre os procedimentos a serem seguidos pelo Parlamento para deliberar sobre a regularidade das contas, a Comissão tinha existência decorativa. Essa situação foi atacada pelo projeto nº 43, de 1909. Assinado em 15 de julho e apresentado na sessão do dia 20, ele era de autoria do deputado potiguar Lindolpho Câmara (BRASIL, 1909a).

Lindolpho Câmara possuía longa trajetória profissional na Fazenda Pública. Iniciou suas atividades no Tesouro Provincial potiguar em 1881 e ingressou na Fazenda Nacional em 1890. Foi delegado fiscal no Paraná em 1899, local onde se tornou contador. Em 1901, foi diretor da Recebedoria de Rendas da Bahia e, em 1904, inspetor da Alfândega do Rio de Janeiro. Essa última posição aproximou-o do centro da administração fazendária e, em 1906, abriu-lhe as portas para torná-lo oficial do gabinete do ministro David Campista. Deixou essa posição em 1908, para assumir uma cadeira na Câmara dos Deputados depois que o titular da vaga, Alberto Maranhão, foi eleito governador do Rio Grande do Norte<sup>38</sup>. Tratava-se, pois, de homem da confiança de David Campista. Conhecedor dos meandros da administração fazendária, aproveitou a oportunidade aberta pela nomeação de Leopoldo de Bulhões, um crítico da política econômica liderada por Campista, para lembrar ao Parlamento a falta que fazia à Comissão de Tomada de Contas um exame prévio das contas anuais do governo, preparado pelo Tribunal de Contas.

A tramitação do projeto consumiu mais de dois anos e sua análise é importante para o objeto discutido nesta tese em mais de um sentido. Primeiro, entendemos que sua apresentação, na primeira cisão na política dos estados, reforça o argumento segundo o qual a Primeira República promoveu um *aggiornamento* do sistema de contabilidade pública e tomada de contas herdado Império. A política dos estados enfraquecia a corte de contas e atualizava para as condições republicanas o predomínio do Poder Executivo quanto aos orçamentos, mas o Tribunal existia e com atribuições de *checks and balances* típicas de um regime político liberal. Disso decorria que a oposição parlamentar poderia invocar a conveniência de tornar realidade os controles previstos em lei, no caso de desinteligências entre as oligarquias no plano federal. Ela o fez em 1909. Há, no entanto, outro sentido de importância envolvido nos debates da matéria.

A existência de um Parlamento, ainda que produto de votos de cabresto e da Comissão de Verificação de Poderes, permitia a publicização do debate sobre os destinos das contas públicas, especialmente nos momentos de disputa política aberta, como em 1909. Essa condição, se não diferenciava a República do Império, já que o Parlamento imperial também debateu os destinos da contabilidade pública e do sistema de prestação de contas, distinguia a Primeira República do regime que se seguiu a ela. Em outros termos, as modernizações contábeis, orçamentárias e de prestação de contas da Primeira República foram marcadas pelo

---

<sup>38</sup> A pequena biografia de Lindolpho Câmara foi extraída do Dicionário Histórico-Biográfico da Primeira República, do Centro de Pesquisa e Documentação de História Contemporânea do Brasil (CPDOC) (CÂMARA..., [1972]).

conservadorismo oligárquico e pelo predomínio do Poder Executivo, mas eram fruto de um ambiente mais aberto às contribuições advindas do contraditório político do que foi o Governo Provisório. E, como se verá adiante, isso não fez pouca diferença quando Vargas introduziu suas reformas contábeis e orçamentárias.

Os debates parlamentares no Império e na Primeira República possuíam densidade, informados tanto na história da contabilidade pública brasileira quanto nos modelos institucionais estrangeiros. Viu-se, até aqui, como as remissões às experiências francesa, belga e italiana permearam as discussões sobre a criação do TCU; e também como a referência ao arcabouço institucional saquarema de contabilidade pública e tomada de contas balizou a reforma do Tesouro de 1909. Ver-se-á agora que os debates acerca do projeto de regulamentação da tomada de contas, sobretudo os travados entre Rodolpho Câmara e Antônio Carlos Ribeiro de Andrada, foram ricos em termos de conhecimento histórico da questão e de remissão a modelos institucionais estrangeiros.

Antônio Carlos Ribeiro de Andrada não compunha a Comissão de Tomada de Contas e sequer era deputado federal em 1909. Um requerimento de 22 de julho daquele ano, de autoria do deputado pelo Rio Grande do Sul José Carlos de Carvalho, no entanto, acabou por permitir que o texto chegasse a Antônio Carlos. O parlamentar gaúcho pediu que o projeto fosse remetido à Comissão de Finanças e foi atendido. Lá ficou parado por quase dois anos. Nesse interim, Antônio Carlos foi eleito deputado federal por Minas Gerais em 1911 e, dado seu histórico como secretário de Finanças do governo Francisco Sales naquele estado, conseguiu uma vaga na Comissão de Finanças da Câmara dos Deputados.

Com efeito, a Comissão de Finanças da Câmara tornou-se um bunker mineiro de apoiadores da política econômica do ministro da Fazenda do presidente Hermes da Fonseca, o ex-presidente de Minas Gerais Francisco Sales. Presidia o colegiado o deputado Ribeiro Junqueira, que chegara a ter seu nome especulado, juntamente com o de Antônio Carlos, para a presidência da Câmara dos Deputados (MINAS..., 1911), justamente porque pertencentes à política do então ministro da Fazenda. A posição acabou com o deputado Sabino Barroso, também de Minas Gerais. A Antônio Carlos coube a relatoria do projeto nº 43, de 1909.

Animado por espírito diverso daquele que movera Rodolpho Câmara a apresentar o projeto, Antônio Carlos propôs o substitutivo nº 136, de 1911, que alterou substancialmente o texto original.

O artigo 1º do Projeto de Lei nº 43, de 1909, pretendia obrigar o Tribunal de Contas a enviar à Câmara dos Deputados, até 15 de maio de cada ano, uma exposição das operações de receitas e despesas referentes ao último exercício financeiro efetivamente liquidado e



encerrado. A exposição seria enviada sem prejuízo do relatório anual que a corte já era obrigada a remeter ao Parlamento e deveria conter uma série de tabelas demonstrativas, dentre as quais podem ser destacadas: receitas orçadas comparadas com as arrecadadas; impostos cobrados com taxa inferior à autorizada pelo Congresso e cobranças não autorizadas pelo Parlamento; despesas pagas e por pagar comparadas com as autorizadas, segregadas por ministérios; comparação entre a receita e a despesa total, acompanhada da demonstração de saldo ou déficit; estado da dívida pública interna e da externa; créditos extraorçamentários<sup>39</sup> abertos e ainda vigentes (BRASIL, 1909b).

A exposição deveria, ademais, indicar se os atos efetuados na execução orçamentária haviam obedecido às autorizações legislativas e os preceitos da contabilidade pública. O projeto da Comissão de Tomada de Contas não exigia que o Tribunal de Contas expedisse opinião sobre a regularidade ou irregularidade do conjunto das contas do governo, como o projeto do Código de Contabilidade fazia. Com efeito, quem deveria se manifestar nesses termos era a própria Comissão de Tomada de Contas, à qual competiria efetuar o exame das contas do Poder Executivo à luz da exposição da corte de contas. O colegiado poderia efetuar diligências junto às repartições públicas e requisitar documentos que julgasse necessários para subsidiar sua opinião sobre a regularidade das contas. Se concluísse por sua reprovação e essa posição fosse referendada pelo conjunto da Câmara, teria início o processo por crime de responsabilidade do presidente da República, nos termos do Decreto nº 27, de janeiro de 1892 (BRASIL, 1909b).

Depois que o deputado José Carlos de Carvalho teve seu requerimento aprovado, a proposição foi à Comissão de Finanças. Na sessão de 20 de abril de 1910, Lindolpho Câmara queixou-se de que o projeto lá dormitava (BRASIL, 1910a). Antônio Carlos Ribeiro de Andrada

---

<sup>39</sup> O artigo 1º, §1º, h, do projeto de lei menciona “créditos extraorçamentários”. As evidências apontam que, provavelmente, houve erro na redação e se desejava mesmo dispor sobre os créditos extraordinários. Isso fica claro quando se coteja o dispositivo mencionado do projeto com o artigo 1º, §4º, d, do Decreto nº 2.511, de 1911, a norma resultante das discussões sobre a tomada de contas, que menciona os “creditos extraordinarios abertos no decurso do exercicio e dos que, abertos em exercicios anteriores, nelle vigorarem”. Seja como for, os créditos extraordinários tal como entendidos à época não devem ser confundidos com a forma como eles são concebidos hodiernamente. Hoje, ainda sob a vigência da Lei federal nº 4.320, de 1964, os créditos extraordinários são espécie do gênero crédito adicional. Eles são reservados para despesas urgentes e imprevistas, como guerras e calamidade pública por exemplo; são abertos por decreto do Poder Executivo e devem ser levados ao conhecimento do Parlamento. Os créditos extraordinários discutidos no caso em tela, e isso até a edição do Código de Contabilidade de 1922, que lhes conferiu definição (embora não sistemática de obtenção) semelhante ao dado pela lei de 1964, possuem um sentido lato de créditos necessários para cobrir despesas não previstas de modo geral, não apenas as decorrentes de comoções com guerras e calamidade pública. Esse é o sentido que se pode colher em várias fontes anteriores a 1922, como no caso do já discutido Projeto de Lei nº 28, de 1892, que comunicava as noções correntes de créditos suplementares e extraordinários, os primeiros destinados a reforçar dotações insuficientes e os segundos para cobrirem despesas não providas pela lei orçamentária anual inicialmente.

apresentou o substitutivo nº 136 somente na sessão de 23 de agosto de 1911 e, dali em diante, a tramitação se acelerou.

Note-se que algumas das informações requeridas pelo Projeto de Lei nº 43, como a comparação entre a receita arrecadada e a despesa efetuada, constavam do rol de elementos que a Diretoria Geral de Contabilidade do Tesouro Nacional deveria incluir nos balanços que levantasse para a remessa ao Congresso Nacional nos termos da reforma do Tesouro de 1909. Esse foi o primeiro ponto no qual o substitutivo apresentado na Comissão de Finanças inseriu modificação. Segundo o texto de Antônio Carlos Ribeiro de Andrada, o responsável por remeter a contas ao Parlamento seria o presidente da República, não o Tribunal de Contas (BRASIL, 1914a).

Essa alteração era substancial, pois transformava um projeto que nascera sob o espírito da fiscalização independente do Poder Executivo em um reforçador da dependência com relação a ele. Rodolpho Câmara, ao prever que a organização das contas fosse efetuada pelo Tribunal de Contas, trabalhava para mitigar a assimetria de informações nas relações de tipo agente-principal mantidas entre o Poder Executivo e o Parlamento. Tratava-se de postular que o principal fosse municiado com subsídios produzidos por uma instituição que não pertencesse ao próprio agente executor dos orçamentos, que teria seus atos julgados.

No texto de Antônio Carlos, a preponderância da administração fazendária é explícita, pois o presidente da República remeteria as contas e o Ministério da Fazenda as organizaria. A forma como as contas deveriam ser organizadas e apresentadas à Câmara dos Deputados, por sua vez, repetia quase que *ipsis litteris* as disposições contidas nos artigos 345 e 346 do decreto que regulamentou a reforma do Tesouro em 1909 (BRASIL, 1914a).

Organizadas pela Diretoria Geral de Contabilidade do Tesouro Nacional, as contas do penúltimo exercício encerrado, antes de serem enviadas ao Congresso, seriam remetidas ao Tribunal de Contas. Nesse ponto, há duas inovações do substitutivo com relação ao projeto original. A primeira, de natureza contábil, refere-se à caracterização do exercício cujas contas estavam sujeitas a julgamento. O texto de Rodolpho Câmara previa a prestação de contas do último exercício liquidado e encerrado, o que poderia significar o envio de dados referentes a um orçamento executado há mais de dois anos. Antônio Carlos previa a prestação de contas do penúltimo exercício encerrado, sem fazer qualquer menção ao fato de as operações nele contidas haverem sido todas liquidadas. A segunda inovação era de natureza política. O Tribunal de Contas não levantaria os balanços, apenas se manifestaria sobre eles, e de modo distinto do previsto pelo projeto original. Neste, a corte de contas levantaria os balanços e deveria manifestar-se sobre a conformidade legal e contábil dos atos de execução orçamentária, sem,

contudo, proceder a uma apreciação do conjunto das contas. No substitutivo da Comissão de Finanças, o Tesouro levantaria os balanços, e o Tribunal emitiria parecer sobre a regularidade das contas. Caso o Poder Executivo não enviasse até 15 de maio sua prestação de contas, previa-se que a corte de contas procedesse aos seus próprios levantamentos para municiar o Parlamento (BRASIL, 1914a). Essa disposição foi derrubada pela maioria da Câmara, sob a justificativa de que terceirizaria uma obrigação presidencial. Tratou-se, pois, de se manter uma lacuna conveniente, que inviabilizava, na prática, o julgamento das contas anuais de governo a partir do exame prévio a ser realizado pelo TCU.

Em um ponto a manifestação da Comissão de Finanças avançou em relação à fiscalização parlamentar. O texto inicial do projeto de reforma do Tribunal de Contas de 1896, como visto no capítulo anterior, previa que o Congresso fosse comunicado em 48 horas sobre os registros prévios de despesas e receitas efetuados sob protesto. Em discussão no Senado, contudo, a previsão foi derrubada e a corte de contas ficou incumbida de informar o Congresso sobre os registros sob protesto apenas no momento de apresentação de seu relatório anual. Antônio Carlos ressuscitou a obrigação de comunicação em 48 horas. O relator estribou sua decisão no exemplo belga de controle prévio limitado, segundo o qual o corretivo para eventuais abusos que o governo cometesse, valendo-se da faculdade do registro com reserva dos atos impugnados pela corte de contas, seria a presteza da comunicação e o pronto julgamento pelo Congresso (BRASIL, 1914a).

O substitutivo da Comissão de Finanças, redigido por Antônio Carlos foi, ainda, assinado, por Alcindo Guanabara, Ribeiro Junqueira, Raul Fernandes e Homero Batista, futuro ministro da Fazenda de Epitácio Pessoa. Antônio Carlos justificou a principal mudança efetuada, a que confiava ao presidente da República a apresentação das contas, em termos que Campos Sales abonaria: “essa iniciativa [a apresentação das contas] o projecto confia ao Tribunal de Contas, mas acertado é que seja ella atribuída ao presidente da República, supremo gestor da fortuna pública e executor responsável das leis da receita e da despesa” (BRASIL, 1914a, p. 407). Está clara no excerto a concepção por trás do projeto. Tratava-se de não subverter a atualização para as condições republicanas da concepção saquarema de supremacia do Poder Executivo sobre o Parlamento na gestão de recursos públicos. No contexto da substituição de David Campista por Leopoldo de Bulhões e da crise sucessória, Rodolpho Câmara propusera um dispositivo legal que removeria o Tribunal de Contas e o Parlamento da posição subalterna em relação ao Poder Executivo, a que a política dos estados relegara-os. Passada a turbulência da eleição, os apoiadores de Hermes da Fonseca trataram de redefinir o texto, de modo a assegurar a manutenção do padrão construído desde 1896, segundo o qual o

agente – o governo – conduziria o corpo de representantes dos principais – o Parlamento – sem os embaraços produzidos pela ação do Tribunal de Contas.

Na primeira oportunidade em que pôde manifestar-se sobre o substitutivo da Comissão de Finanças, Rodolpho Câmara, que não conseguira reeleger-se para uma vaga na Comissão de Tomada de Contas, estabeleceu o contraditório com Antônio Carlos e combateu a mudança do responsável pela apresentação da prestação de contas ao Congresso. A questão, para o deputado potiguar, era a definição do juiz formador do processo de tomada de contas. Afirmou ele na sessão de dois de setembro de 1911:

O projecto offerecido à consideração da Câmara pela digna Commissão de Tomada de Contas tinha instituído, a meu vêr, muito regularmente o Tribunal de Contas como juiz formador do processo para julgamento da tomada de contas ao Poder Executivo. A Commissão de Finanças, porém, entendeu de modificar este ponto substancial do projecto, arvorando ao Sr. Presidente da República em juiz formador desse processo. Senhores, não me parece razoável que o processo que tenha por base os dados offerecidos por aquelle a quem se vae tomar as contas possa dar resultados efficazes (BRASIL, 1914b, p. 52).

A discussão sobre quem deveria ser o juiz formador do processo de tomada de contas lançava luzes sobre a eficácia da decisão do juiz tomador de contas. Em outros termos, Rodolpho Câmara temia que a assimetria de informações a que nos referimos acima prejudicasse o julgamento dos parlamentares. De certa forma, seu argumento atualizava outro que os liberais do Império usaram para combater o sistema de tomada de contas que os saquaremas consolidaram, baseado em um órgão do Poder Executivo. Os liberais afirmavam que não havia independência dos membros do Tribunal do Tesouro, que tomariam as contas de seus chefes e, portanto, não o fariam com a isenção necessária para subsidiar o Parlamento. A República criou a corte de contas com membros independentes com relação ao Poder Executivo, mas negava-lhe a possibilidade de formular ela mesma a exposição das contas do Poder Executivo. Rodolpho Câmara, em essência, ao combater a ideia de que o Ministério da Fazenda fosse o juiz formador do processo estava a dizer que pouca valia tinha a independência do Tribunal se as informações sobre as quais ele deveria se manifestar fossem organizadas por aqueles a serem julgados. Em suma, a natureza da atualização republicana das práticas saquaremas estava, nesse ponto, em contornar a ação autônoma da corte criada para agir autonomamente.

A ideia da parca valia do Tribunal foi retomada na sessão de 3 de outubro de 1911. Contrariado com a emenda que retirava da corte a responsabilidade de remeter à Câmara os balanços dos exercícios encerrados, Rodolpho Câmara atacou-a por outra entrada. Se não

sensibilizara os seus pares com a argumentação sobre a inadequação de incumbir o Ministério da Fazenda do preparo das contas de seu próprio julgamento, enveredou pela seara da utilidade do Tribunal de Contas. Ora, “si o Thesouro pôde fornecer taes elementos, o Tribunal também pôde, porque a escripturação que se faz no Thesouro faz-se paralelamente no Tribunal. E si não fosse assim, o Tribunal seria uma coisa inútil, o que de facto é na minha opinião” (BRASIL, 1911a, p. 84). O deputado potiguar chegou a afirmar que proporia a extinção da corte de contas caso estivesse em uma Assembleia Constituinte.

A argumentação era provocativa, por tratar abertamente da esterilização do Tribunal de Contas efetuada por medidas como as propostas por Antônio Carlos. O deputado potiguar questionou, ainda, a utilidade do controle prévio relativo efetuado pela corte. O deputado mineiro redarguiu, afirmando que a ação preventiva do Tribunal havia vetado despesas da ordem de 60 mil contos. Rodolpho Câmara sentenciou, então, que “si estas não se fizeram, é porque o presidente da República não o quis, mas certamente fizeram-se outras. O Tribunal é uma peça, apenas, decorativa” (BRASIL, 1911a, p. 84-85). Ele se referia à ampla faculdade de que dispunha o Poder Executivo de efetuar registros prévios sob protesto das despesas e das receitas, a despeito das negativas opostas pela instituição de controle externo. Segundo seu raciocínio, o Tribunal pouco valia, pois não servia para executar a fundamental ação de controle posterior, que consistia no envio dos balanços das contas de governo ao Congresso, e poderia ser ignorado quanto aos controles prévios.

Antônio Carlos considerou injustas suas ponderações, mas ao tentar fixar a serventia do Tribunal de Contas acabou por expor sua concepção sobre a quem ele servia: “é um importante auxiliar da administração” (BRASIL, 1911a, p. 88). Ora, toda a contrariedade de Rodolpho Câmara consistia no fato de ver frustrado seu intento de tornar efetiva a ação da corte de contas como auxiliar do Congresso e não da administração. Para o deputado potiguar, “como tribunal contencioso, o Congresso é superior ao Poder Executivo [...] quem toma as contas ao Poder Executivo é o Congresso, logo, neste ponto, o Congresso é superior ao Poder Executivo; é o juiz exclusivo de seus actos” (BRASIL, 1911a, p. 88, 85). Ao longo do embate com Antônio Carlos, ficou clara sua intenção com o Projeto de Lei nº 43, de 1909. A fixação do Tribunal de Contas como juiz formador do processo de tomada de contas era apenas instrumental ao que, de fato, lhe interessava, o fortalecimento do papel do Parlamento como juiz exclusivo dos atos da administração.

Isso Antônio Carlos não pôde aceitar: “o Tribunal de Contas está ao lado do presidente da República, como ao lado deste se acha também o Congresso, não acima” (BRASIL, 1911a, p. 88). Essa era a interpretação formal legal do sistema de divisão de poderes contido na

Constituição. Todavia, o seu substitutivo reforçava a superioridade do Poder Executivo sobre o Tribunal e o Congresso que se verificava no funcionamento das instituições. Uma inversão curiosa se operou na discussão, então. O deputado mineiro, que reforçava a posição da administração fazendária ao incumbir-lhe de preparar os balanços de seu próprio julgamento, acusou o deputado potiguar, que desejava ver tal função no âmbito da corte de contas, de “confiar, acima de tudo, na fiscalização administrativa” (BRASIL, 1911a, p. 86), haja visto insistir na inutilidade do Tribunal de Contas e ser oriundo da administração fazendária. Rodolpho Câmara não renegou suas origens e reafirmou a honorabilidade dos servidores do Tesouro, que tinham a responsabilidade de fiscalizar as contas públicas antes da criação do órgão de controle externo.

Antônio Carlos contraditou-o lembrando-o da falta de independência dos servidores do Tesouro para fiscalizar os ministros. Ademais, ajuntou que seria impossível aos parlamentares fiscalizar preventivamente os atos da administração. Essa afirmação expôs o pomo da discórdia entre Antônio Carlos e Rodolpho Câmara. O deputado potiguar considerava inútil o controle prévio exercido pelo Tribunal, facilmente contornável pela administração, e mostrava simpatia pelo modelo francês de controle, concentrado no julgamento posterior à execução orçamentária. Consoante com essa concepção, seu projeto almejava tornar o Tribunal de Contas um instrumento auxiliar efetivo do controle posterior de contas, atribuição cuja titularidade pertencia ao Parlamento. Já Antônio Carlos prendeu-se ao modelo efetivamente adotado pelo Brasil, de inspiração italiana e belga, que incluía os controles prévio e posterior da execução orçamentária.

Côncio de que o funcionamento das instituições brasileiras de controle de contas, no entanto, esvaziava o controle prévio, o deputado mineiro optou, em seu parecer pela Comissão de Finanças, por ressuscitar a obrigação segundo a qual o Tribunal de Contas deveria comunicar ao Congresso em 48 horas a ocorrência de registros sob protesto. Quanto ao julgamento das contas anuais de governo com base em manifestações prévias da corte de contas, que não vinha sendo realizado e que consistia na função política crítica do controle externo no sistema freios e contrapesos da República, porque poderia ensejar a responsabilização do presidente e dos ministros de Estado, Antônio Carlos escolheu deixar o processo de levantamento dos balanços sob o controle do Poder Executivo.

Em suma, os debates tornaram públicas visões bastante distintas sobre o papel do controle das contas públicas na República, sintetizadas nos argumentos de Rodolpho Câmara e de Antônio Carlos. O mineiro foi vitorioso. O decreto finalmente aprovado, nº 2.511, de 20 de dezembro de 1911, consagrou suas posições. O Poder Executivo prepararia os balanços nos

termos já previstos no decreto de regulamentação da reforma do Tesouro e os enviaria ao Congresso, o Tribunal de Contas se manifestaria com base nos balanços levantados pelo Ministério da Fazenda e o Congresso deveria ser informado em 48 horas sobre a ocorrência de eventuais registros sob protesto (BRASIL, 1911b).

Alfredo Valladão, ministro do TCU entre 1915 e 1935, notou, em estudo de 1911, que, o Congresso não havia tomado uma só vez as contas do exercício até 1910 (VALLADÃO, 1911). O projeto de Rodolpho Câmara pretendia combater esse quadro. O substitutivo de Antônio Carlos, no entanto, contribuiu para continuar letra morta o controle posterior das contas de governo, para o seu próprio desconsolo futuro. Dois anos depois da aprovação do decreto para cuja formatação contribuíra decisivamente, o deputado mineiro foi o relator do Projeto de Lei nº 73, de 1913, que objetivava fixar as despesas para o exercício de 1914, e relatou uma desorganização assombrosa:

Quanto ao Thesouro, a falta de pessoal foi dada sempre como razão para o atrazo de certos serviços, alguns de incontestável relevância. Dentre estes figura a falta de organização dos balanços tem causado o ludibrio de uma das mais importantes atribuições do Congresso – a tomada de contas da gestão financeira. Neste momento, as informações são de que o balanço definitivo prompto é o de 1907 – seis annos após! [...] É inexequível e frustrâneo qualquer processo fiscalizador que não se baseie no exame meticoloso das despezas, tal qual como só à vista do balanço definitivo é possível. Sem ele, já quanto à despeza feita, já quanto à receita, os elementos com que se joga são os de mera approximação, o que é notoriamente incompatível com uma regular organização de finanças. O mysterio acaba por succeder ao grande princípio da publicidade – que é capital na gestão financeira em os regimens de democracia (BRASIL, 1913, p. 264).

Em 1911, Antônio Carlos foi o responsável por deixar sob a responsabilidade do Tesouro a elaboração dos balanços a serem remetidos ao Congresso, o que se faria segundo as normas do decreto que regulamentara a reforma daquela repartição. Já em 1913, queixou-se de que a falta de pessoal impossibilitava o levantamento dos balanços e que, portanto, a fiscalização a cargo do Poder Legislativo seguia inviabilizada. Sua argumentação retomava a dicotomia entre a publicidade da gestão das contas públicas e o anel de Giges político-administrativo que contribuía para sua opacidade, ou mistério como a isso se referiu o deputado mineiro. O caso é que ele contribuíra para esse cenário quando seu correligionário mineiro Francisco Sales era o ministro da Fazenda. Desde maio de 1913, no entanto, o ex-presidente de Minas Gerais fora substituído na pasta da Fazenda por Rivadávia Correia, em meio à crise econômica desencadeada pela instabilidade política internacional, agravada pela ampliação das despesas públicas e o consequente aumento do déficit orçamentário.

No seu relatório, Antônio Carlos, além de apontar as deficiências do Tesouro e o regime de déficits orçamentários, criticou a carência de representações estaduais do Tribunal de Contas,

o que inviabilizava a fiscalização das despesas públicas fora da capital. Em suma, um cenário de desorganização coerente com a descrição de atoleiro que os contadores João Ferreira de Moraes Junior e Ubaldo Lobo efetuaram em 1941, no segundo excerto com que se introduziu este capítulo. A próxima seção explora as dimensões do atoleiro e a medida que, segundo os contadores, contribuiu para que o país o superasse.

#### 4.4 Dobradinhas contra o atoleiro das contas

*Trabalhamos com afinco, na implantação das partidas dobradas, concluindo a primeira fase da remodelação, depois de seis meses, quando conseguimos levantar, tecnicamente, o balanço da receita e da despesa e o primeiro balanço do ativo e do passivo elaborado pela administração do país, desde o Brasil Colônia. Era manifesta a má vontade contra os nossos serviços, a começar pelos mais altos funcionários do Ministério – os bispos da repartição como então se dizia. Os serviços de remodelação da contabilidade, por se basearem no método das partidas dobradas, foram apelidados “dobradinhas” (D’ÁURIA, 1953, p. 42).*

A reclamação de Antônio Carlos quanto à demora do Tesouro para levantar os balanços de execução orçamentária e enviá-los ao Congresso foi formulada em momento de crise econômica e de indefinição quanto às chapas que se apresentariam às eleições de 1914. Francisco Sales, responsável pela nomeação de Antônio Carlos para seu primeiro cargo político estadual, tentou articular sua candidatura à sucessão de Hermes da Fonseca sem sucesso. Pinheiro Machado, que também ambicionava a indicação e controlava o segundo partido nacional formado na Primeira República, o Partido Republicano Conservador (PRC), de sustentação ao presidente da República, conseguiu afastar Francisco Sales do ministério e emplacar um correligionário entusiasta de sua candidatura para o lugar, o deputado gaúcho Rivadávia Corrêa (CASTILHO, 2012; VISCARDI, 2019). Para o malogro da candidatura Sales contribuiu, assim como no caso do fracasso da candidatura Campista, a divisão da política mineira, que opôs os partidários de Francisco Sales aos viuvinhas, liderados por Venceslau Brás, que acabou sagrado candidato<sup>40</sup>.

De modo geral, o relatório do deputado Antônio Carlos não impôs embaraços à proposta de despesas enviada pelo ministro Rivadávia Corrêa, afirmando que “no propósito de facilitar semelhante acção do Poder Executivo [de busca do equilíbrio orçamentário] à Comissão convém nada modificar na despesa proposta pelo Ministério da Fazenda” (BRASIL, 1913, p. 264). Todavia, não se furtou a tratar de uma série de problemas da gestão fazendária

---

<sup>40</sup> Além dos já citados Viscardi (2019) e Castilho (2012), Wirth (1982) é referência sobre as gerações de políticos que lideraram a política mineira na Primeira República. Sobre isso, veja-se, ainda, Fleischer (1977).



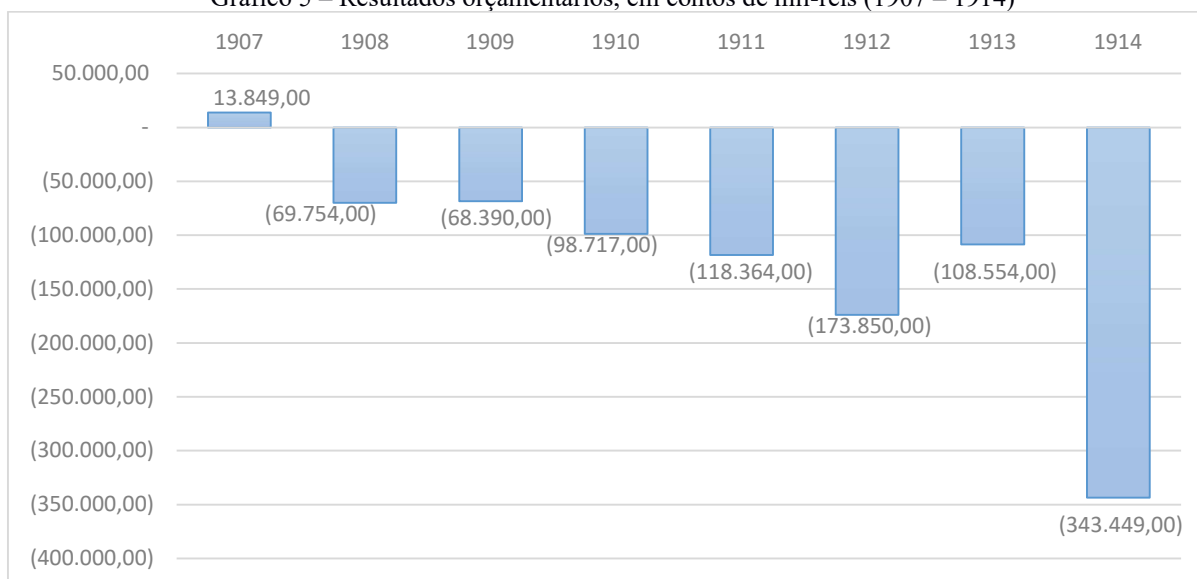
abertamente. Se com Francisco Sales no Ministério da Fazenda o Tesouro era a instituição certa para o preparo dos balanços, a gestão de Rivadávia Correa oferecia a ocasião de lembrar que a carência deles ludibriava a ação fiscalizatória do Congresso. E não bastavam os balanços de receitas e despesas. No espírito da contabilidade dual que Carlos de Carvalho organizara em São Paulo, requeriam-se as demonstrações patrimoniais:

Os balanços de 1908 e 1909 estão em preparo. Os de exercício posteriores certamente apenas no embrião das synopses. Releva observar que nem mesmo com o balanço definitivo – ou, antes – a conta geral da administração das finanças – estaria completa a tarefa consistente em informar sobre a exacta situação financeira: faltaria o balanço do activo e passivo da nação, a conta demonstrativa de seus haveres e do seu debito, tal como se practica nos Estados onde existe regular contabilidade financeira (BRASIL, 1913, p. 264).

Ao atraso nos balanços de execução orçamentária somava-se a falta de balanços patrimoniais que indicassem os ativos e os passivos da União. Segundo Antônio Carlos, o levantamento do patrimônio já existia nos estados onde se praticava regular contabilidade financeira. O deputado mineiro não nomeou as unidades federadas, mas, como visto na seção anterior, São Paulo realizava o levantamento dos balanços patrimoniais desde 1906, com o concurso de Francisco D'Áuria, o contador a quem se deve o excerto empregado para abrir esta seção.

Os relatos de D'Áuria (1953) e de Lobo e Moraes Junior (1941) retomam o problema identificado por Antônio Carlos: a União não dispunha de balanços de ativos e passivos, de modo que era precário o conhecimento sobre o estado de seu patrimônio. Como o deputado mineiro asseverou, para enfrentar essa carência, requeriam-se “providências dependentes antes da administração do que do legislador, cabendo ao Ministério da Fazenda executá-las” (BRASIL, 1913, p. 265). Com efeito, o ministro decidiu executá-las e recorreu, entre outros, aos contadores Francisco D'Áuria e João Ferreira de Moraes Junior para tanto. Eles compuseram um grupo de trabalho para a reorganização da contabilidade do Tesouro, conhecido como a Comissão das Partidas Dobradas, que atacou diretamente a ausência do levantamento de ativos e passivos da União. Isso, entretanto, não ocorreu em razão da admoestação efetuada por Antônio Carlos, mas em resposta a outro problema, também indicado pelo deputado mineiro em seu parecer: a deterioração da situação fiscal do país associada às dificuldades externas e à necessidade de se obter um novo empréstimo de consolidação. O Gráfico 5 mostra a evolução dos déficits orçamentários entre 1907 e 1914.

Gráfico 5 – Resultados orçamentários, em contos de mil-réis (1907 – 1914)



Fonte: adaptado de IBGE (1990, p. 616).

O último exercício com superávit na execução orçamentária fora o de 1907. Nos governos de Afonso Pena e Nilo Peçanha, apesar do retorno de Bulhões ao Ministério da Fazenda em 1909, os déficits foram constantes, embora houvesse superávit nas transações em ouro. Com Hermes da Fonseca, o quadro se agravou. Ao já crescente déficit em papel-moeda somou-se a reversão do resultado em ouro, em razão das instabilidades internacionais que conduziram à deflagração da Primeira Guerra Mundial e impactaram diretamente as relações econômicas do Brasil com o estrangeiro (BRASIL, 1925a).

Embora os déficits já fossem crescentes desde 1909, o governo Nilo Peçanha optou por antecipar para 1910 o restabelecimento do pagamento das amortizações dos empréstimos externos que estavam suspensos até 1911. Na consideranda no Decreto nº 7.782, de 31 de dezembro de 1909, o presidente e o seu ministro da Fazenda defenderam que as condições das finanças públicas asseguravam os fundos para a antecipação dos pagamentos (BRASIL, 1909e). Bulhões celebrou o fato como ação revigorante para o crédito do país. No mesmo relatório, porém, relatou que os saldos parciais das execuções orçamentárias referentes aos exercícios 1908 e 1909 indicavam déficits provisórios (BRASIL, 1910b). Francisco Sales, no relatório referente aos exercícios de 1910 e 1911, corroborou os déficits previstos por Bulhões e demonstrou preocupação com a situação financeira e o crédito externo da República:

O equilíbrio orçamentário continua a ser uma aspiração [...] consoante já expoz V. Ex. ao Congresso Nacional nas últimas mensagens, e os dados deste relatório o confirmam, desde 1908 que os orçamentos se encerram com déficits e em progressão crescente. Tal situação influe decisivamente na gestão financeira, desorganizando o

regimen orçamentário, perturbando a ordem financeira e até abalando o crédito nacional (BRASIL, 1912, p. 4).

Em lugar do fortalecimento do crédito nacional que Bulhões vislumbrara em 1910, Francisco Sales identificava o abalo deste. O desvio dos recursos que deveriam abastecer os fundos de resgate e garantia do papel-moeda depunham contra a estabilidade monetária do país, segundo o ministro. O problema não se restringia à falta de aplicação nos fundos, mas chegava “aos desvios dos fundos já acumulados para despesas, que deveriam ser custeadas com recursos de outra ordem” (BRASIL, 1912, p. 5). Porém, o governo não deveria ser responsabilizado pelo desvio dos recursos dos fundos, já que as receitas normais, sem destinação especial, não comportavam as despesas obrigatórias. Antônio Carlos, no parecer ao projeto de lei das despesas para 1914, elogiou a postura de Leopoldo de Bulhões em 1910, de reforçar o uso dos fundos especiais para a convertibilidade da moeda. Sem individuar os sucessores, criticou-os pelo não prosseguimento da política e pelo consumo das importâncias depositadas nos fundos pela “voragem dos déficits que anualmente se verificam” (BRASIL, 1913, p. 278).

O relatório de Francisco Sales e o parecer do correligionário Antônio Carlos, de 1913, concordavam em condenar o uso inadequado dos recursos dos fundos especiais. Porém, o ano que os separava fora suficiente para fazê-los diferentes em um ponto sensível, a apreciação do estado do setor externo da economia. Francisco Sales preocupava-se com a situação fiscal do país, mas folgava, ainda, com o desempenho da balança comercial, pois “o valor da nossa exportação tem sido maior que o da importação; tem havido um saldo favorável e symptomatico do bom estado economico do paiz” (BRASIL, 1912, p. 5). Inquietava-o, contudo, a concentração das exportações no café na borracha:

A produção daquelles dois gêneros apenas é um perigo permanente, é a instabilidade econômica, é a ameaça de abalos financeiros, dada unia crise de baixa de preço ou de falha na produção, que, diminuindo a entrada do ouro estrangeiro, nos obrigue, para fazer face a custo da importação, lançar mão das nossas reservas metálicas, deprimindo a taxa de câmbio. Temos, além disso, que pensar na situação da borracha, ameaçada pela concurrencia indiana. É certo que, embora já grande a produção da gomma elástica de Sumatra, Ceylão e alhures, a nossa ainda tem a preponderância da quantidade e da qualidade; mas a outra daquellas procedências tem a vantagem do menor custo de produção e dentro em breve da propria quantidade (BRASIL, 1912, p. 7-8).

Nesse ponto, o relatório de Francisco Sales foi premonitório. Antônio Carlos consignou, um ano depois, a reversão do cenário externo: “altera-se contra o paiz a balança econômica sempre indicando, até agora, a nosso favor, avantajados saldos; caem de preço, ameaçados de crise, os nossos principaes produtos do intercambio commercial” (BRASIL, 1913, p. 256). As

dificuldades com o café começaram ainda em 1912, como apontou Fritsch (1988). A ação antitruste movida pela Procuradoria Geral dos Estados Unidos contra os agentes norte-americanos implicados no Comitê de Valorização de Nova York obrigou os distribuidores a se desfazerem dos estoques do produto, de sorte a aumentar a sua oferta e diminuir-lhe o preço. Quanto à borracha, segundo Menezes (2016), a crise nos Balcãs e o aumento de oferta no mercado internacional decorrente da produção asiática resultaram em exportações 35% inferiores às de 1912. A Tabela 8 mostra a evolução do saldo comercial brasileiro de 1901 a 1913.

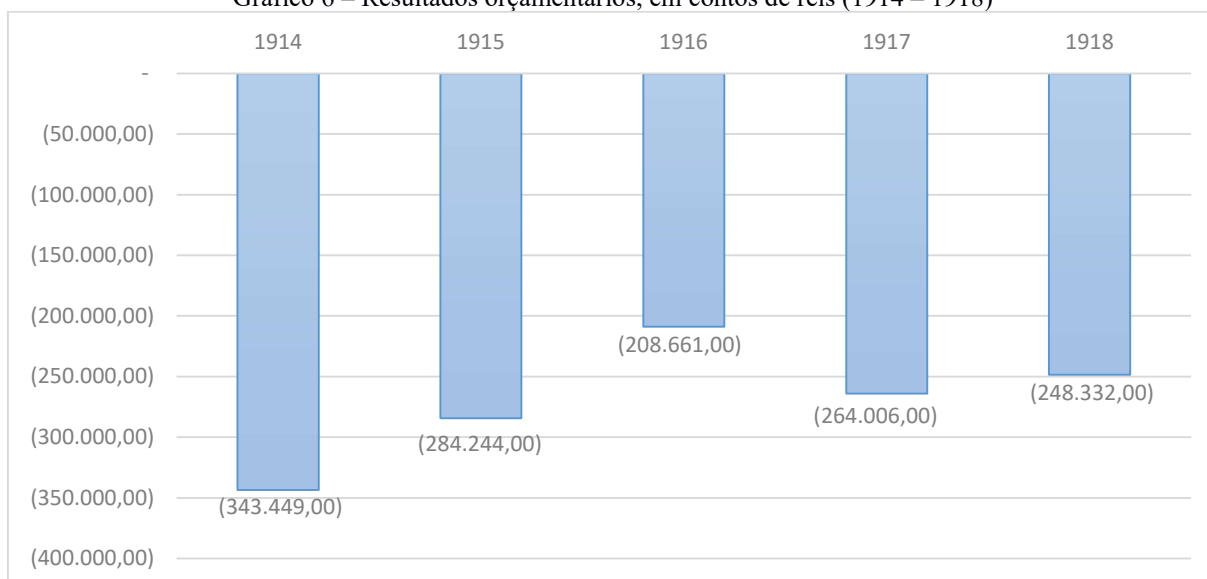
Tabela 8 – Saldo comercial brasileiro, em milhares de libras-ouro (1901 – 1913)

<b>Anos</b>	<b>Exportação (FOB)</b>	<b>Importação (CIF)</b>	<b>Saldo</b>
1901	40.622,00	21.377,00	19.245,00
1902	36.437,00	23.279,00	13.158,00
1903	36.833,00	24.208,00	12.625,00
1904	39.430,00	25.915,00	13.515,00
1905	44.643,00	29.830,00	14.813,00
1906	53.059,00	33.204,00	19.855,00
1907	54.177,00	40.528,00	13.649,00
1908	44.155,00	35.491,00	8.664,00
1909	63.724,00	37.139,00	26.585,00
1910	63.092,00	47.872,00	15.220,00
1911	66.839,00	52.822,00	14.017,00
1912	74.649,00	63.425,00	11.224,00
1913	65.451,00	67.166,00	-1.715,00

Fonte: IBGE (1990, p. 570).

Após uma longa série de superávits comerciais, em 1913, registrou-se um déficit. Somou-se a isso ao aumento da necessidade de divisas para fazer face às amortizações da dívida externa, retomadas em 1910, resultando na piora da situação do balanço de pagamentos brasileiro e das contas públicas ao mesmo tempo. Se até 1913 os déficits orçamentários decorriam exclusivamente do excesso de dispêndios em papel-moeda, a partir de 1914 os resultados negativos nas transações em ouro também passaram a compô-los. O Gráfico 6 abaixo apresenta os resultados para os exercícios 1914-1918.

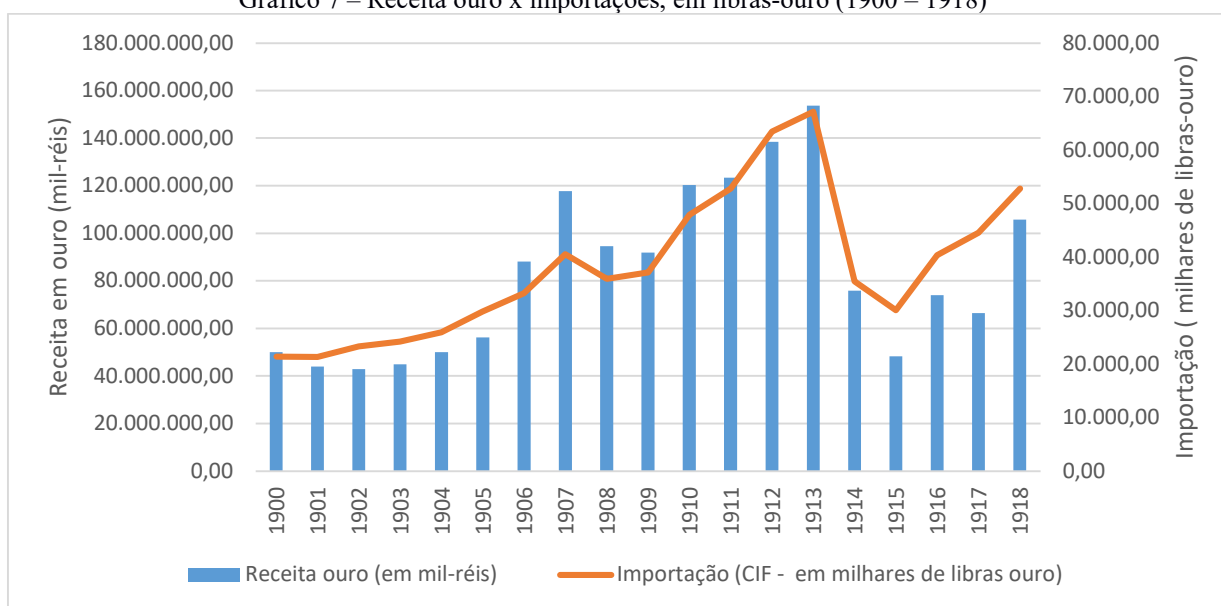
Gráfico 6 – Resultados orçamentários, em contos de réis (1914 – 1918)



Fonte: adaptado de IBGE (1990, p. 616).

A dramática queda da arrecadação das receitas em ouro havida entre 1914 e 1917, com efeitos ainda em 1918, contribuiu decisivamente para os déficits dos orçamentos. O Gráfico 7 demonstra a relação entre a queda das receitas decorrentes do imposto em ouro sobre as importações e o declínio do valor das importações em libras entre 1900, quando Joaquim Murinho reinstituíu a tarifa-ouro, e 1918, ano final da Primeira Guerra Mundial.

Gráfico 7 – Receita ouro x importações, em libras-ouro (1900 – 1918)



Fonte: adaptado de Brasil (1925a, p. 188-189), para as receitas em ouro, e de IBGE (1990, p. 568-569) para o valor das importações em libras-ouro.

A soma do setor externo pressionado com déficits orçamentários crescentes, inclusive em ouro, resultou na necessidade de se conseguir um novo empréstimo externo, um segundo

*funding loan*. As tratativas começaram em 1913. Em setembro daquele ano, uma missão enviada pelos banqueiros N. M. Rothschild desembarcou no Rio de Janeiro para avaliar a capacidade de pagar do governo brasileiro (FRITSCH, 1988). Uma das exigências dos banqueiros europeus foi a possibilidade de examinar a escrita do Tesouro, a fim de apurar as garantias que poderiam obter. O empréstimo não teria sido concretizado, segundo Lobo e Moraes Junior (1941), em razão da pobreza de tal escrita, descrita por eles como “uns apanhados”. Adde *et al.* (2014) retomaram esse argumento e apontaram que uma das demandas dos negociadores estrangeiros foi a apresentação de um balanço do Tesouro Nacional, mas o último havia sido elaborado em 1905.

A missão enviada ao Brasil pelos banqueiros N.M. Rothschild & Sons voltou a Londres indisposta a cancelar qualquer empréstimo que não incluísse contrapartidas severas (ABREU, 2002). Havia, como apontaram Lobo e Moraes Junior (1941), inconsistências e indisponibilidades de informações financeiras e patrimoniais, porém não se pode conferir um peso desmesurado ao estado da contabilidade pública federal nessa questão. A insuficiência das demonstrações contábeis não era um problema maior do que as informações suficientemente conhecidas pelos banqueiros. Como apontou Abreu (2002), o que afetou decisivamente o crédito brasileiro foi o descontrolado nível de gastos, isto é, os déficits orçamentários crescentes do governo federal e as incertezas quanto à sua capacidade de pagar os seus compromissos.

Esses fatores conduziram a uma longa negociação sobre as condicionalidades do *funding*. Os credores demandavam garantias importantes, como a receita da alfândega do Rio de Janeiro (ABREU, 2002) e a transformação do Banco do Brasil em organização bancária emissora, sob uma administração estrangeira (FRITSCH, 1988). Em agosto de 1914, a Caixa de Conversão foi fechada; um feriado bancário, declarado; e uma moratória de trinta dias para todos os débitos brasileiros, comunicada. Apenas após esses acontecimentos, o governo federal obteve o empréstimo. A receita da alfândega do Rio de Janeiro entrou como garantia, mas o controle do Banco do Brasil não foi concedido a estrangeiros.

Dentre os temores dos credores brasileiros estavam, por um lado, a persistência da desvalorização do mil-réis, que tornava ainda mais difícil ao governo federal adquirir as libras necessárias à satisfação dos seus interesses, e, por outro, os déficits orçamentários, que diminuía a capacidade brasileira de pagar. Para aumentar o controle governamental sobre a inequação dos orçamentos, foram reunidos profissionais contábeis do Rio de Janeiro e de São Paulo em uma comissão especialmente constituída com a finalidade de reformar a contabilidade da União. A Comissão das Partidas Dobradas iniciou seus trabalhos antes mesmo do *default*, ainda em junho de 1914. Essa foi a janela de oportunidade de que se valeram alguns

profissionais contábeis cariocas e paulistas enfronhados na contabilidade do setor público para contribuir para a retirada das contas públicas do atoleiro de desorganização no qual João Ferreira de Moraes Junior as via enterradas.

João Ferreira de Moraes Junior, ao lado de Francisco D'Áuria, foi um dos mais influentes participantes da Comissão. Um e outro já frequentaram as páginas desta tese em textos de epígrafes e Francisco D'Áuria já foi apresentado por meio de uma pequena nota sobre sua trajetória profissional. O mesmo se fará agora para João Ferreira de Moraes Junior, cuja presença no texto se intensificará doravante<sup>41</sup>.

Natural de Caratinga, Minas Gerais, João Ferreira de Moraes Junior mudou-se para o Rio de Janeiro ainda jovem. Lá, em 1906, concluiu o curso secundário. Em 1916, já escriturário do Tesouro Nacional e participante da Comissão das Partidas Dobradas, formou-se em ciências econômicas pela Escola Superior de Comércio da capital federal. Com a criação da Contadoria Central da República, ingressou nos seus quadros. Entre 1922 e 1924, afastou-se daquele órgão para servir como secretário no gabinete do ministro da Fazenda, Raphael de Abreu Sampaio Vidal. Sempre atuante no Instituto Brasileiro de Contabilidade (IBC), associação de classe que ajudara a fundar em 1916, assumiu sua presidência em 1927, deixando-a apenas em 1950, período no qual comandou sua conversão em sindicato. Nesse ínterim, entre 1936 e 1937, foi deputado federal classista.

Em 1914, portanto, funcionário do Tesouro Nacional, Moraes Junior presenciou a forma como a necessidade de crédito externo acabou por funcionar como um móvel propulsor de modificações no sistema de contabilidade pública federal. A Comissão de Partidas Dobradas foi reunida para que a administração fazendária fosse modernizada uma vez mais e, desta feita, como meio de fazer com que o controle administrativo das contas públicas fosse mecanismo capaz de melhorar o crédito externo brasileiro.

Esse movimento consolida o segundo pilar de estabilização do sistema de contabilidade pública e tomada de contas na Primeira República. Como vimos discutindo, o primeiro referia-se à criação e ao enfraquecimento do controle externo. O segundo consistia na consolidação das instituições de contabilidade como instrumentos preferenciais de gestão do Poder Executivo. Nesse sentido, para além da função de auxiliar na busca do equilíbrio dos orçamentos, a negociação do segundo *funding loan* assentou a utilidade instrumental das normas e dos serviços contábeis para a negociação de empréstimos externos.

---

<sup>41</sup> Além de informações esparsas nas diversas fontes que consultamos, como o Diário Oficial da União, há notas biográficas sobre João Ferreira de Moraes Junior em Cosenza (2016, p. 114) e no sítio do CPDOC na internet (MORAIS JÚNIOR..., c2009).

A concepção do espaço prioritário reservado as instituições de contabilidade pública, como se tem visto até aqui, foi um longo processo gestado desde o governo Prudente de Moraes, assentado na política dos estados sob Campos Sales e Rodrigues Alves e consolidado dali em diante. Ao esforço consistente para circunscrever seu uso como instrumento de *accountability* apenas para contas de gestão, não de governo, correspondeu a ampliação paulatina dos seus usos administrativos, com duas utilidades claras, apoio à busca de equilíbrio orçamentário e suporte informacional nas negociações de créditos externos. Concretamente, esse movimento incluiu um projeto de Código de Contabilidade que, segundo o espírito que lhe atribuía Leopoldo de Bulhões, se destinava mais à modernização da contabilidade administrativa do que ao fortalecimento da judiciária; uma reforma do Tesouro Nacional que, conforme expôs David Campista, atualizava o sistema saquarema de contabilidade pública e administração fazendária; e a formação de uma comissão de modernização dos serviços contábeis do Tesouro, impulsionada pela negociação do segundo *funding loan*. Ver-se-á, nos próximos capítulos, que a associação entre a arquitetura das instituições de contabilidade pública, a negociação do crédito externo brasileiro e a busca do equilíbrio orçamentário conformou um padrão que seria repetido nas gestões de Arthur Bernardes e Washington Luís, assim como no Governo Provisório de Getúlio Vargas.

A crise fiscal e a deterioração da situação do setor externo da economia, que conduziram à negociação do segundo *funding loan* em 1913 e 1914, ofereceram uma oportunidade clara para associação entre as instituições de contabilidade pública, a negociação do empréstimo externo e a gestão orçamentária. Premido pelos negociadores estrangeiros a disponibilizar informações sobre a situação fiscal e patrimonial da União, o ministro da Fazenda do presidente Hermes da Fonseca, Rivadavia Corrêa, incumbiu Carlos Cláudio da Silva, então chefe da Caixa de Conversão, da reorganização da contabilidade do Tesouro Nacional. A questão que se lhe impunha era onde localizar pessoal qualificado e com experiência em contabilidade pública para juntar-se aos funcionários do Tesouro. Ele foi, então, a São Paulo, e por uma razão concreta. Desde as reformas induzidas por Jorge Tibiriçá para viabilizar o registro das operações do programa de valorização do café e sua evidenciação aos parlamentares paulistas, o Tesouro Paulista praticava a contabilidade dual, levantando demonstrações patrimoniais além das financeiro-orçamentárias, segundo o método das partidas dobradas.

A necessidade de pessoal experimentado conduziu os técnicos paulistas ao Rio de Janeiro. Iniciou-se, assim, uma rede de relações entre profissionais da contabilidade que influíram decisivamente sobre a construção das instituições que conformaram o campo profissional contábil brasileiro. Em 1913, Francisco D'Áuria podia ser encontrado sob a chefia



de Carlos de Carvalho, ao lado do contador Carlos Levy Magano, ambos escriturários da Seção Central da Contabilidade Geral da Secretaria da Fazenda e Tesouro do Estado de São Paulo (CONTABILIDADE..., 1913). Um ano depois, eles estariam no Tesouro Nacional, onde trabalhariam com João Ferreira de Moraes Junior, João de Lyra Tavares e Manoel Marques de Oliveira na Comissão das Partidas Dobradas.

Embora o nome da comissão sugerisse que sua principal atribuição fosse a adoção do método das partidas dobradas, sabe-se, com base no que se vem apresentando até aqui, que as normas que previam o emprego do método no Estado brasileiro remontavam ao início do século XIX. Isso não escapava aos contemporâneos. O jornal “A Noite” quis saber a opinião de Augusto Olímpio Viveiros de Castro sobre a formação do grupo de contadores. Viveiros de Castro, então diretor do Tribunal de Contas e professor de direito administrativo da Faculdade de Direito do Rio de Janeiro, considerou imprescindíveis os trabalhos da Comissão e apresentou um recorrido histórico sobre a antiguidade da provisão legal do emprego do método das partidas dobradas na administração pública no Brasil. Sua opinião ajuda a entender porque, apesar da antiguidade do reconhecimento legal do método de escrituração, a comissão foi identificada por seu nome. “Autoridades de indiscutido valor tem demonstrado à sociedade quanto é imprestável a escripturação do Tesouro Nacional” (A REFORMA DA ESCRIPTURAÇÃO..., 1914). As evidências disponíveis nas fontes apontam que o Tesouro Nacional sofria de problema idêntico ao do Tesouro Paulista à época da reforma conduzida por Jorge Tibiriçá, ou seja, a não aderência prática do método contábil, que, previsto em regulamentos minuciosos, não era consistentemente aplicado pelos servidores.

Esse ponto de vista foi corroborado até mesmo por críticos da comissão. Rangel Pestana, em artigo ao jornal A Noite, em 15 de julho de 1914, citou as inconstâncias de aplicação do método:

Receio muito que um serviço isolado, para modificar unicamente o que está estabelecido com relação ao Thesouro em matéria de contabilidade, tenha o mesmo resultado que tiveram as tentativas desde 1808 [...] entre as quais a da Caixa de Amortisação, onde a escripta já foi feita por partidas dobradas, há muitos annos e por iniciativa do distincto funcionário público e provector guarda-livros há pouco falecido José Ignácio de Mesquita, que a manteve durante o tempo em que permaneceu nessa repartição, tendo-se abandonado o trabalho por ele feito [...] por não haver naquela época e na repartição que elle deixava quem pudesse ou quizesse continuar-lhe a obra! A meu ver o eixo de todo o systema administrativo com relação à contabilidade pública deve ser o Tribunal de Contas (PESTANA, 1914, p. 4).

Em mais de um sentido o excerto do texto de Rangel Pestana é importante para a tese que se vem defendendo aqui.

Primeiro, reforça o argumento segundo o qual as dificuldades do Tesouro Nacional com o método de partidas dobradas advinham da prática, das resistências à aplicação, já que ele estava previsto legalmente. A questão era de *enforcement*, e Rangel Pestana desejava vê-la resolvida por meio de uma ação que, ao fim e ao cabo, acabaria por confundir o agente fiscalizador com os fiscalizados.

Segundo, Rangel Pestana vislumbrou, em pleno curso, um dos lances da modernização conservadora que esta tese defende, ou seja, a consolidação da utilidade das instituições de contabilidade pública para a gestão fiscal efetuada pelo Poder Executivo e sua secundarização como instrumento de controle e fiscalização das contas públicas. Ele propôs a criação de uma Direção Geral de Contabilidade no âmbito do TCU, que teria “a seu cargo a escripta geral da Nação, que funcionará como se fora de uma casa matriz, tendo como sucursaes directas os diversos ministérios” (PESTANA, 1914, p. 4). Para o republicano histórico, o Tribunal de Contas deveria vertebrar o sistema de contabilidade pública, em sentido semelhante ao conferido pelos liberais do Império e por Rui Barbosa, ou seja, como linha auxiliar da tomada de contas. Ele via na iniciativa que reuniu o grupo de contadores a fixação do eixo do sistema de contabilidade pública no Tesouro, um órgão, que, a seu ver, deveria incumbir-se apenas da arrecadação dos dinheiros públicos. A contradição em sua formulação consistia no fato de pretender fortalecer o controle externo por meio de uma medida que eliminaria a independência fiscalizatória do Tribunal de Contas, que, segundo sua proposta, seria o responsável pela direção dos serviços de contabilidade de todo o setor público federal, inclusive das sucursais dos ministérios que deveria fiscalizar.

Rivadavia Correa, ao justificar a formação da Comissão de Partidas Dobradas, reforçou seu caráter de instrumento auxiliar ao fortalecimento da gestão fiscal. A reforma da contabilidade tinha como objetivo reforçar a capacidade administrativa do Tesouro, de modo a possibilitar a produção de informações exatas sobre o estado das despesas e das receitas públicas. Para tanto, visava a enraizar a aplicação da contabilidade com base no método das partidas dobradas, vencendo as resistências, pois “as tentativas feitas neste sentido não produziram resultado: ou por falta de persistência ou por espírito de rotina” (BRASIL, 1914c, p. 3). A União seguiria o exemplo do estado de São Paulo, que reformara a contabilidade de seu Tesouro a fim de registrar e dar contas das operações do plano de valorização do café. “Depois de ter examinado no Thesouro do Estado de S. Paulo, que gentilmente facultou a este Ministério os elementos necessários, foi solicitado o concurso de dois funcionários daquelle Estado para dar execução ao serviço” (BRASIL, 1914c, p. 3). Tratava-se de Francisco D’Áuria e de Carlos Levy Magano.

A ideia inicial, entretanto, não consistia na ida dos paulistas ao Rio de Janeiro, relatou D'Áuria (1953, p. 40). Carlos Cláudio da Silva solicitou a Carlos de Carvalho que uma comissão carioca estudasse a contabilidade paulista para adaptá-la à União. A cessão, por mais de dois anos, de Francisco D'Áuria e Carlos Levy Magano ao Tesouro Nacional decorreu do julgamento do chefe do Tesouro Paulista:

Carlos [de Carvalho], com a argúcia penetrante que o distinguiu, compreendeu logo que nenhum dos membros da Comissão Federal estava em condições de assimilar a nossa organização e, assim pensando, se dirigiu ao Dr. Carlos Cláudio [...] e convenceu-o de que a melhor maneira de fazer a reforma da Contabilidade Federal seria a ida ao Rio de Janeiro de dois de seus auxiliares (D'ÁURIA, 1953, p. 41).

Seus auxiliares foram ao Rio de Janeiro. O relatório do ministro Pandiá Calógeras de 1914 reproduziu as palavras de Carlos Cláudio da Silva. Ele reportou que os trabalhos da Comissão das Partidas Dobradas haviam começado em 15 de junho de 1914, produzindo um relatório já em 12 de novembro do mesmo ano, mas que avançavam com dificuldade em razão da falta de pessoal: “A Comissão trabalhou durante este tempo [1914] apenas com o Sr. Francisco D'Áuria e Carlos Levy Magano, de São Paulo, e os Srs. João Ferreira de Moraes Jr. e Ernesto Le Cesne, terceiros escriturários do Tesouro” (BRASIL, 1914c, p. 106).

As palavras de Carlos Cláudio apresentam a equipe de trabalho que, dentre os seus membros, contava com Moraes Junior, cujo texto de 1941 se referia ao grupo de que fez parte como a saída do atoleiro no qual se encontrava a contabilidade da União. A integração dos dois profissionais contábeis paulistas à equipe, ao lado dos “cariocas<sup>42</sup>” Moraes Junior e Le Cesne, fornece o primeiro caso concreto de aproximação entre as lideranças contábeis do Rio de Janeiro e de São Paulo para a modernização dos serviços contábeis federais. D'Áuria e Levy Magano foram as referências técnicas da comissão, como informou Carlos Cláudio da Silva: “a parte técnica da escripturação tem sido dirigida habilmente pelos Srs. Francisco D'Áuria e Carlos Levy Magano, escripturários da Secretaria de Finanças de S. Paulo, coadjuvados pelos Srs. Moraes e Le Cesne” (BRASIL, 1914c, p. 106).

Os trabalhos da comissão repercutiram na imprensa. O jornal *A Noite*, de 23 de agosto de 1915, abriu espaço para noticiar ao público leitor os seus trabalhos, em matéria cujo sugestivo título era “O Thesouro não sabe, ao certo, o quanto deve...”. Essa formulação, com efeito, sintetizava a natureza dos problemas enfrentados pelos profissionais contábeis que faziam parte do grupo. O vespertino carioca conferiu atenção especial ao trabalho que tiveram

---

<sup>42</sup> Cariocas entre aspas porque, no Rio de Janeiro, os profissionais contábeis advinham de vários lugares do Brasil. Moraes Junior, como já mencionado, era mineiro de Caratinga.

para ordenar as contas herdadas do governo anterior, de Hermes da Fonseca. Destacou, também, que a Comissão das Partidas Dobradas tinha que lidar com os fornecedores ansiosos para verem satisfeitos seus direitos de recebimento (O THESOURO..., 1915, p. 1).

Outro periódico, O Paiz, de 02 de julho de 1916, retomou a questão da comissão, criticando a forma como ela organizou os pagamentos a serem efetuados pelo Tesouro, por folhas avulsas que continham todos os descontos e consignações incidentes sobre os valores a serem pagos. Desta feita, a crítica foi ao caráter demorado do novo método. Dizia que, antes, o expediente de trabalho nunca precisava ser prorrogado, mas que, no primeiro dia do novel alvitre, “[...] a 1ª pagadoria às 19 horas ainda funcionava, cheia de funcionários que, sem jantar, esperavam sua vez para o recebimento dos parcos vencimentos” (BASTA..., 1916a, p. 2). O título da coluna – “Basta de experiências...” – refletia a opinião do jornal e foi repetido na edição do dia seguinte, quando se abriu espaço para a resposta escrita por Francisco D’Áuria, que defendeu os trabalhos do grupo e explicou suas medidas. Ele as justificou como necessárias para combater um problema crucial para a definição da situação fiscal da União, a inexatidão dos dispêndios efetuados: “[...] a prestação de contas do Sr. Ministro da fazenda, de alguns anos a esta parte, vem sendo deficiente no que diz respeito ao pagamento da despesa da União” (BASTA..., 1916b, p. 2). Para enfrentar esse quadro, D’Áuria defendeu a nova “experiência” do Tesouro, segundo a qual o balanço das despesas ficava permanentemente feito, desde que se compilhassem os avulsos.

As críticas dos periódicos refletiam as dificuldades enfrentadas para reformar a contabilidade do Tesouro, seu ritmo marcadamente paulatino. A seu modo, reverberavam os obstáculos admitidos pelos próprios envolvidos na Comissão das Partidas Dobradas. No relatório do Ministério da Fazenda relativo ao exercício 1914 (BRASIL, 1915), Carlos Cláudio da Silva pontuou as resistências advindas da própria máquina pública: “uma das medidas, porém, mais urgentes, é sem dúvida, empregarem os Srs. Delegados fiscais todo o esforço em remeterem ao Thesouro seus balanços mensais dentro do prazo da lei, o que não tem sido feito” (BRASIL, 1915, p. 112).

Tamanha dificuldade é atribuída aos vícios da administração, plenamente difundidos entre os funcionários mais antigos do Tesouro Nacional, denominados por Carlos Cláudio da Silva de “bispos do Tesouro”, cuja resistência à implantação das reformas contábeis se materializou no emperramento da rotina e só foi vencida com muito custo (LOBO; MORAES JUNIOR, 1941). Os bispos do Tesouro conformavam uma realidade de longa duração nos serviços fazendários centrais. Deles queixou-se, ainda em 1851, o ministro Souza Franco, que os caracterizou pelo comportamento tipicamente *rent-seeking*. As resistências não provinham

apenas deles. Se as delegacias fiscais não colaboravam com as informações necessárias à contabilidade financeira do Tesouro, o mesmo se dava com outras repartições, que atravancavam o fornecimento dos dados necessários à contabilidade patrimonial, sobretudo os referentes aos ativos federais.

A análise dos relatórios oficiais permite-nos concluir a existência, ao nível da execução, de uma recusa renitente de efetuar o levantamento dos dados sobre os ativos da União, com impacto decisivo na baixa qualidade da informação disponível tanto ao presidente da República quanto ao Congresso Nacional. As palavras do chefe da Diretoria de Patrimônio do Tesouro Nacional sugerem que tal recusa beirava o boicote:

Pouco ou quase nada de novo posso adiantar sobre os múltiplos serviços que cabem à Diretoria do Patrimônio Nacional. A respeito do mais importante deles: o arrolamento dos próprios nacionais para servir de base ao respectivo registro [...] poderia repetir o que tenho dito nos anteriores relatórios e nas diversas representações que hei dirigido aos ilustres antecessores de V. Ex. [...] porque o estado em que se encontra este serviço continua o mesmo. As causas que o tem entorpecido ainda persistem e são mais fortes do que meus esforços, diante da inércia das repartições incumbidas de colaborarem com esta repartição, remetendo-lhe a lista dos próprios nacionais que se acharem sob a administração de cada uma delas. (BRASIL, 1915, p. 120).

A despeito das resistências, a comissão produzia seus frutos. Em 1915, ultimou-se o levantamento do balanço patrimonial da União referente a 1914. Ele foi consignado no relatório que o Ministro Pandiá Calógeras ofereceu ao presidente Venceslau Braz em 1915 (BRASIL, 1915), apontando vultoso passivo descoberto, da ordem de um milhão e quatrocentos mil-réis, atribuído à deficiência dos dados do ativo. Todavia, o presidente não incluiu esta informação na mensagem enviada ao Congresso em maio de 1915.

A comissão operou por todo o mandato de Venceslau Brás, durante a gestão de seus ministros mineiros da Fazenda, Sabino Barroso, Pandiá Calógeras e Antônio Carlos Ribeiro de Andrada. No relatório de 1917 do Ministério da Fazenda, Pandiá Calógeras pôde informar que as escriturações da Tesouraria Geral do Tesouro Nacional, da Primeira e da Segunda Pagadorias eram mantidas em dia, com o exame metucioso das despesas realizadas e a elaboração dos respectivos balanços. Como reconhecimento aos trabalhos da comissão, sua natureza foi transformada. No Decreto nº 13.248, de 23 de outubro de 1918, de reorganização do Tesouro Nacional, as partidas dobradas e seu colegiado técnico foram institucionalizados. O capítulo V da norma criou a Seção de Contabilidade da Diretoria de Contabilidade, para substituir a temporária comissão e a incumbiu da escrituração por partidas dobradas (BRASIL, 1918f). Essa reforma do Tesouro será objeto de consideração no próximo capítulo.

Os funcionários paulistas, D'Áuria e Levy Magano, deixaram a Comissão das Partidas Dobradas e retornaram ao Tesouro paulista no início de 1917, pouco antes de sua transformação em serviço permanente. Em suas memórias, D'Áuria explicitou uma decorrência importante do encontro de contadores do Rio de Janeiro e de São Paulo no Tesouro Nacional, o estreitamento de suas relações e a intensificação de um movimento de construção de instituições do campo profissional da contabilidade. A seção de seu livro que trata desse assunto chama-se exatamente “relações” e, após introduzir os amigos que fez, apresentou-os em associações de classe:

Nos dois anos e meio de minha permanência no Rio de Janeiro [...] travei relações profissionais e de amizade com numerosos colegas. Conheci os primeiros no serviço de remodelação da Contabilidade Federal. João Ferreira de Moraes Junior, foi o colega e o amigo, desde a primeira hora e às suas ótimas qualidades já fiz referências [...] Manoel Marques de Oliveira, conhecedor de contabilidade, trabalhava, silenciosa e caprichosamente na transcrição ao livro ‘diário’ [...] Augusto Carlos Setúbal era inteligente guarda-livros. Idealista e dinâmico, promovera a Congregação da classe, tendo em mente a fundação de um instituto de contabilidade. (D'ÁURIA, 1953, p. 55-56).

O movimento é nítido. Os profissionais contábeis aproximaram-se por força de sua contribuição ao serviço público, estabeleceram intercâmbios através das suas associações e de suas revistas. O instituto que D'Áuria afirmava estar na cabeça de Setúbal deixou-a para ganhar a realidade em 1916. Tratava-se, pois, do IBC.

O intercâmbio entre os profissionais contábeis de São Paulo e os da capital federal, no entanto, apenas começava. A partir dali, como asseveraram Lobo e Moraes Junior (1941), uma brecha fora aberta no cerco contra a contabilidade pública. Eles seriam chamados a colaborar com a administração federal em outras ocasiões, além de levarem seus conhecimentos para diversos estados da União, concorrendo para a viabilização dos objetivos das políticas econômicas de diferentes governos.

A oportunidade foi aproveitada pelos profissionais contábeis e abriu-se o caminho para que outros avanços institucionais na área fossem alcançados nos anos 1920. Segundo Adde *et al.* (2014, p. 329), a comissão foi um catalisador de mudanças na contabilidade pública nacional. A afirmação merece um reparo e um adendo. A comissão foi um instrumento que viabilizou tecnicamente as mudanças na contabilidade da União entre 1914 e 1918, mas o que catalisou as alterações foi o cenário de desequilíbrio fiscal que levou à negociação do *funding loan* de 1914. Esse quadro, persistente, conduziu a outras alterações nas normas e serviços de contabilidade pública nos anos 1920, como se verá no capítulo seguinte. Quanto ao adendo, há que se considerar que a existência da comissão foi também importante para a aproximação havida entre os profissionais dos dois mais importantes centros econômicos do país, que, ao

trabalharem pela modernização dos serviços contábeis e orçamentários federais, intercambiaram experiências, organizaram associações de classe e estreitaram seus laços com o poder público.

A próxima sessão discute como o engajamento de contadores do Rio de Janeiro e de São Paulo com as instituições de contabilidade pública federal impactou no fortalecimento de um movimento de construção das instituições de defesa de sua categoria profissional.

#### 4.5 O despertar de um torpor

*Até 1916, os contabilistas no Brasil viviam obscuramente entregues à labuta diária dos deveres profissionais, sem a existência de uma agremiação de classe que traduzisses as suas aspirações [...] [um discurso do senador João de Lyra Tavares] despertou a classe contabilista do secular torpor em que jazia, repercutindo por todas as regiões do país onde havia um profissional de contabilidade (COMISSÃO EXECUTIVA DO PRIMEIRO CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 1927, p. 4).*

Um dos resultados da aproximação dos contadores do Rio de Janeiro e de São Paulo a partir da experiência conjunta na Comissão de Partidas Dobradas foi a intensificação do movimento associativo, que tinha diversos objetivos, da difusão do saber contábil ao reconhecimento da profissão e à regulamentação da formação dos contadores. Nesta tese, esses aspectos não são aprofundados. Nosso interesse no movimento associativo dos profissionais de contabilidade é outro: a formação de um novo foro público para a realização do debate sobre os assuntos relacionados à contabilidade pública e à organização dos orçamentos.

A partir de 1916, como a epígrafe de abertura aponta, a formação de uma agremiação nacional de contabilistas forneceu um novo espaço social para o debate de assuntos econômicos, comerciais e, sobretudo para o que nos interessa, da temática da contabilidade pública. As duas mais influentes associações contábeis, o IBC no Rio de Janeiro e o Instituto Paulista de Contabilidade (IPC), não nasceram como sindicatos. Defendiam os interesses da classe profissional, mas também editavam revistas para a divulgação do saber contábil e a discussão de assuntos relativos à área, bem como organizavam eventos e se relacionavam politicamente com as autoridades públicas da República, a exemplo do senador João de Lyra Tavares, defensor dos interesses da profissão no Senado Federal.

O IBC foi constituído em 1916 a partir da iniciativa de um grupo de guarda-livros que contava com o protagonismo de Augusto Carlos Setúbal, Joaquim Teles e Cornélio Marcondes da Luz, primeiro presidente do instituto. A ação do grupo deu-se no interior da Associação dos Empregados no Comércio do Rio de Janeiro (AEC). A ideia de criação de uma associação para

congregar “contabilistas e guarda-livros” vinha sendo discutida no interior da AEC havia mais de cinco anos e carecia de uma oportunidade para ganhar materialidade. A oportunidade teria aparecido em 1916 por meio de dois eventos. Primeiro, as discussões acerca do projeto de Código Comercial, que teriam posto em evidência questões contábeis. Segundo, um discurso do senador João de Lyra Tavares sobre a ciência da contabilidade e a necessidade de regularização da profissão, ao qual a epígrafe desta seção faz menção (INSTITUTO..., 1917, p. 2).

Com efeito, na sessão do Senado de 10 de agosto de 1916 (BRASIL, 1918c), João de Lyra Tavares, por ocasião da discussão do Projeto de Lei nº 17, de 1914, que pretendia suspender as emissões de vale-ouro para o pagamento de importações até 90 dias depois de assinado um tratado de paz entre os beligerantes da guerra de 1914-1918, propôs a criação de uma Câmara de Contabilistas. Sediada na capital federal e com sucursais nos estados, ela objetivaria a regulamentação do exercício da função de contador público, não no sentido de servidor afeto ao serviço com as contas dos entes estatais, mas do profissional responsável por intervenções contábeis de interesse público, como nas sindicâncias das falências e na avaliação da capacidade financeira e dos balanços das sociedades anônimas.

Para o senador, urgia regulamentar a profissão de guarda-livros, vedando o exercício concomitante do serviço particular e do serviço público, entendido como de interesse público. Toda a argumentação objetivava estribar a contrariedade de João de Lyra Tavares com relação ao projeto em discussão. Para o senador, a limitação pretendida pelo governo, justificada pela escassez de ouro e divisas nele conversíveis, garrotaria as sociedades anônimas, reprimindo-lhes a expansão comercial. Mais proveitoso seria, pois, em vez de limitar as emissões de vale-ouro, estabelecer adequada fiscalização contábil sobre as sociedades anônimas como meio de aumentar-lhes o acesso ao crédito externo.

Posta a oportunidade, a AEC fez saber pelos jornais de grande circulação na capital federal, dentre eles O Paiz de 28 de agosto de 1916 (ASSOCIAÇÃO..., 1916), a realização de uma reunião no dia 20 de setembro, para iniciar os trabalhos de fundação do IBC, em atendimento às demandas de diversos associados que eram profissionais da contabilidade. A sessão solene de fundação do IBC ocorreu em 20 de setembro de 1916 na sede da AEC e foi dirigida por Joaquim Manuel de Campos Amaral, presidente da associação (INSTITUTO..., 1916).

A solenidade foi aberta pelo presidente da AEC, que, em seguida, passou a palavra a Cornélio Marcondes da Luz, presidente da comissão encarregada de elaborar o projeto do regulamento do instituto, cujo relator foi Augusto Carlos Setúbal. Cosenza (2016), em livro



dedicado aos cem anos de fundação do IBC, hoje SINDCONT-Rio, destacou a participação de Setúbal, atribuindo-lhe a ideia de criação da associação e uma participação decisiva em sua efetivação. De fato, Pedro Xavier, secretário da AEC, consignou em ata a iniciativa do contabilista carioca, a qual remetia à reunião do Conselho Administrativo da AEC, ocorrido havia menos de um mês. No encontro de criação do instituto, Setúbal demonstrou todo seu interesse. Leu o parecer de sua autoria e, segundo o Correio da Manhã (INSTITUTO..., 1916), incontinentemente, solicitou a imediata votação do texto, sob o argumento de que era do conhecimento de todos.

O projeto foi discutido e votado, com uma emenda. O texto original previa a realização de exames para a admissão de sócios. Francisco Figueira de Mello propôs a isenção desta obrigação para os diplomados por escolas oficialmente reconhecidas. Resultou da discussão que seriam isentados das provas os egressos da Academia de Comércio do Rio de Janeiro; da Escola de Comércio “Álvares Penteado”, de São Paulo; e do Curso Comercial da AEC. Bastaria aos egressos daqueles cursos que defendessem um texto, que chamavam tese, sobre algum ponto da ciência da contabilidade. A emenda contemplou, pois, a entidade de onde nascia o IBC e os dois cursos reconhecidos pelo Decreto federal nº 1.339, de 1905. Esta emenda ilustra as relações do IBC com a AEC e a proximidade entre os profissionais contábeis do Rio de Janeiro e de São Paulo.

A menção à escola paulistana no regulamento do IBC não foi o único elemento a evidenciar a proximidade entre os profissionais contábeis do Rio de Janeiro e de São Paulo. Marcondes da Luz, um “carioca” de Taubaté, solicitou que se telegrafasse ao senador João de Lyra Tavares e a dois profissionais de São Paulo, Carlos de Carvalho e Horácio Berlinck, cujo sobrenome o Correio da Manhã grafou “Bhering”. Além do telegrama, aprovou-se que a ata de fundação do IBC consignasse um voto de agradecimento pelos trabalhos que os homenageados vinham prestando à classe dos guarda-livros e contadores. Francisco D’Áuria, ex-aluno da escola dirigida por Berlinck e subordinado de Carvalho no Tesouro Paulista, foi eleito membro da primeira Comissão Técnica do IBC (INSTITUTO..., 1917). Ele compartia o referido colegiado com João Ferreira de Moraes Junior, com o qual, àquela altura, trabalhava na Comissão de Partidas Dobradas do Tesouro Nacional.

A ata de fundação do IBC, portanto, mencionou explicitamente um sentido de classe profissional e consignou a importância do intercâmbio com os contadores paulistas na consolidação das instituições de defesa da mesma. Carlos de Carvalho já era reconhecido, dada a sua contribuição para a contabilidade pública no Brasil, seja por meio dos livros que escreveu, seja por comandar o serviço contábil do Tesouro Paulista, referência nacional à época. Horácio

Berlinck, foi um dos fundadores da Escola de Comércio “Álvares Penteado”, da qual foi professor e diretor. Lecionou, também, na Escola Politécnica de São Paulo.

Como se não bastasse, Horácio Berlinck servira de inspiração não apenas por ser precursor da educação contábil em São Paulo, mas também por sê-lo quanto à vida associativa da classe. Foi sócio-fundador do Grêmio dos Guarda-Livros na capital paulista em 1896, do qual o contabilista Carlos de Carvalho era sócio-correspondente em São Carlos (PEIXOTO, 1896). O professor era um testemunho vivo do êxito da escola “Álvares Penteado”, reconhecida até mesmo na capital federal. Em outubro de 1909, a organização para a qual ele lecionava e pela qual militara foi mencionada como um dos institutos profissionais que contribuíam para o “admirável progresso industrial” de São Paulo, na justificativa do projeto de lei que o Governo do Distrito Federal apresentou para a organização do ensino profissional no Rio de Janeiro (A PREFEITURA..., 1909, p. 11).

Em 1916, já liderança consolidada da escola “Álvares Penteado”, Berlinck envolveu-se em outro empreendimento associativo e, também por isso, foi lembrado na reunião de criação do IBC em setembro. Oito meses antes, em janeiro de 1916, na capital paulista, ele liderara a criação do Instituto Brasileiro de Contadores Fiscais. A associação foi instalada em uma das salas da “Álvares Penteado” e contou, em seus quadros fundadores, com D’Áuria, Levy Magano, Carlos de Carvalho e José da Costa Sampaio. Seus objetivos eram nada menos que a defesa moral e material da profissão, algo que retomava o programa do Grêmio dos Guarda-Livros, bem como uma reserva de mercado. Os profissionais contábeis ali reunidos desejavam o reconhecimento pelos poderes públicos, “[...] no sentido de que seus membros sejam investidos das funções de syndicos liquidatários e assistentes dos contadores fiscaes das sociedades anonyms, com especial atribuição de verificadores de patrimônio, das contas e balanços respectivos” (BRASIL, 1918a, p. 253).

Os estatutos da associação foram reproduzidos nos anais da Câmara dos Deputados justamente porque ali se publicou o decreto que a reconhecia como de utilidade pública. A justificativa de criação do instituto foi acompanhada da publicação do seu documento constitutivo. Berlinck e os seus pares almejaram construir uma entidade de auditoria inspirada nas sociedades de *chartered accountants* da Inglaterra e dos Estados Unidos.

Assim, a ata de criação de IBC determinava o envio de correspondência a outro núcleo de contadores que se organizava. A natureza das associações, no entanto, era diferente. Enquanto o IBC conjugava a defesa dos interesses da classe com os estudos e as publicações técnicas, o Instituto Brasileiro de Contadores Fiscais ambicionava a formação de contadores

certificados, os *chartered accountants* brasileiros. Entidade similar ao IBC seria fundada em São Paulo em 1919, sob a denominação de Instituto Paulista de Contabilidade (IPC).

O Correio Paulistano, em 14 de julho de 1919 (ASSOCIAÇÕES, 1919), noticiou a ocorrência, dois dias antes, da reunião de aprovação dos estatutos de criação do IPC no salão nobre da escola “Álvares Penteado”. Francisco D’Áuria presidiu a sessão e foi aclamado presidente do Instituto, cuja direção contava ainda com Frederico Herrmann Júnior como 2º secretário. Herrmann Júnior viria a presidir a associação em 1924, 1928 e 1932, além de escrever livros e ter sido secretário de finanças da capital paulista. Teve papel destacado, a partir de São Paulo, na criação do campo contábil brasileiro nos anos 1930 e 1940, ao lado de D’Áuria e Horácio Berlinck.

Eleito presidente do IPC em julho de 1919, D’Áuria logo passaria a ocupar outra importante posição no campo contábil que se prefigurava. A edição de 04 de janeiro de 1920 do jornal O Estado de São Paulo (FALLECIMENTOS, 1920) informou a morte de seu mestre, Carlos de Carvalho, em Santos dois dias antes. Publicou-se longa nota sobre a cerimônia de sepultamento do contabilista. Estiveram presentes as comitivas do IPC e da Escola Politécnica, além de representantes do governo paulista, sobretudo do Tesouro, onde Carlos de Carvalho exercia a direção de contabilidade. Dez dias depois, o Correio Paulistano (INSTITUTO..., 1920) fez saber que uma comissão do IPC fora à residência de D’Áuria cumprimentá-lo pela escolha para ocupar o cargo de diretor geral de contabilidade do Tesouro Paulista, em substituição ao falecido.

Os anos 1920 começaram, portanto, sem a presença física do contabilista que, vivo, tornara-se referência na área da contabilidade do setor público e fora crucial para a aproximação dos contadores do Rio de Janeiro e de São Paulo. Morto, ele tornou-se um símbolo e sua memória passou a ser comumente reverenciada nos encontros dos líderes da classe profissional. Esse período principiou, também, com a criação, na capital federal, do Instituto da Ordem dos Contadores do Brasil (IOC), associação que rivalizaria com o IBC na busca da representação dos interesses da classe, sobretudo nos anos 1930, e que acabaria sendo a ele fundido nos anos 1940, para a formação do sindicato dos contadores. Sua criação foi noticiada em 06 de maio de 1920 pelo Jornal do Brasil (A ORDEM..., 1920).

A associação nascera com o nome de Ordem dos Contadores Diplomados e seu objetivo consistia em elevar “moral e profissionalmente a classe dos contadores diplomados, além de reivindicar seus direitos junto às autoridades públicas” (A ORDEM..., 1920, p. 6). O grupo apresentava-se como representante dos diplomados pela Academia de Comércio, pela Escola Superior de Comércio e pelas demais escolas existentes no Brasil que satisfizessem as

exigências contidas no Decreto nº 1.339, de 09 de janeiro de 1905. Ademais, elegeu como seus representantes no Congresso o deputado Paulo Frontin e o senador João de Lyra Tavares. A aceitação da nova associação, no entanto, não foi irrestrita dentre os que ela dizia representar.

O Jornal do Brasil publicou um comunicado da Academia de Comércio do Rio de Janeiro na edição de 12 de maio de 1920, no qual ela se considerava “estranha” à iniciativa de criação da Ordem dos Contadores:

[...] para que não pareça haver descuido por parte da Academia de Comercio do Rio de Janeiro na defesa do valor legal dos seus diplomas e para que não se possa induzir do seu silêncio aprovação de iniciativa desconhecedora do valor especial dos títulos que confere após longos e severos estudos, vê-se a Diretoria da Academia de Comercio obrigada a declarar-se inteiramente extranha à iniciativa da fundação da Ordem dos Contadores Diplomados (ACADEMIA..., 1920, p. 7).

O início da Ordem dos Contadores Diplomados não poderia ser mais contrastante com o do IBC, em 1916. Na ocasião, Francisco A. Figueira de Melo, vice-diretor da Academia de Comércio, teceu “[...] calorosos elogios ao trabalho organizado pela comissão elaboradora do projeto, que julga em condições de merecer a simpatia de toda a numerosa classe dos contabilistas” (INSTITUTO..., 1916, p. 2).

Com efeito, a vida associativa contábil no Rio de Janeiro e em São Paulo, na virada dos anos 1910 para os anos 1920, era buliçosa. Os intercâmbios entre os profissionais contábeis das duas praças intensificaram-se, sobretudo a partir das ações do IPC e do IBC. Este, em 1924, já reunia musculatura suficiente para organizar o Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade, ao qual retornaremos no próximo capítulo, para discutir a proximidade das associações paulista e carioca com a administração do presidente Arthur Bernardes.

Antes disso, no entanto, a próxima sessão consolida os argumentos expendidos no presente capítulo e aponta os que serão discutidos no seguinte.

#### 4.6 As boas contas fazem os bons amigos

*Por. – You shall have gold to pay the petty debt twenty times over: When it is paid, bring your true friend along [...] but let me hear the letter of your friend.*  
*Bass. (Reads) – [...] my ships have all miscarried, my creditors grow cruel, my estate is very low, my bond to the Jew is forfeit; and since in paying it, it is impossible I should live, all debts are cleared between you and I [...] (SHAKESPEARE, 1917, p. 118).*

Os banqueiros judeus do governo brasileiro, os Rohtschilds, trabalhavam com libras diferentes daquelas que Shylock cobrou de Antônio, o autor desesperado da carta cujo excerto,

acima reproduzido, é dado a conhecer por seu amigo Bassânio. Contudo, suas exigências em termos de informações e garantias proporcionaram que o ditado francês segundo o qual as boas contas fazem os bons amigos assumisse mais de um sentido no Brasil da metade dos anos 1910.

O primeiro e mais evidente cinge-se à necessidade de organização das contas do Tesouro Nacional, movimento necessário para credenciar a União a obter um empréstimo de consolidação. A arrumação, em essência, visava a auxiliar no alcance equilíbrio dos orçamentos, a montanha de Sísifo da Primeira República, para ficar com a imagem de Tobias Monteiro. Tratava-se de tentar retomar o caminho de Campos Sales e Rodrigues Alves, que equilibraram os orçamentos federais, de olho, sobretudo, no cumprimento dos termos do primeiro *funding loan*.

O caminho escolhido para a organização das contas públicas conferiu as características fundamentais da modernização conservadora das instituições de contabilidade pública e tomada de contas, assentada no leito da política dos estados. O foco foi administrativo e importou o deslocamento de uma recorrência discursiva que remontava ao projeto malgrado de Alves Branco de 1845, segundo a qual a consolidação das normas de direito financeiro, as contábeis incluídas, serviriam de amparo à função de controle de um Tribunal de Contas e de responsabilização política pelo Parlamento. O projeto do Código de Contabilidade, apresentado por Bulhões, contemplava a contabilidade judiciária, inclusive a politicamente delicada questão do parecer às contas anuais dos governos, mas seu cerne encontrava-se na seara administrativa, nos subsídios que os instrumentos de contabilidade pública poderiam oferecer à política fiscal, ao dotar o Poder Executivo dos meios capazes de produzir informações tempestivas e úteis à gestão.

A reforma da contabilidade administrativa, fora dos marcos do projeto do Código de Contabilidade, foi a tônica nos anos 1910. Tratava-se, pois, da segunda diretriz da modernização conservadora do sistema de contabilidade pública e tomada de contas na Primeira República. A primeira, viu-se, foi a criação e a subsequente limitação do raio de ação do TCU. A segunda foi a concentração nas normas e serviços contábeis administrativos, auxiliares da política fiscal. Em 1909 foram aprovados a lei e o decreto que modernizaram os serviços do Tesouro Nacional, sua contabilidade inclusive. Os déficits orçamentários crescentes a partir de 1907 e a deterioração do setor externo da economia brasileira a partir de 1913 compeliram Hermes da Fonseca e, depois, Venceslau Brás a buscar tanto o equilíbrio dos orçamentos quanto a forma evidenciá-lo. Para tanto patrocinaram a formação de uma comissão de contadores para reformar a escrituração, a forma de controle e de evidenciação das contas públicas federais.

A busca pela boa organização das contas atendeu, portanto, à necessidade de acesso ao crédito, de se obter a boa vontade dos credores externos. Ela conduziu, complementarmente, ao segundo sentido que se pode atribuir ao adágio francês. Ao trabalhar nos serviços de organização das contas federais, os contadores do Rio de Janeiro e de São Paulo estreitaram seus laços de amizade e, dali em diante, sua participação na modelação de instituições de contabilidade pública foi acompanhada pela construção de instituições de divulgação dos saberes contábeis e da defesa do reconhecimento da profissão.

A criação do grupo de contadores para reformar a contabilidade do Tesouro, que culminou com outra reforma do Tesouro, em 1918, representou mais um passo no sentido da consolidação do *aggiornamento* conservador delineado desde o governo Prudente de Moraes. Por ele, a instituição de controle externo ficou subalternizada em sua função de oferecimento de subsídios à tomada de contas do governo e a sistematização das normas e serviços contábeis descolou-se da função de linha auxiliar do controle externo das contas que lhe atribuíam desde os tempos dos liberais do Império. De Campos Sales a Venceslau Brás firmou-se a concepção de que a contabilidade pública servia, sobretudo, à gestão fiscal, como meio para gerar informações e ampliar o controle sobre a execução orçamentária, assim como para fornecer subsídios às negociações envolvendo o crédito externo brasileiro. A Comissão de Partidas Dobradas foi a intensificação da associação entre a contabilidade pública, o controle das contas e o crédito externo. Essa associação repetir-se-á nos anos 1920 e 1930 como se verá adiante.

Portanto, ao final dos anos 1910, a modernização conservadora do sistema de contabilidade pública estava quase concluída, em um sentido que atualizava o modelo saquarema. Com ela, anulava-se, na prática, o controle externo das contas de governo e fixava-se a função da contabilidade pública como auxiliar da administração, em um sistema político no qual o Poder Executivo predominava sobre o Poder Legislativo. Foi nesse contexto que o grupo de contadores que compôs a Comissão de Partidas Dobradas aportou as suas contribuições ao desenvolvimento das instituições de contabilidade pública federais. Sua participação nesse processo, contudo, ilumina outra faceta da modernização que a Primeira República promoveu nos serviços contábeis federais.

Nos limites estreitos do controle oligárquico do demos, a Primeira República promoveu a ampliação do espaço público de debate sobre as instituições de contabilidade pública e de controle das contas públicas. As discussões sobre o assunto ocorreram, desde o Império até meados dos anos 1910, no Parlamento, nos relatórios ministeriais e ocasionalmente na imprensa. Com o estreitamento dos laços dos contadores do Rio de Janeiro e de São Paulo que participaram da Comissão das Partidas Dobradas, as discussões ganharam um novo foro, de

classe profissional, consubstanciado em institutos profissionais e revistas especializadas. Ver-se-á ao longo dos próximos capítulos, a importância desse novo espaço, que se foi consolidando ao longo dos anos 1920.

A fim de sistematizar os conhecimentos sobre os artífices da construção desse espaço profissional, que foram também os contadores engajados nas reformas das instituições de contabilidade pública federal, apresenta-se a Figura 4.

Figura 4 – Profissionais envolvidos com as instituições de contabilidade pública



Fonte: montagem feita pelo autor a partir das seguintes fontes: Carlos de Carvalho (HOMENAGEM, 1922); Dídimo Agapito da Veiga (GALERIA..., [2021]); Horácio Berlinck (COTRIM, 2018); Francisco D'Áuria portal (PRESIDENTES, [2021]); João Ferreira de Moraes Junior (COSENZA, 2016); João de Lyra Tavares (PATRONO..., [2021]); Manoel Marques de Oliveira (O INSTITUTO..., 1932).

Não estão na imagem acima os ministros cujas ações foram essenciais para as reformas de contabilidade pública e tomada de contas, tais como Leopoldo de Bulhões, Serzedelo Corrêa, David Campista, Rivadávia Correa e Antônio Carlos Ribeiro de Andrada. Suas trajetórias possuem razoável cobertura historiográfica, o que torna despidendo apresentá-los. Por outro lado, na imagem estão agentes pouco recorrentes na historiografia brasileira, operadores no

nível da alta administração, pessoas com influência política, mas não com mandatos. As exceções ficam por conta de João de Lyra Tavares e João Ferreira de Moraes Junior. O primeiro, antes de participar da Comissão de Partidas Dobradas, fora deputado estadual e, depois disso, tornou-se senador da República. O segundo foi eleito suplente de deputado federal classista em 1935, tendo assumido o mandato entre 1936 e 1937, em substituição ao titular que falecera.

A primeira linha da imagem está preenchida com Dídimo Agapito da Veiga, Carlos de Carvalho e Horácio Berlinck, todos responsáveis por ações antecedentes e de algum modo preparatórias às atividades do grupo de contadores que se reuniu no Tesouro Nacional em 1914. Dídimo Agapito da Veiga teve participação ativa nas questões debatidas neste texto, como presidente do Tribunal de Contas e autor do projeto do Código de Contabilidade. Dos três, Carlos de Carvalho teve a vida mais curta. Falecido em janeiro de 1920, o autor de livros na área, responsável pela implementação da reforma da contabilidade dual do Tesouro Paulista e pela introdução de Francisco D'Áuria no serviço público federal, tornou-se um símbolo da categoria profissional. Já Horácio Berlinck foi o único a não ocupar cargo na administração fazendária federal ou paulista no período recoberto pela tese; sua participação deu-se essencialmente por meio da Escola de Comércio “Álvares Penteado”, instituição que formou, por exemplo, Francisco D'Áuria e Carlos Levy Magano.

A segunda linha está preenchida por Manoel Marques de Oliveira, João de Lyra Tavares, João Ferreira de Moraes Junior e Francisco D'Áuria. Os quatro fizeram parte da Comissão de Partidas Dobradas e estão retratados, além disso, em função da importância das posições públicas que ocuparam de 1914 em diante. João de Lyra Tavares foi senador por quinze anos, entre 1915 e 1930 e tinha um curioso interesse por contabilidade e história<sup>43</sup>. Ele foi membro do Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro, credenciado por obras como “Pontos da História Pátria” e “Notas Históricas sobre Portugal”. Trabalhou como guarda-livros em Macaíba/RN e lecionou contabilidade no Liceu Paraibano. Sua atuação em defesa da classe contábil valeu-lhe, posteriormente, a escolha como patrono da contabilidade brasileira, condição reconhecida pela concessão, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), de uma medalha batizada com seu nome, por ocasião da realização dos Congressos Brasileiros de Contabilidade. Seu falecimento, pouco após o fechamento do Congresso Nacional em 1930, forneceu ao campo profissional seu segundo, e até hoje maior, símbolo.

---

<sup>43</sup> Sobre as vidas de João de Lyra Tavares e do filho Paulo de Lyra Tavares, ver Leitão e Bugarim (2016). Ainda, sobre João de Lyra, há um perfil disponível no portal do Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro (IHGB) na internet.



Já Francisco D'Áuria e João Ferreira de Moraes Junior são os contadores a que esta tese mais se referiu até agora. Outros profissionais serão mencionados adiante neste estudo, mas as trajetórias deles forneceram farto material para a sua elaboração. Trechos de textos por eles produzidos já foram utilizados como epígrafes de capítulos e de seções até aqui. No próximo capítulo, ampliar-se-á a frequência de remissão a ambos em razão diretamente proporcional à intensificação de suas intervenções no âmbito das instituições de contabilidade pública nos anos 1920. Manoel Marques de Oliveira, por seu turno, substituiu D'Áuria como contador-geral da República, posição que ocupou de 1928 a 1940.

Suas ações se concentraram, em âmbito estatal, na Contadoria Central da República, organização criada pouco antes da edição do Código de Contabilidade em janeiro de 1922 e responsável por sua aplicação. A aprovação do Código e de seu Regulamento, a criação da Contadoria e sua regulamentação deram os contornos definitivos da modernização do arcabouço institucional da contabilidade pública federal promovida na Primeira República. A edição dessas normas e o funcionamento da Contadoria no *enforcement* de suas disposições, assim como no oferecimento de subsídios à política financeira de diferentes governos, vertebram o próximo capítulo.

## 5 A CONTABILIDADE PÚBLICA, SUA MÃE EXTREMOSA E A ESFINGE TEBANA

*Como se vê, a República Velha foi mãe extremosa da contabilidade pública no Brasil, dando-lhe vida e corpo, concretizados em três institutos que por si só honrarão a memória da geração presente: – as ‘Instruções para o Serviço da Escrituração por Partidas Dobradas’, o ‘Regulamento Geral de Contabilidade Pública’ e a ‘Contadoria Central da República’, com todas as sub-contadorias seccionaes (MORAES JUNIOR, 1935, p. 262).*

*Chegados que fomos a taes extremos, o problema financeiro – não nos iludamos – está a exigir, como a esfinge thebana, para nos servirmos da velha imagem, uma solução imediata, sob a cominação severa de serem devoradas, com as forças vivas da nação, as instituições vigentes, sinão a própria nacionalidade! (BRASIL, 1918b, p. 499).*

A primeira epígrafe que abre este capítulo apresenta um balanço histórico efetuado por um contador. Em maio de 1934, João Ferreira de Moraes Junior, à luz dos retrocessos que o Governo Provisório teria causado às instituições de contabilidade pública, recuperou a imagem da Primeira República como o período de seu máximo desenvolvimento. Os desgostos de Moraes Junior serão objeto do próximo capítulo. Este se incumbirá de explicar porque o adjetivo velha ao lado do substantivo República, em seu discurso, tinha sentido nostálgico e não o de desvalorização política ao qual recorreram os vitoriosos de 1930.

De partida, considere-se que o autor tratava de relevar sua própria contribuição às instituições de contabilidade pública nacionais. Nada menos do que dois dos três “institutos” basilares teriam sido, segundo suas palavras (MORAES JUNIOR, 1935), por ele redigidos e chancelados pelo ministro Homero Baptista, da Fazenda. As “instruções para o serviço de partidas dobradas” foram veiculadas pelo Decreto nº 13.746, de 1919. O ministro Homero Baptista, em relatório, afirmou que a organização das instruções e modelos havia sido “uma árdua tarefa de que foi incumbido o escripturario do Thesouro Nacional, provector contabilista, sr. João Ferreira de Moraes Junior” (BRASIL, 1921b, p. 392). As instruções dispunham sobre a escrituração contábil, mas também sobre mecanismos de fiscalização por parte da Diretoria Geral de Contabilidade Pública, a fim de averiguar se as repartições contábeis locais aplicavam os modelos e procedimentos prescritos. Quanto ao Regulamento de Contabilidade Pública, foi publicado por meio do Decreto nº 15.783, de 1922, que detalhou as disposições contidas no Código de Contabilidade de 1922 (BRASIL, 1922c).

Ver-se-á adiante que, para muitos contadores e para o próprio presidente Arthur Bernardes, a instituição do Código foi o marco decisivo para a contabilidade pública brasileira na Primeira República. Para Moraes Junior, no entanto, ele não compunha os três institutos cruciais do arcabouço institucional da área.

A tramitação do Código de Contabilidade, como visto no capítulo anterior, iniciou-se no final de 1903 e apenas no começo de 1922 foi concluída. Dos contadores que fizeram parte da Comissão de Partidas Dobradas, não foi Moraes Junior quem teve destaque no desenlace da questão, mas o senador João de Lyra Tavares. Talvez por isso o contador carioca, em seu texto de 1934, não tenha concedido ao Código de Contabilidade relevo igual ao Regulamento que o complementava.

Seja como for, o apanhado de normas e organizações mencionadas nas linhas acima confere lastro à afirmação de Moraes Junior: a República Velha zelou pela contabilidade pública, afinal as regras contábeis foram consolidadas em 1922 pelo Código e por seu Regulamento. Isso, como se depreende da leitura até aqui, foi um avanço em uma questão que vinha sendo discutida desde a metade do século XIX, quando Manoel Alves Branco indicou a necessidade de sistematização das disposições sobre a tomada de contas no último de seus malogrados projetos de criação de um tribunal de contas. Ademais, o arcabouço institucional da contabilidade federal consolidado entre 1914 e 1924 incluía a organização responsável pelo *enforcement* das regras contábeis, a Contadoria Central da República.

Moraes Junior poderia ter ido além e incluído a criação do Tribunal de Contas da União como outra medida da República Velha na direção da modernização das práticas contábeis e de prestação de contas, já que este relevo foi refletido no Regulamento que redigiu, particularmente no Capítulo II do Título IX, que tratava da tomada de contas. Em maio de 1934, no entanto, ele circunscreveu-se aos desenvolvimentos da contabilidade dita administrativa à época, aquela na qual concentrava sua atuação profissional.

Neste capítulo, o desenvolvimento do ramo dito administrativo contabilidade pública – as instruções para o serviço de escrituração por partidas dobradas, o Código de Contabilidade e seu Regulamento, assim como a Contadoria Central – serão abordados em conjunto com as transformações da contabilidade então denominada judiciária, a cargo do Tribunal de Contas. Assim será não apenas por nossa escolha, mas porque essas questões foram tratadas conjuntamente à época. Afinal, a reforma da corte de contas de 1918 foi discutida e votada pela Comissão Especial da Câmara dos Deputados destinada a dar parecer sobre o Código de Contabilidade.

Como vimos discutindo até aqui, a proposta de sistematização das regras de contabilidade pública surgiu, no discurso público brasileiro, durante o Império e como complemento ao exercício do controle das contas públicas pelo Parlamento. Nesse espírito, o Tribunal de Contas foi criado em 1890. De 1892 em diante, houve a tentativa de refluxo das atribuições fiscalizatórias da corte e a sua acomodação no sistema político estabilizado por

Campos Sales. De Campos Sales até Venceslau Brás, a ordenação pública contábil passa a referir-se, crescentemente, ao estado das finanças e ao crédito externo do Brasil, e cada vez menos ao papel de linguagem da qual se valeria o Tribunal de Contas para garantir a verdade dos orçamentos. Em 1914, a associação entre a ordenação das contas pelo Poder Executivo e a obtenção de um empréstimo externo ficou explícita com a formação da Comissão de Partidas Dobradas.

O que se verá neste capítulo é que o avanço das instituições contábeis federais consolidou seu papel de apoio à política fiscal e aos esforços de obtenção de crédito externo, em detrimento de seu uso como mecanismo auxiliar ao controle político. Tratava-se de solucionar o enigma da esfinge das finanças públicas brasileiras, nos dizeres da Comissão da Câmara dos Deputados constituída para dar parecer sobre o projeto do Código de Contabilidade, que fornece a segunda epígrafe com que se abre este capítulo. Isso foi patente na gestão de Arthur Bernardes, na qual ocorreu a negociação com a Missão Montagu em 1924; e na de Washington Luís, obcecado por demonstrar a obtenção de superávits orçamentários.

Este capítulo desenvolverá, também, um tema apontado no precedente: a Comissão de Partidas Dobradas permitiu um adensamento das relações entre um grupo de contadores de São Paulo e do Rio de Janeiro, que se encontrou nos serviços federais em 1914. Ao passo que eles trabalhavam na organização das instituições de contabilidade pública no âmbito do Poder Executivo, constituíam-se como classe profissional e alargavam o espaço público onde eram debatidas as questões atinentes à contabilidade pública. Este capítulo não se deterá especificamente sobre seus esforços para a regulação da profissão de contador, mas abordará sua organização em termos de ampliação do espaço social de debate público acerca das instituições de contabilidade pública.

A próxima seção trata da institucionalização, em 1918, dos frutos da Comissão de Partidas Dobradas e da conclusão da tramitação do projeto do Código de Contabilidade, que resultou na codificação das normas de contabilidade pública e, também, em uma reforma do Tribunal de Contas.

## 5.1 “Conservar melhorando”

*Os intuítos do legislador de 1917 não foram, pois, senão, os de conservar melhorando (BRASIL, 1919d, p. XXI).*

De 1918 a 1924, acelerou-se processo de construção do arcabouço institucional de contabilidade pública federal. Os anos finais do governo Venceslau Brás foram o marco desse

período de reformas concentradas. Em outubro de 1918, no mesmo dia 23, foram editados dois decretos. O primeiro, de nº 13.247, reorganizou o Tribunal de Contas. Ele foi o resultado de uma discussão mantida pelo Congresso desde 1917, a partir do desmembramento de uma parte do projeto do Código de Contabilidade. O segundo, de nº 13.248, alterou a organização do Tesouro Nacional e institucionalizou os avanços efetuados pela Comissão das Partidas Dobradas.

Ambas as medidas foram aprovadas sob a gestão de Antônio Carlos Ribeiro de Andrada na pasta da Fazenda, a primeira com seu apoio, a segunda por sua iniciativa (BRASIL, 1919). Elas refletiram, ademais, o interesse do político mineiro por questões referentes às instituições de contabilidade pública e tomada de contas, que se manifestou desde seu primeiro mandato como deputado federal, como se discutiu no capítulo precedente. Nenhuma das normas, contudo, concedeu vida à letra morta que se tornara o mandamento constitucional do julgamento das contas anuais do governo com base no exame prévio do Tribunal de Contas. Em seu relatório ao presidente Venceslau Brás, o ministro Antônio Carlos asseverou que a reforma do TCU não golpearia a legislação de 1911, editada a partir de seu substitutivo, isto é, manteve o Tesouro Nacional como juiz formador das contas sobre as quais a corte de contas deveria manifestar-se. Em suas palavras, tratou-se de conservar melhorando, formulação que ecoava uma tradição saquarema secular e que, a nosso ver, sintetizava o espírito da modernização republicana quanto às instituições de contabilidade pública e tomada de contas. Embora esse possa ser apontado como o sentido da reforma do TCU e também do Tesouro, ambas de 1918, não se chegou a esse resultado sem que, antes, fosse vencida uma proposta alternativa quanto à formação da prestação das contas de governo, formulada pela Comissão Especial constituída para dar parecer ao projeto do Código de Contabilidade.

Na sessão da Câmara dos Deputados de 17 de setembro de 1917, a Comissão Especial constituída com a finalidade de exarar parecer sobre o Código de Contabilidade submeteu ao plenário da casa parlamentar parte dos seus trabalhos, que constituía em destacar a parte V do projeto, que dispunha sobre o Tribunal de Contas, a fim de conferir-lhe ato normativo próprio. O colegiado era presidido pelo então deputado Arthur Bernardes (BRASIL, 1918b) e a relatoria da matéria coube ao Deputado Barbosa Lima (BRASIL, 1919a). Seus membros alegaram que, ao desmembrar-se o projeto do Código, corrigia-se um erro, pois “a organização do Tribunal de Contas independe theoreticamente do conjunto de preceitos do direito financeiro que devem constituir a lei ou o Código de Contabilidade Pública. Quaesquer que sejam esses preceitos, ao Tribunal cumpre apenas applical-os” (BRASIL, 1918b, p. 493).

O colegiado estribou-se na opinião do ministro do Supremo Tribunal Federal (STF) Augusto Olympio Viveiros de Castro, que considerava urgente a reforma do Tribunal de Contas, mas inadequada no bojo do projeto do Código de Contabilidade. A urgência advinha de algumas constatações efetuadas pelo ministro. A mais impactante recordava que “a Comissão de Tomada de Contas da Câmara dos Deputados ainda não aprovou um único veto do Tribunal de Contas” (VIVEIROS DE CASTRO, 1914, p. 754). A edição de seu Tratado, no qual consta a informação citada, é de 1914, três anos depois da aprovação da legislação sobre a tomada de contas em 1911, e três anos antes da discussão do parecer da Comissão Especial da Câmara dos Deputados. Ela reforça a linha que se defende aqui, segundo a qual a acomodação da corte de contas na Primeira República negava o espírito liberal de sua criação e atualizava os termos conservadores do controle das contas de governo, ou da falta dele.

O parecer da Comissão repisou o fato de a corte de contas não exercer o controle na prática e apontou que isso configurava um dos elementos de desgoverno das contas públicas, o que teria levado o país à bancarrota por duas vezes. O excerto que se segue vale por uma sinopse sobre o histórico do Tribunal de Contas até o momento da manifestação do colegiado, em 1917:

Da fôrma que, na prática, a obra dos fundadores da República, apesar de remodelada, por vezes, em 1892, 1896 e 1911, [não] tem correspondido às bellas esperanças que inspirou, dizem, melhor do que palavras, os factos, da nossa vida financeira, sabidos dos profanos no assumpto, nestes vinte e seis annos de vida republicana: os excessos de todo o gênero pelos Governos que se succedem sem exceção; a tradição dos déficits apavorantes; a exorbitância dos créditos supplementares, extraordinários e especiaes, a sobrepujarem as próprias despezas orçamentárias; a repetição infindável dos desfalques, descobertos o mais das vezes pela fuga dos responsáveis; a impossibilidade prática da apuração das responsabilidades dos exactores e agentes da administração; [...]; a redução a letra morta do grave e importante preceito constitucional básico do regimen que obriga o Poder Executivo à prestação annual das contas da gestão financeira do penúltimo exercício encerrado; os desvios de toda a espécie, de que o índice único é, muitas vezes, o enriquecimento súbito dos que lidam com bens, materiaes ou valores da União; todos esses desperdícios e dilapidações, toda essa desordem, todo esse desgoverno, em summa, que já tiveram por epílogo, por duas vezes, a suprema vergonha da bancarrota de que se salvou o paíz pelo favor da moratória, obtida da condescendência dos credores (BRASIL, 1918b, p. 498).

O parecer retomou a questão da visibilidade dos desvios cometidos aos olhos do Parlamento, que já mobilizara as preocupações de Bernardo Pereira de Vasconcelos no final dos anos 1820. Na República, como vimos discutindo, isso resultou na adoção de uma série de regras e procedimentos que, na prática, contornavam o Tribunal de Contas. O novo regime, tendo criado a corte incumbida de explicitar aos parlamentares os desvios do uso de recursos públicos, foi estabilizado de sorte a subordiná-la ao Poder Executivo. Este fez uso frequente de uma espécie de anel Giges institucional, pois nem os vetos opostos pelo órgão de controle

extenro eram apreciados pelo Congresso, como se queixava Viveiros de Castro (1914), nem as contas dos exercícios encerrados eram julgadas, como denunciaram o parecer em 1917 e, antes dele, Alfredo Valladão (1911), representante do Ministério Público junto ao TCU de 1905 a 1915 e ministro da corte de 1915 a 1935.

Outro assunto conexo às funções do Tribunal, no entanto, está referido no excerto, um cujo relevo foi acentuado desde 1914 e que teria realce renovado nos anos 1920: o descontrole das contas públicas conduzia o país à moratória e à negociação com credores externos. Segundo se depreende do parecer da comissão, a definição clara das regras de direito financeiro, as contábeis incluídas, e o fortalecimento das organizações responsáveis por seu cumprimento constituíam medidas necessárias para reabilitar o crédito do país.

A reforma do TCU de 1918 foi a última que a Primeira República promoveu. O parecer da Comissão Especial apresentou-a de modo radical: “ou se remodela o instituto do Tribunal de Contas de fôrma a assegurar definitivamente a efficacia da sua acção ou se o suprime, de vez, como aparato dispendioso e inútil” (BRASIL, 1918b, p. 499). Era a segunda vez em sete anos que, em uma discussão parlamentar, a utilidade da corte de contas era questionada. O deputado Rodolpho Câmara invectivou contra seu caráter decorativo em 1911, e um colegiado parlamentar sentenciou em 1918 que “somos obrigados, por dever de franqueza, a confessar que, com sua actual organização, a bella instituição republicana [TCU] [...], entre nós, falliu, até agora, positivamente, na pratica” (BRASIL, 1918b, p. 499).

A evidência disponível não aponta que a reforma de 1918 tenha tornado definitivamente eficaz a ação do Tribunal, até porque do Congresso dependia o julgamento das contas do Poder Executivo, e a corte funcionava como auxiliar nessa questão crucial. O funcionamento da divisão de poderes na Primeira República, até o seu final, refletiu o predomínio do Executivo sobre o Legislativo e não há registros de que a ação da corte de contas tenha impulsionado o julgamento político das contas de governo pelos parlamentares, como o ministro Agenor de Roure (1929), do TCU, reconheceu. A reforma não foi inócua, todavia. Ela avançou sobre duas lacunas que dificultavam os trabalhos do Tribunal, a inexistência de um corpo técnico auxiliar aos ministros e de delegações estaduais.

Isso realça o caráter modernizador da Primeira República, ainda que conservadoramente limitado, com relação ao controle das contas públicas. As mudanças não fizeram com que o Tribunal de Contas passasse a desempenhar sua função política precípua, de auxiliar do Congresso no julgamento das contas de governo, mas ele foi sendo estruturado institucionalmente, ampliando sua capacidade técnica e o alcance de suas ações pelo território brasileiro, ainda que circunscritas às contas de gestão.

Quanto à ampliação da capacidade técnica da corte, fixou-se a divisão do corpo deliberativo de ministros em duas câmaras, a segunda das quais dedicada à tomada de contas dos responsáveis por recursos públicos. Ademais, dispôs-se sobre a criação do corpo de auditores, com oito componentes, para relatar processos de tomadas de contas e substituírem os ministros em casos de férias, impedimentos e licenças (BRASIL, 1918b). Aos auditores foram asseguradas as mesmas garantias para atuação independente que alcançavam os ministros por eles eventualmente substituídos.

A Comissão também estabeleceu o aumento do corpo instrutivo do Tribunal. Foram previstos mais cinquenta e seis cargos de escriturários, dois secretários, um diretor, um ajudante de cartório, um arquivista e um porteiro. “É o dobro do pessoal actual. Póde parecer, à primeira vista, imprudente semelhante acréscimo, em atenção à crítica situação actual das nossas finanças [...] os resultados a colher compensarão, de sobejo, os sacrificios que o Thesouro tiver que fazer” (BRASIL, 1918b, p. 517).

A estrutura organizacional e de pessoal foi alterada por influxo da Comissão Especial, assim como a penetração territorial do Tribunal de Contas. Desejada desde 1903, a criação de delegações estaduais foi contemplada e ampliada. O projeto do Código de Contabilidade previa delegacias fiscais nos estados, o substitutivo apresentado pela Comissão Especial criou-as e as estendeu, também, para a Delegacia do Tesouro em Londres e para as repartições de contabilidade, fiscais e pagadoras dos Ministérios, dos Correios, das estradas de ferro pertencentes à União e da Companhia Lloyd Brasileiro. Às delegações caberia opinar sobre pedidos de isenção de imposto, rever balancetes mensais, apurar a legalidade das aposentadorias e arrolar os responsáveis sujeitos à prestação de contas, dentre outras atribuições.

Todas essas medidas foram consagradas no Decreto nº 13.247, de outubro de 1918, que reorganizou o Tribunal de Contas. A norma, no artigo 109, repetiu a disposição contida no Decreto nº 392, de 1896, e franqueou ao Poder Executivo a possibilidade de realizar despesas e receitas impugnadas pelo TCU. A corte, nesses casos, procederia aos registros sob protesto. Assim como o decreto de 1896, o de 1918 não estipulou limites objetivos a essa faculdade concedida ao Poder Executivo, algo que se discutiu no bojo do projeto vetado em 1893 por Floriano Peixoto e que voltou à ordem do dia das discussões constituintes em 1933, como se verá no próximo capítulo. Outras tantas disposições contidas no parecer da Comissão, no entanto, não foram consagradas na reorganização aprovada em 1918. Isso foi verdade, particularmente, para o capítulo dedicado ao exame e parecer sobre as contas anuais do Poder Executivo.



Os artigos 785 e 786 do projeto de Código de 1903 previam que as prestações de contas anuais seriam organizadas pelo ministro da Fazenda e remetidas para exame do Tribunal de Contas, que as analisaria e, em exposição sucinta, concluiria pela regularidade ou não das despesas e receitas, à luz das autorizações contidas nas leis orçamentárias e dos registros mantidos pela própria corte de contas. Nada havia no projeto que indicasse a forma de organização das contas. Viu-se, no capítulo anterior, que a discussão parlamentar que resultou no Decreto nº 2.511, de 1911, a lei Antônio Carlos, incorporou um embate entre o parlamentar cujo nome acabou por identificar a norma e o deputado Rodolpho Câmara. O primeiro desejava que as contas fossem organizadas pelo ministro da Fazenda, segundo o que dispunha o decreto de reforma do Tesouro de 1909. O segundo propugnava que o próprio órgão de controle extenro organizasse as contas, para que as informações a serem julgadas pelo Parlamento não resultassem do ente a ser julgado. Antônio Carlos venceu neste aspecto, mas perdeu em outro.

Havia, em seu substitutivo de 1911, uma disposição que permitia ao Tribunal de Contas organizar as contas anuais a serem apreciadas pelo Parlamento, caso o Poder Executivo não as remetesse ao Congresso até 15 de junho de cada ano. A disposição não foi aprovada, sob a justificativa de que desobrigaria, na prática, o presidente da República da organização das contas, que seria empurrada ao TCU. As evidências disponíveis - o reiterado atraso do Tesouro e o não julgamento de contas pelo Parlamento - apontam para o oposto. A disposição não foi aprovada precisamente para que o Tesouro ditasse o ritmo e as condições da prestação de contas, sem correr o risco de que outra instituição o fizesse.

O primeiro elemento de evidência nesse sentido é o relatório do próprio deputado Antônio Carlos, referente à lei de despesa para 1914. Essa fonte foi trabalhada no capítulo anterior. Ela apontou o ludíbrio das funções fiscalizatórias do Parlamento porque as contas a serem prestadas não eram organizadas pelo Poder Executivo. Em 1917, o segundo elemento de evidência. A Comissão Especial da Câmara retomou a reclamação de Antônio Carlos e consignou que “já tem essa lei [o Decreto nº 2.511, 1911] a existência de um lustro e, não obstante as excellentes esperanças que despertou, ficou, até hoje, letra morta o preceito constitucional que obriga o Presidente da República à prestação annual das suas contas ao Congresso [...]” (BRASIL, 1918b, p. 534).

O que se defende aqui é que a letra morta quanto à prestação de contas é o mecanismo que assentou o órgão de controle das contas de governo à estabilização conservadora da República, um dos instrumentos por excelência do *aggiornamento* conservador das instituições de contabilidade pública e prestação de contas efetuado pela Primeira República. Ou seja, à diferença do Império, havia a organização de controle externo, mas sua ação era nula quanto ao

juízo anual das contas do Poder Executivo e reduzida no âmbito da fiscalização da arrecadação das receitas e efetivação das despesas. Os próprios parlamentares o reconheceram em 1911 e 1917.

A Comissão Especial contava atacar esse ponto e inseriu na reforma do Tribunal de Contas a disposição segundo a qual a corte poderia organizar as contas caso o Poder Executivo não o fizesse. As palavras foram fortes:

É, todavia, também verdade que este [o Congresso] continua, lamentavelmente, em uma passividade que pasma, a aguardar, sem protesto, sem movimento, ao menos, de impaciência, que os Governos se decidam “sponte sua”, a satisfazer o preceito constitucional, sem reclamar essas contas, já não dizemos pelo zelo de suas atribuições fundamentais e por amor ao cumprimento do dever, mas, ao menos, por mero movimento de curiosidade! Saiba o Poder Executivo que, póde ser substituído no cumprimento desse dever, prenhe de responsabilidades, por um instituto da natureza do Tribunal de Contas (BRASIL, 1918b, p. 534).

Não se tratava de passividade e paciência, contudo. A não inserção de disposição que permitia ao Tribunal de Contas organizar as contas caso o Poder Executivo não o fizesse decorria de atividade parlamentar. Essa atividade derrubou a previsão em 1911 e repetiu a ação em 1917. O parágrafo 5º do artigo 43 do substitutivo contido no parecer da Comissão Especial estabeleceu que caberia ao órgão de controle externo formular as contas caso o Poder Executivo deixasse de organizá-las e remetê-las ao Congresso até 15 de junho (BRASIL, 1918b). Para tanto, os oficiais da corte de contas poderiam exigir informações do Poder Executivo, sob pena de responsabilização criminal dos que se recusassem a fornecê-las. Em tramitação, essa disposição foi retirada do texto do capítulo, que foi substancialmente modificado.

O Decreto nº 13.247, de outubro de 1918, ao final mesclou determinações contidas no projeto de 1903 com outras, presentes no decreto de 1911. Em suma, assegurou exclusividade ao Poder Executivo para organizar a prestação anual de contas, sem quaisquer cominações em caso de descumprimento, e circunscreveu a ação do Tribunal ao parecer sobre a regularidade e a exatidão das contas (BRASIL, 1918e). Ou seja, na prática, caso inexistissem as contas, a corte não poderia agir e o Parlamento ficaria sem subsídios para cumprir o disposto no artigo 34 da Constituição de 1891 quanto à tomada de contas. Eis, pois, o giro do anel de Gíges, o processo de invisibilidade da responsabilidade orçamentária do Poder Executivo em face do Poder Legislativo.

Arthur Bernardes, em 1917, alertou o Poder Executivo que o Tribunal de Contas poderia substituí-lo na organização das contas e acusou o Congresso de pasmaceira. Poucos anos depois, governou sob sítio e se valeu da pasmaceira proposital a que a política dos estados

relegava o Parlamento para aprovar uma reforma constitucional que retirava a latitude de ação dos parlamentares na apreciação das leis orçamentárias. Em todo caso, não reservou atenção especial à prestação de contas por meio do órgão de controle externo, independente do Poder Executivo. Acentuou, antes, a centralidade da Contadoria Central da República no âmbito dos serviços de contabilidade pública e tomada de contas, uma organização pertencente aos quadros do poder que chefio. Esses assuntos serão explorados adiante.

Ainda na condição de deputado federal, Arthur Bernardes participou da votação de outra ação que reformava disposições de direito financeiro. Em 8 de dezembro de 1917, a Comissão de Finanças e Orçamento do Senado emendou o projeto que fixava as despesas da República para o exercício de 1918. A emenda nº 2 propôs a incorporação definitiva da Seção de Escrituração por Partidas Dobradas, oriunda da Comissão de Partidas Dobradas, à Diretoria Geral de Contabilidade do Tesouro Nacional (BRASIL, 1923c). A relatoria do projeto coube ao senador Alcindo Guanabara, e o colegiado contava com João de Lyra Tavares, que compusera a Comissão de Partidas Dobradas. A emenda foi aprovada na sessão de 20 de dezembro de 1917. O projeto foi remetido à Câmara dos Deputados.

Lá, o deputado fluminense Maurício de Lacerda<sup>44</sup> manifestou-se contrariamente à emenda. O parlamentar argumentou que ela visava a proteger “os funcionários das célebres dobradinhas, ou comissão das contas por partidas dobradas” (BRASIL, 1919a, p. 551-552), e particularmente o chefe de contabilidade da Caixa de Conversão, que seria aproveitado na Diretoria Geral de Contabilidade do Tesouro. Nem a emenda nem o deputado declinaram o nome do funcionário, mas tratava-se de Carlos Cláudio da Silva, o responsável por chefiar os trabalhos da Comissão de Partidas Dobradas. Maurício de Lacerda classificou como curiosa a proteção que a emenda oferecia. Ademais, apontava que o mesmo projeto de lei autorizava o presidente da República a reformar o Tesouro Nacional. Ele não via porque, então, tolher a amplitude da reforma a ser efetuada pelo Poder Executivo, protegendo-se, de partida, um grupo. Se o governo quisesse mantê-lo, que o fizesse por meio da reforma do Tesouro.

Sua argumentação foi em vão. A Câmara dos Deputados aprovou a emenda. O artigo 162 da Lei nº 3.454, de janeiro de 1918, autorizou o Poder Executivo a reorganizar o Tesouro Nacional, e o artigo 208 incorporou ao Tesouro Nacional a Seção de Partidas Dobradas, bem como o cargo que seria ocupado por Carlos Cláudio da Silva (BRASIL, 1918g). A reforma do Tesouro foi efetivamente realizada pelo ministro Antônio Carlos Ribeiro de Andrada e contemplou a seção. O artigo 45 do Regulamento veiculado pelo Decreto nº 13.248, de 23 de

---

<sup>44</sup> Lacerda participou da fundação da Liga Socialista e integrou a revista *Clarté*, simpatizante da Revolução Russa. Devido a sua militância, foi excluído do Partido Republicano Fluminense em 1921 (LACERDA..., c2009).

outubro de 1918, estabeleceu a composição da Diretoria de Contabilidade do Tesouro, que contaria com uma subdiretoria e uma seção. À Seção de Contabilidade competiria a escrituração das receitas e das despesas da União, assim como a organização dos balanços gerais anuais do Tesouro e das contas da gestão financeira do governo a serem submetidas à apreciação do Congresso Nacional (BRASIL, 1918f).

Antônio Carlos Ribeiro de Andrada havia apresentado ao presidente Venceslau Brás a necessidade de reformar o Tesouro no seu relatório referente ao ano de 1917. O mineiro argumentou tratar-se de reforma modesta, de ligeiras alterações que não modificariam as linhas principais dos regulamentos já existentes. Com relação, especificamente, à Seção de Partidas Dobradas, avaliou que “a integração no Tesouro do serviço relativo à escrituração por partidas dobradas é uma valiosa conquista, de excellentes efeitos provados [...] é de notória e inadiável necessidade” (BRASIL, 1919d, p. XXXII). O valioso trabalho, segundo o ministro referia-se, sobretudo, ao

[...] exame metuculoso dos documentos de despesa e sua classificação por verbas, consignações e sub-consignações. Este serviço correu regularmente, sendo apresentado, nos três primeiros dias do mês seguinte, os balanços detalhados das operações effectuadas no mês anterior (BRASIL, 1919d, p. 184).

Contudo, a implementação da contabilidade dual seguia um desafio. As informações sobre a execução orçamentária seguiam sendo produzidas a contento segundo o ministro, que, tendo o Tesouro no organograma de sua pasta, não mostrou o incômodo dos seus tempos de deputado com o atraso na formação das contas anuais de governo. Com efeito, o relatório comunicou o atraso na tomada de contas de gestão nos estados do Pará, do Maranhão, de Santa Catarina e de Minas Gerais; entretanto, não discorreu sobre os atrasos do Tesouro para formar as contas de governo, que exasperaram Antônio Carlos em 1913 e os membros da Comissão Especial da Câmara dos Deputados em 1917. Em seu relatório como ministro, o desconforto recaiu na inconsistência das informações referentes ao patrimônio federal.

Antônio Carlos repetiu a queixa que o conterrâneo e antecessor Pandiá Calógeras fizera constar no relatório que entregou ao presidente da República em 1916, e de que tratamos no capítulo anterior: “outra dificuldade com que luta esta Comissão é a falta de dados precisos para a organização da escripta patrimonial: sobretudo da parte referente ao activo nada nos foi possível obter” (BRASIL, 1919d, p. 184). Em 1916, viu-se, Carlos Cláudio da Silva referiu-se à negativa de dados sobre o ativo como superior às suas forças. Em 1919, veio a lume o relatório de Antônio Carlos, confessando que nada conseguira quanto aos ativos. A resistência

continuará, como veremos, impactando negativamente o controle e a prestação de contas quanto ao patrimônio federal ao longo da Primeira República.

Se a escrituração das informações financeiras e orçamentárias não era um problema para o ministro Antônio Carlos, o que a escrita revelava preocupava-o. No mesmo relatório em que elogiou os trabalhos da seção de escrituração, ele lamentou que, para 1917, “à semelhança do que, de longa data, vem ocorrendo, esse exercício, como os que lhe antecederam, se encerrou com déficit” (BRASIL, 1919d, p. III). A diferença, todavia, consistia no fato de que, “a partir de 1915, o déficit não pode ser levado à conta da má gestão das finanças” (BRASIL, 1919d, p. III). O político mineiro creditava os déficits à liquidação de compromissos assumidos em períodos anteriores e, sobretudo, às circunstâncias “anormalíssimas” decorrentes da guerra.

A apreciação de Antônio Carlos, ao passo que tentava explicar os déficits, referia-se às cisões da política mineira. Ele não deixou de apontar o dedo para a má gestão financeira do quadriênio anterior, no qual o conterrâneo Francisco Antônio Sales fora ministro da Fazenda até 1913. O Jornal Pacotilha de 15 de abril de 1915 noticiou as desavenças na bancada mineira da Câmara dos Deputados e afirmou que o “Sr. Antônio Carlos, que sempre foi salista, não oculta a mágoa pela intromissão do sr. Ribeiro Junqueira” (TELEGRAMAS, 1915, p. 1)<sup>45</sup>. Fosse qual fosse o motivo exato da mágoa, o jornal não o aponta, ela persistiu o suficiente para Antônio Carlos não isentar Francisco Sales da má gestão até 1915. Poupou-se, no entanto, assim como a Sabino Barroso e Pandiá Calógeras, os outros dois mineiros que foram titulares da Fazenda no governo Venceslau Brás.

A guerra teria tornado impossível o equilíbrio das contas públicas porque impactara profundamente a principal fonte de recursos da União, o comércio de importação. A Tabela 9 e o Gráfico 8 evidenciam a redução das importações e o seu impacto sobre as contas públicas entre 1914 e 1918.

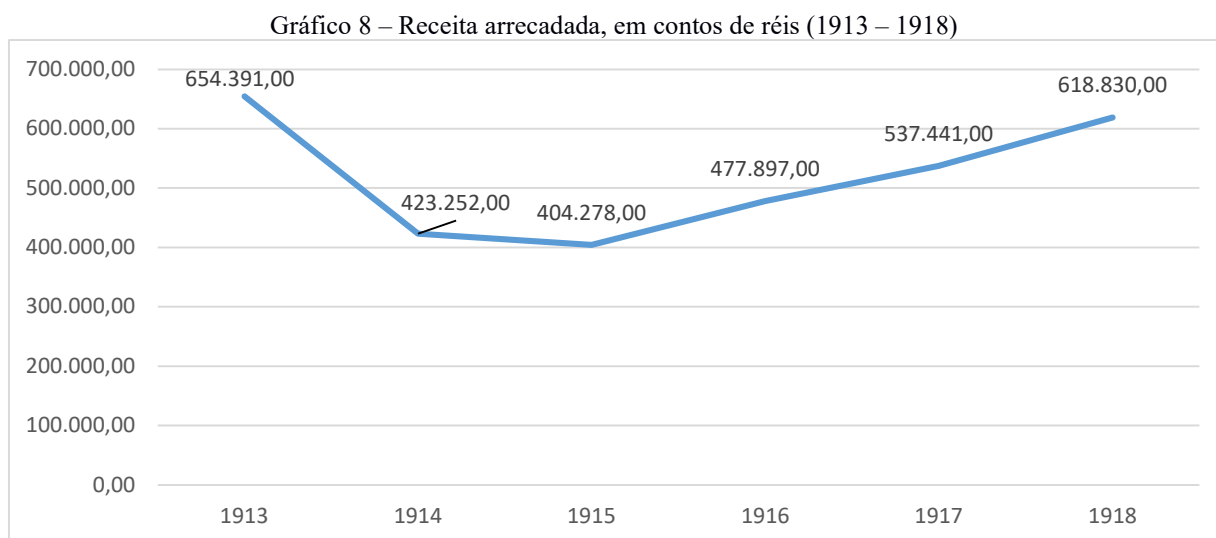
Tabela 9 – Saldo comercial brasileiro, em milhares de libras-ouro (1914 – 1918)

<b>Anos</b>	<b>Exportação (FOB)</b>	<b>Importação (CIF)</b>	<b>Saldo</b>
1913	65.451,00	67.166,00	-1.715,00
1914	46.803,00	35.473,00	11.330,00
1915	53.951,00	30.008,00	23.863,00
1916	56.462,00	40.369,00	16.093,00
1917	63.031,00	44.510,00	18.521,00
1918	61.618,00	52.817,00	8.351,00

Fonte: IBGE (1990, p. 570).

<sup>45</sup> Sobre a elite política mineira no período, Wirth (1982).

O nadir do valor de importações em libras-ouro para o período foi alcançado em 1915, ano do mais elevado saldo comercial também. Em que pese tenha havido uma recuperação das importações de 1915 até o momento em que Antônio Carlos escrevia seu relatório em 1918, o patamar de 1913 somente foi ultrapassado em 1919, quando o relatório foi publicado. O comportamento da arrecadação acompanhou esse movimento, como se observa a seguir.

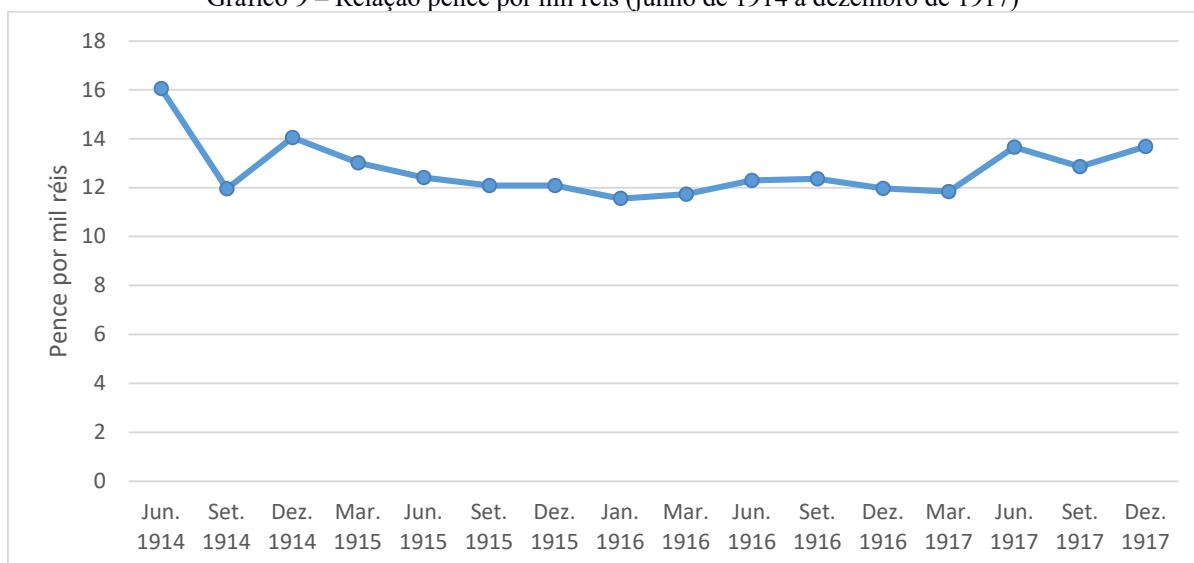


Fonte: adaptado de IBGE (1990, p. 616).

A redução das receitas decorrentes dos impostos de importação foi crucial para que o mandato de Venceslau Brás fosse concluído com grandes déficits orçamentários, como o Gráfico 6 do capítulo anterior destacou. A situação era preocupante não apenas para o governo brasileiro, que via o câmbio desvalorizar-se concomitantemente aos déficits orçamentários; ela preocupava também os credores do governo federal, haja vista que o país teria que retomar os pagamentos dos juros de dívidas de longo prazo em agosto de 1917, os quais estavam suspensos por força do *funding* de 1914 (FRITSCH, 1988).

Com efeito, a taxa de câmbio que, desde abril de 1905, oscilara entre 15 e 17 pence por mil réis, caiu para o patamar de 12 a 14 pence por mil-réis, como o Gráfico 9 que segue retrata:

Gráfico 9 – Relação pence por mil réis (junho de 1914 a dezembro de 1917)



Fonte: adaptado de IBGE (1990, p. 594-595).

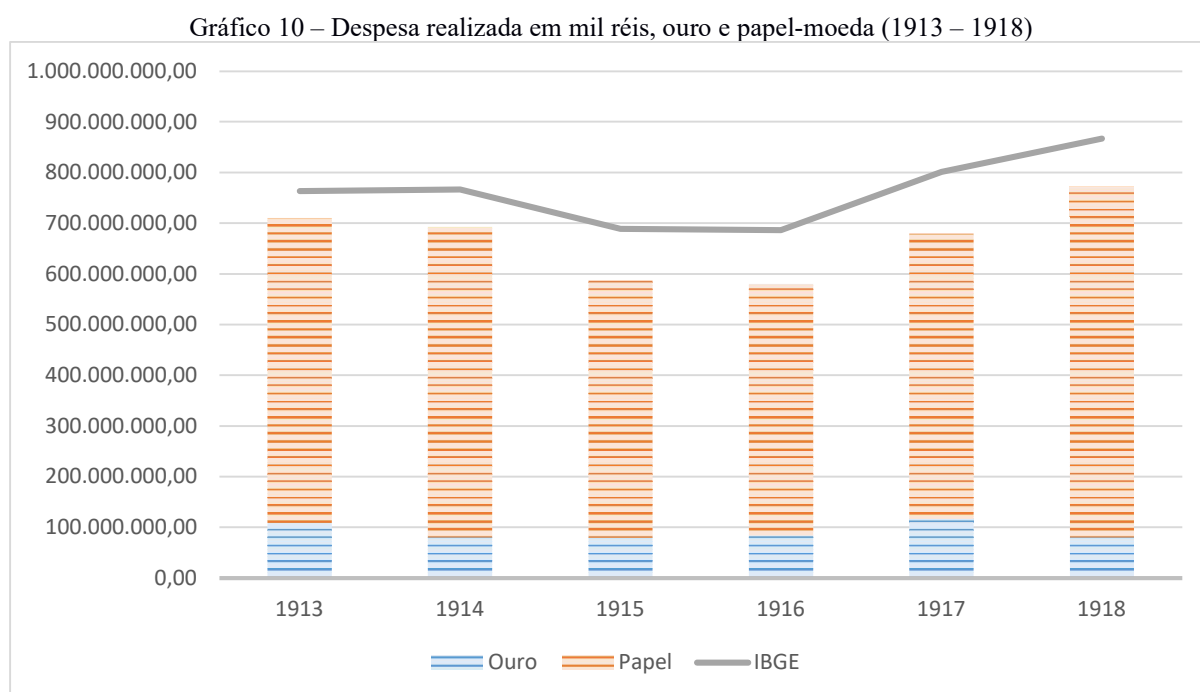
A baixa começa em junho de 1914, um mês antes de iniciada a Primeira Guerra Mundial, e prossegue mesmo depois da assinatura do segundo *fundings loan*. Em janeiro de 1916, o valor do mil-réis atingiu o nadir da série acima retratada e uma breve negociação com os representantes do *United States International Financial Corporation* foi iniciada com vistas à obtenção de um empréstimo de 25 milhões de dólares. A negociação foi malograda, inclusive, por oposição dos Rothschilds (FRITSCH, 1988). A oposição dos banqueiros ingleses à concessão de novos empréstimos ao Brasil vinha do ano anterior, como notou Menezes (2015). Sua sugestão ao governo brasileiro era que economizasse o quanto pudesse, pois haveria escassez de recursos após a guerra.

O presidente Venceslau Brás, em sua última mensagem ao Congresso, enfatizou precisamente este ponto, a economia de gastos, e afirmou que seu governo havia efetuado fortes reduções de despesas. Da mesma forma que Antônio Carlos fizera quando sublinhara a queda da arrecadação, explicou os cortes de gastos em razão das dificuldades do período de guerra e do legado do governo Hermes da Fonseca. Para efetuar o balanço de seu mandato, primeiro, discorreu sobre as “condições precárias da administração a 15 de novembro de 1914”, particularmente, “a precária situação do Thesouro Público, quando, em 15 de novembro de 1914, assumi o Governo da Nação” (BRASIL, 1918h, p. 5). Dentre as precariedades, estavam os avultados déficits mensais.

Venceslau Brás não se deteve na questão dos déficits, que persistiram no seu governo. Preferiu indicar que herdara de seus antecessores a necessidade de saldar compromissos em ouro e papel-moeda na casa, respectivamente, de 37 mil e 312 mil contos de réis. Ainda assim,

a seu governo, em suas palavras, ninguém negaria o mérito pela forte redução nas despesas públicas, e um historiador imparcial julgaria se ele havia sido leal no cumprimento do que prometera (BRASIL, 1918h). Não foi preciso esperar por tal historiador. Em 1925, a Contadoria Central da República publicou os resultados orçamentários retrospectivos da União, e os números referentes às despesas públicas não abonaram a forte redução mencionada por Venceslau Brás.

Como se depreende do Gráfico 10 a seguir, em 1918, ano em que o presidente afirmara a forte redução, as despesas já suplantavam os níveis de 1913. De fato, em 1917 haviam equiparado o patamar de 1914.



Fonte: adaptado de Brasil (1925a, p. 188-189) e IBGE (1990, p. 616).

Há divergência entre as informações publicadas pela Contadoria Central da República em 1925 e as que o IBGE disponibilizou retrospectivamente em 1990. As colunas mostram os valores fornecidos pela Contadoria Central da República. A linha sobre as colunas identifica as cifras apontadas pelo IBGE, maiores do que o somatório das despesas em papel e ouro registradas pela Contadoria. A provável razão da divergência é a taxa de conversão do déficit em ouro. Os levantamentos retrospectivos da Contadoria não realizaram a conversão. Já os números fornecidos pelo IBGE apresentaram as despesas consolidadas, sem menção específica à parte realizada em ouro, de modo que é razoável supor que os números já contemplem a referida parte convertida. Entretanto, não há informações sobre as taxas médias empregadas para efetuar a conversão.



Em que pese a diferença de números, o comportamento é o mesmo, isto é, o retorno aos níveis de gastos de 1913 já em 1917. As receitas deprimidas e as despesas elevadas resultaram nos vultosos déficits que Venceslau Brás não assumiu explicitamente. Referiu-se a eles indiretamente, ao afirmar que as rendas aduaneiras decrescentes agravavam a situação fiscal do país, mas que o crédito da nação se consolidava. No entanto, o acesso ao crédito externo estava dificultado pela guerra e a posição contrária dos Rothschilds a um novo empréstimo de consolidação (FRITSCH, 1988; MENEZES, 2015). Ante o câmbio desvalorizado e os déficits orçamentários crescentes, o governo valeu-se, então, da emissão de apólices da dívida interna e de papel-moeda para pagar seus compromissos.

O quadro consolidado das emissões de apólices e papel-moeda constou do relatório que o ministro da Fazenda de Eptácio Pessoa, Homero Baptista, fez publicar em 1921:

Tabela 10 – Emissão de apólices e papel-moeda, em contos de réis (19145– 1918)

<b>Anos</b>	<b>Apólices</b>	<b>Papel-moeda</b>
1915	24.407	232.500
1916	86.772	160.000
1917	77.929	140.500
1918	42.715	290.000

Fonte: adaptado de Brasil (1921b, p. 10-11).

Se Venceslau Brás valera-se da crítica ao legado do antecessor para assentar a avaliação do seu mandato, foi objeto de tratamento semelhante, embora mais sutil, por parte de Eptácio Pessoa e de seu ministro da Fazenda. Homero Baptista considerava os déficits orçamentários assustadores, responsáveis pelo aumento da dívida interna e do papel-moeda em circulação. Em suas palavras, um lamentável e continuado desvio da disciplina que Campos Sales havia estabelecido:

Infelizmente, não soubemos aproveitar a lição do primeiro funding, que nos indicava continuar a norma de acção do governo Campos Salles e adaptal-a as novas condições que se fossem accentuando no desdobramento da vida nacional. Mudamos de rumo, e, prematuramente, sem termos consolidado a situação, enveredámos pela ambicionada política das grandes realizações, que só é promissora e efflcaz, quando opportuna e segura. Dahi o segundo funding; e, como se nada turbasse o ambiente em que giram a fortuna e o credito públicos, proseguimos a mesma orientação que nos conduzira a tão deprimente contingencia. Fôra perdida a dura lição. Desfizera-se facilmente a amargura dos grandes transes. Rápido passara-nos o travo de uma e outra penosa provança. De anno para anno, vão-se accumulando os déficits, em assustadores montantes que passam de um para outro exercício, como sobrecarga que tudo desarticula e esmaga. E a dívida interna tomou grandes proporções com o repetido desdobrar de apólices e formidáveis jactos de papel-moeda desajudado de lastro mettalico em conveniente correlação (BRASIL, 1921b, p. 8).

Os crescentes déficits orçamentários e a desvalorização da moeda faziam Homero Baptista duvidar da possibilidade de o Brasil consolidar uma posição vantajosa entre as demais nações, aproveitando-se das oportunidades abertas pela desorganização da produção europeia em função da guerra (BRASIL, 1921b). Para o ministro, o problema crucial advinha de os orçamentos já nascerem desequilibrados: “todo o mal provem de que os orçamentos, sobre não estipularem dotações suficientes para a maior parte dos serviços, são votados com extraordinário desequilíbrio” (BRASIL, 1921b, p. 140). A desordem era tal que tornava impossível uma administração eficiente. E, dentro da desordem geral, uma tinha relevo especial: “na imperfeição do nosso aparelho de contabilidade reside a causa principal dessa situação, por isso que, com sua organização actual lacunosa e insuficiente, fora impossível oferecer um trabalho orçamentário sem grandes falhas” (BRASIL, 1921b, p. 143). Mesmo terminado o trabalho da Comissão de Partidas Dobradas, institucionalizada pela reforma do Tesouro de 1918, a organização dos serviços contábeis federais era motivo de duras críticas por parte do ministro da Fazenda.

Para Homero Baptista, o país afastara-se dos preceitos de controle estabelecidos por Campos Sales e Joaquim Murinho; passara a conviver com déficits e endividamento. Dentre as causas, destacavam-se o mau estado da contabilidade pública, que impedia um trabalho orçamentário eficiente, e o hábito político de votar orçamentos deficitários. A fim de resolver essa situação, o relatório do ministro Baptista e a primeira mensagem enviada pelo presidente Epitácio Pessoa delinearam, discursivamente, um caminho: melhorar o aparelho de contabilidade e conter os gastos.

Na mensagem que enviou ao Congresso Nacional, Epitácio Pessoa (BRASIL, 1920b) descreveu a situação financeira do país como não auspiciosa e reproduziu todos os déficits orçamentários de 1915 a 1919. Ademais, relacionou a gestão fiscal com a necessidade de aprimorar as instituições de contabilidade pública. Para ele, os déficits preocupavam, mas pior do que sabê-los era não poder precisá-los tempestivamente ao Congresso, em razão da situação da contabilidade do Tesouro Nacional:

Estes algarismos não são definitivos, visto como, estando atrazada a escripturação geral da receita e da despesa, não se puderam ainda organizar os respectivos balanços. O atrazo da escripturação do Thesouro tem sido um dos males da República, fonte abundante de prejuízos para a administração financeira e de abusos inveterados na arrecadação e emprego dos dinheiros públicos. (BRASIL, 1920b, p. 198).

Lê-se, nesse excerto, um padrão de longa duração nos serviços contábeis do poder central no Brasil, não rompido nem mesmo pelo funcionamento da Comissão de Partidas

Dobradas por quatro anos. Como se vem discutindo aqui, desde o Império os liberais reclamavam do caráter extemporâneo do levantamento dos balanços e da prestação de contas ao Parlamento. Já na República, o atraso da escrituração do Tesouro exasperou Leopoldo de Bulhões, que tratou repetidamente do assunto em seus relatórios e enviou ao Congresso o projeto de lei do Código de Contabilidade. Seu objetivo consistia em dispor de uma ordenação contábil que disponibilizasse instrumentos de controle das contas públicas e informações tempestivas para tanto. Epitácio Pessoa retomou essa linha.

Em seu mandato, o projeto do Código teve a sua tramitação concluída. A associação entre as instituições públicas contábeis e a política fiscal ganhou renovado relevo em seus discursos e nos de Homero Baptista. A abordagem conferida por Epitácio Pessoa à questão foi consentânea com o padrão que se desenhou desde 1892: concentração nas instituições de contabilidade orçamentária e financeira, administrativa e legislativa em terminologia de época, instrumentais para a política fiscal e o crédito do país. Os assuntos da contabilidade judiciária andaram lentamente. O Código de Contabilidade foi finalmente aprovado.

Esse padrão de comportamento pode ser identificado logo no primeiro ano do governo Epitácio Pessoa. O presidente, em sua primeira mensagem ao Congresso Nacional (BRASIL, 1920b), queixou-se da morosidade do Tesouro para apurar os balanços da República e patrocinou, com o ministro Homero Baptista, da Fazenda, a edição do Decreto nº 13.746, de 1919, as instruções para o serviço geral de contabilidade pública que Moraes Junior redigiu. A norma conferiu poderes à Diretoria Geral de Contabilidade Pública para averiguar se as repartições contábeis locais aplicavam as instruções e modelos que ela estabelecia (BRASIL, 1919b). A mesma pressa não houve para conferir materialidade a uma das disposições aprovadas pelo decreto de reforma do Tribunal de Contas.

O artigo 27 do Decreto nº 13.247, de outubro de 1918, previa a existência de delegações do Tribunal de Contas junto às repartições fiscais e de contabilidade da União. O texto da reforma do Tribunal sofreu algumas alterações ainda em 1919, veiculadas pelo Decreto nº 13.868, de novembro daquele ano (BRASIL, 1919c), mas foi mantida a estrutura aprovada em 1918, inclusive quanto às suas delegacias. Elas, no entanto, receberam amparo orçamentário para ganhar existência concreta apenas em 1922, no último ano da gestão Epitácio Pessoa. Isso se deu por meio do Decreto nº 4.555, de agosto, que dispôs sobre as despesas para o exercício de 1922. O artigo 124 do normativo autorizou a organização das delegacias da corte de contas junto aos serviços contábeis e fiscais da União mediante a ampliação do quadro de pessoal da corte. Para tanto, foi permitida a abertura dos créditos orçamentários necessários (BRASIL, 1918d).

Se os passos no sentido da institucionalização do controle externo foram lentos de 1918 a 1922, acelerou-se o processo de consolidação das normas federais de contabilidade e a criação da organização responsável por seu *enforcement*. O Código de Contabilidade foi finalmente editado em janeiro de 1922 e, com ele, avançou-se na estruturação da Contadoria Central da República. Esses dois movimentos, para o contador Trajano Luiz de Moraes, espancaram as trevas que pairavam sobre a contabilidade pública brasileira. Voltamo-nos a eles agora.

## 5.2 O dia de espancar as trevas

*Felizmente, pelo progresso da nossa civilização e desenvolvimento da cultura do povo, que não casavam mais com tal inércia, chegou o dia de se espancarem as trevas em que vivíamos, e a Administração do país, com vontade hercúlea, solicitou do Poder Legislativo a codificação da contabilidade pública. Este, atendendo-a, com acendrado patriotismo, forneceu a competente lei, em curto espaço de tempo. Assim é que a de n. 4.536, de 28 de janeiro de 1922, veio marcar um fato da mais alta relevância na história da contabilidade brasileira (MORAES, 1927, p. 138).*

Entre os dias 17 e 27 de agosto de 1924, o Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade reuniu-se no Rio de Janeiro, organizado pelo IBC e realizado na sede da AEC, órgão filiado à Associação Comercial do Rio de Janeiro (AC-RJ) (ASSOCIAÇÃO..., 1939). O evento contou com a participação dos profissionais envolvidos com a Comissão das Partidas Dobradas, tais como Francisco D'Áuria, Carlos Levy Magano, João Ferreira de Moraes Junior, Ernesto Le Cesne, Manoel Marques de Oliveira e João de Lyra Tavares. Ele representou um marco para um processo que se acelerou desde o final dos anos 1910, sob o influxo da iniciativa de contadores do Rio de Janeiro e de São Paulo: a articulação profissional com a finalidade de fomentar a organização e a ampliação do seu campo de atuação social.

A epígrafe que abre esta seção foi extraída da tese 12, “Da contabilidade patrimonial do Estado”, apresentada no encontro pelo contador Trajano Luiz de Moraes. Ela tratava de uma das instituições, institutos na terminologia que se usava correntemente à época, fundamentais do sistema de contabilidade pública, o Código de Contabilidade.

Trajano Luiz de Moraes acompanhou de perto a construção do arcabouço institucional da contabilidade pública federal. Em 1920, era segundo escriturário da Imprensa Nacional (BRASIL, 1920a) e, em 1924, funcionário da Contadoria Central da República (BRASIL, 1924c), onde trabalhava com Manoel Marques de Oliveira, responsável pela relatoria da tese que apresentou ao Congresso de Contabilidade. Trajano Luiz de Moraes tinha certeza de que a edição da norma federal de contabilidade pública se tratava do fato da mais alta relevância para a história da contabilidade brasileira, um avanço civilizatório, pois teria fornecido as bases para

o controle do patrimônio do Estado, algo que, até então, segundo ele, não era efetuado. Sua noção de tempo, todavia, estava distorcida pelo entusiasmo. Se há algo seguro para se afirmar sobre a aprovação do Código de Contabilidade, é que não foi curto o espaço de tempo para sua aprovação. Foram seis décadas do projeto de Alves Branco em 1845 até a apresentação do projeto Dídimo em 1903. Depois, mais dezenove anos de tramitação.

Manoel Marques de Oliveira aportou lastro histórico à tese de Trajano Luís de Moraes; lembrou que, embora o Código fosse um avanço para a contabilidade pública no Brasil, ele não era o primeiro esforço nesse sentido, pois, no estado de São Paulo, “se fazia a contabilidade do Estado, observando-se os mais rigorosos padrões técnicos” (OLIVEIRA, 1927, p. 142). Tais padrões eram precisamente os da contabilidade dual, orçamentária e patrimonial por partidas dobradas, adotada pelo Tesouro Paulista por meio do Decreto nº 1.335, de 1905. Manoel Marques de Oliveira argumentava com a propriedade de quem se juntara, posteriormente, à Comissão das Partidas Dobradas, ao lado de Francisco D’Áuria e Carlos Levy Magano, com a missão de reformar a contabilidade do Tesouro Nacional a partir da *expertise* paulista.

O Código de 1922, de certa forma, coroava um período de aceleração das reformas no campo da contabilidade pública brasileira. Carlos de Carvalho e a reforma paulista de 1905 eram as referências; a Comissão de 1914 constituiu um marco. Seguiu-se, então, um período construção institucional, com as reformas do Tesouro e do TCU, a edição do Código de Contabilidade e a criação da Contadoria Central da República. De tal modo avançou-se que, para Moraes Junior (1935, p. 262), “[...] pode-se afirmar que em 1924 a contabilidade pública no Brasil tinha atingido o seu apogêo, quer quanto à instituição da técnica a ser observada, quer quanto aos órgãos que deveriam executar”.

Técnicas, normas e órgãos formatavam, pois, a arquitetura institucional do sistema de contabilidade pública e tomada de contas a que vimos nos referimos ao longo da tese. Uma peça fundamental desse edifício foi concluída em janeiro de 1922.

Com a saída de Arthur Bernardes da Câmara dos Deputados, a Comissão Especial sobre o Código de Contabilidade passou à presidência de outro deputado mineiro, Josino de Araújo (O CÓDIGO..., 1924). A tramitação do projeto, excluída a parte que dizia respeito ao Tribunal de Contas, foi ultimada na Câmara no final de 1920. Em seguida, ele foi remetido ao Senado. Na sessão de 10 de maio de 1921, o senador Paulo de Frontin requereu a formação de uma comissão especial para examinar a matéria. O requerimento foi aprovado e o colegiado foi composto pelo proponente mais os senadores Sampaio Corrêa, Francisco Sá, Vespúcio de Abreu e João de Lyra Tavares, ex-integrante da Comissão de Partidas Dobradas (BRASIL, 1922a).

O senador João Lyra foi nomeado relator geral do projeto, cujo exame foi organizado da seguinte forma:

O exame das várias partes do projectado Código ficou assim distribuído: ao Sr. João Lyra, arts. 1 a 7 (Centralização dos serviços de contabilidade) e arts. 106 a 112 (Disposições geraes e Disposições transitórias); ao Sr. Vespucio de Abreu, arts. 8 a 25 (Do exercício financeiro-orçamentário e contas da gestão financeira); ao Sr. Francisco Sá, arts. 26 a 39 (Da receita pública); ao Sr. Sampaio Correia, arts. 40 a 80 (Da despesa publica); ao Sr. Paulo de Frontin; arts. 81 a 105 (Bens públicos) (BRASIL, 1923a, p. 230).

Assim como a Câmara dos Deputados, o Senado reduziu o projeto, suprimindo os artigos referentes aos bens públicos (81 a 105), por indicação do senador Paulo de Frontin. Os artigos, com efeito, tratavam não apenas dos bens, mas também sobre as cauções e a tomada de contas. Frontin asseverou que o Código de Contabilidade não deveria dispor sobre os bens públicos de maneira ampla; mas circunscrever-se à forma como deveriam ter os seus valores estimados. A supressão, todavia, foi parcialmente revertida pelos próprios senadores durante a tramitação da matéria. Inúmeras emendas aprovadas na sessão de 18 de novembro de 1921 restituíram os artigos 87 a 105, precisamente os que dispunham sobre as cauções e a tomada de contas dos responsáveis por manejar recursos da União (BRASIL, 1923b).

O projeto modificado retornou à Câmara dos Deputados, onde a relatoria geral coube ao deputado paulista Raphael Abreu de Sampaio Vidal. Em 19 de dezembro, a Comissão Especial manifestou-se recusando trinta das cinquenta e oito emendas aprovadas pelo Senado (BRASIL, 1924a). Para o jornal *O Imparcial*, a ação do deputado paulista teria sido essencial para a aprovação do projeto, pois “conseguiu reduzir as diferenças então existentes; e quando o projeto voltou do Senado, com várias e por vezes inconvenientes emendas, foi ainda elle que reuniu a comissão e relatou o parecer sobre ditas emendas” (*O CÓDIGO...*, 1924, p. 1). O papel de Sampaio Vidal foi sobrelevado também por Lobo e Moraes Junior (1941). O deputado teria sido positivamente impactado pela visita que fizera à Seção de Partidas Dobradas em fins de 1920, onde trabalhava Moraes Junior. Como resultado, propôs emendas ao projeto do Código, que, por força da fase de tramitação adiantada, não foram ali aproveitadas. Elas foram incorporadas a outra ação do governo Epitácio Pessoa no sentido de consolidar o arcabouço institucional da contabilidade pública federal, o Decreto nº 15.210, de 28 de dezembro de 1921.

Esse decreto antecedeu em um mês a promulgação do Código de Contabilidade. Ele dispôs sobre os serviços da Fazenda Nacional e antecipou a criação da Contadoria Central da República. Seu artigo 13, por exemplo, foi reproduzido quase *ipsis litteris* no artigo primeiro do Código de Contabilidade (BRASIL, 1921a). O que mudou de uma norma a outra foi a

denominação do serviço central de contabilidade da União. O decreto de 1921 nomeou-o Contadoria Central da República; o Código de Contabilidade, Diretoria Geral de Contabilidade da República. O Código, portanto, já nasceu com a denominação da organização responsável por seu *enforcement* defasada, dada pelo decreto de 1921.

Com 108 artigos, o Código de Contabilidade Pública foi aprovado no mesmo ano, em dezembro de 1921. Sancionado pelo presidente da República, foi veiculado pelo Decreto nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922. O §1º do seu artigo 105 estabeleceu a ligação entre essa norma e a Comissão das Partidas Dobradas, ao determinar que os funcionários da Seção de Escrituração por Partidas Dobradas da Diretoria de Contabilidade do Tesouro Nacional fossem aproveitados na Contadoria, a juízo do contador-geral.

Em conjunto, os decretos de dezembro de 1921 e janeiro de 1922 dispunham sobre a organização e as competências da Contadoria. O órgão tinha atribuições patrimoniais e orçamentárias; deveria, portanto, registrar, controlar e demonstrar em balanços as movimentações do orçamento e os seus reflexos no patrimônio público, cujo controle lhe cabia. Previa-se a atuação da Contadoria em todo o ciclo orçamentário, desde a coordenação dos dados para a elaboração das propostas orçamentárias de receita e despesa dos exercícios seguintes até a centralização e a fiscalização da contabilização dos empenhos das despesas dos exercícios correntes, passando pela organização das contas dos exercícios anteriores, a serem submetidas ao Congresso Nacional.

O Código diferenciava o ano financeiro, que coincidia com o civil, do exercício financeiro, que compreendia um período adicional, até 30 de abril, para a liquidação e o encerramento das contas (BRASIL, 1922b). Definido o período de apuração e reporte, estabeleceram-se as regras de gestão orçamentário-financeira e de escrituração aplicadas aos eventos econômicos e administrativos. Desse modo, estipularam-se os critérios para orçar e realizar receitas; fixar, empenhar e liquidar despesas; e inventariar os bens pertencentes ao patrimônio da União. À Contadoria Central caberia implantar e supervisionar a observância de tais critérios, além de produzir as principais peças previstas pelo Código: a proposta orçamentária anual e dois balanços, no espírito da contabilidade dual: o das contas do orçamento, sobre a execução orçamentária; e o do patrimônio, com o inventário dos bens e as informações sobre as dívidas ativa e passiva da União.

Os procedimentos necessários à observância das obrigações previstas no Código de Contabilidade foram minuciosamente detalhados no decreto de sua regulamentação. Fazendo uso da prerrogativa que lhe garantia o artigo 106 do Código, Eptácio Pessoa regulamentou-o por meio de um texto que Moraes Junior (1935) afirmou haver redigido para a assinatura do

presidente e do ministro Homero Baptista. O Regulamento continha 926 artigos, veiculados pelo Decreto nº 15.783, de 8 de novembro de 1922.

O próprio Moraes Junior relatou que as exigências ali contidas suscitaram reclamações (LOBO; MORAES JUNIOR, 1941), sobretudo no tocante à despesa pública. Esta deveria ser contabilizada segundo o regime de competência orçamentária, isto é, apropriada ao exercício no qual o Estado criara uma obrigação de pagamento; ser previamente registrada no Tribunal de Contas antes de realizada; e ser precedida por concorrências públicas e lavratura de contratos com os fornecedores. A figura do empenho como demarcadora do momento do reconhecimento da despesa orçamentária foi consagrada em legislação federal com o Código de 1922<sup>46</sup> (D'ÁURIA, 1953; PIGATTO, 2004). Desde o Decreto nº 41, de 1840, o governo central brasileiro submetia as despesas orçamentárias ao regime de competência por exercícios, porém não havia a definição do empenho como evento delimitador da apropriação do dispêndio, já que a noção mesma de empenho desenvolvia-se, desde o final do século XIX, em centros como a França e a Itália, duas fontes de influência para a contabilidade pública brasileira. Legay (2010) menciona a referência ao empenho, *engagement*, na legislação francesa já em 1822; na Itália, na lei geral de contabilidade pública de 1869.

O decreto de 1840 definira a apropriação a um exercício financeiro “das operações relativas aos serviços feitos, e aos direitos adquiridos ao Estado, e a seus credores dentro do ano” (BRASIL, 1840a, *online*). O momento em que se considerava o serviço feito não se apresentava um desafio e, com efeito, pode-se assemelhá-lo ao que, hoje, se compreende pela fase de liquidação de uma despesa, vale dizer, aquela na qual se verifica a ocorrência do implemento de condição e o contratado entrega ao Estado contratante o objeto da avença. A questão do direito adquirido, todavia, era mais esquiva, não possuía demarcação precisa. O Código de Contabilidade de 1922 conferiu ao empenho esse papel definidor, de fixação da ocorrência da despesa orçamentária. O Regulamento do Código de Contabilidade definiu o empenho, a liquidação e o pagamento como as três fases das despesas do Estado e foi claro na conceituação de empenho: “é o acto, emanado de autoridade competente, que crêa para o Estado

---

<sup>46</sup> Além da figura do empenho, elemento sistematizador do momento da ocorrência da despesa sob o prisma orçamentário, o Código estabeleceu a existência de créditos orçamentários especiais, suplementares e extraordinários, conferindo a esses dois últimos sentidos muito próximos ao que fixa a Lei federal nº 4.320, de 1964. Os artigos 14, VI, e 41 da norma mencionam os créditos adicionais, mas não os definem como gênero do qual os suplementares, especiais e extraordinários constituem espécies. Essa sistemática gênero-espécies aparece no artigo 87 do Regulamento do Código de Contabilidade. De todo modo, a clareza na definição dos créditos suplementares e extraordinários contrasta com o que se viu em outros projetos e normativos mencionados ao longo desta tese, anteriores ao Código de Contabilidade, que lhes conferiam tratamento mais genérico, de complementação de verbas insuficientes, assim como de cobertura para despesas urgentes e imprevistas.



uma obrigação de pagamento” (BRASIL, 1922c). Sua emissão significava, como ainda hoje, a reserva de valores orçamentários destinados a um dispêndio para o qual não se tenha verificado necessariamente o implemento de condição, isto é, para a qual o fornecedor do bem ou serviço ainda não tenha entregue o bem ou prestado o serviço.

Pode-se dizer, no entanto, que a fixação do empenho como marco para a apropriação da despesa sob o prisma orçamentário, mais do que o enunciado do decreto imperial de 1840, deixou o regime orçamentário de competência por exercícios mais distante do regime contábil por competência<sup>47</sup>. Essa fixação, no entanto, apontava para a prudência fiscal, já que, com ela, todas as obrigações contraídas pelo Estado, liquidadas ou não, passavam a compor as despesas de um exercício financeiro.

Mesmo com os avanços trazidos pelo Código de Contabilidade e o seu regulamento, Moraes Junior admitiu a existência de pontos conflituosos entre essas normas, muitos deles levantados pelo Tribunal de Contas. O contador carioca, no entanto, atribuiu o grosso dos reclamos aos chefes de serviço que desejavam administrar dinheiros públicos como se fossem próprios. Para estes, a norma representava “o arroxó e a tortura” (LOBO; MORAES JUNIOR, 1941, p. 5). Como o episódio do saldo orçamentário de 1927 nos permitirá ver a seguir, não foi apenas isso. Os artigos 18 do Código e 82 do seu Regulamento permitiam interpretações divergentes o suficiente para impactar decisivamente a apuração do resultado da execução orçamentária.

O foco da argumentação de Lobo e de Moraes Junior em 1941, quase 20 anos após a edição do Código e de seu Regulamento, ainda era a conquista representada pela legislação. A um só tempo, ela era apresentada como um instrumento moralizador, por permitir prestar contas; e de eficiência, por fornecer informações à gestão. A prática quanto à prestação de contas, como se argumenta aqui, não autorizava as expansões do otimismo discursivo. Nesses termos, no entanto, as normas foram defendidas pelos profissionais contábeis que participaram de sua construção e pelos reunidos no Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade.

Nesse encontro, Trajano Luiz de Moraes defendeu o trabalho de regulamentação do Código, produzido por Moraes Junior, que teria empregado seus profundos conhecimentos a

---

<sup>47</sup> O regime contábil por competência integral prescreve que as despesas devem ser apropriadas quando de seus fatos geradores, independentemente da saída de recursos financeiros. A adoção desse regime de contabilização no setor público segue sendo um desafio. Cruvinel e Lima (2011) apontam que, no que toca às despesas públicas, ainda no século XXI, em pleno momento de convergência das normas contábeis do setor público brasileiro com as internacionais definidas pelo International Federation of Accountants - IFAC, não há aplicação do regime de competência, pois o ato do empenho, momento de reconhecimento da despesa, não é, via de regra, a ocasião de ocorrência dos fatos geradores. Para os autores, isso se daria quando da liquidação.

fim de detalhar a norma em moldes mais modernos, sem ferir suas bases (MORAES, 1927). Já Ubaldo Lobo advertiu quanto à verdadeira campanha existente contra a codificação da contabilidade pública. Primeiro, no Congresso Nacional, onde um de seus membros, que não identificou, acusava o Código de instituir um regime de “contabilismo” responsável por avassalar toda a administração pública. Segundo, entre os chefes da administração, que “[...] com raríssimas exceções, atira[m] sobre o Código de Contabilidade Pública todos os desmandos de sua repartição” (LOBO, 1927, p. 228-229).

Esses, de fato, reagiram no manejo do cotidiano. Criaram dificuldades para o fornecimento dos dados das coletorias estaduais e dos ministérios. As principais deficiências diziam respeito às informações dos ativos federais. O que chegava à Contadoria não permitia o levantamento de balanços patrimoniais precisos e completos, impactando negativamente os esforços de controle e prestação das contas do patrimônio público. Arthur Bernardes, por exemplo, afirmou que o ano de 1924 representava um marco para o regime republicano, posto que “pela primeira vez, no atual regime, a Mensagem recebe em suas páginas o Balanço da Receita e da Despesa e do Ativo e Passivo da República” (BRASIL, 1924e, p. 23). Note-se que se tratava da primeira vez que o balanço patrimonial era apresentado ao Congresso pelo presidente da República, o que não significa que essa demonstração tenha sido produzida pela primeira vez em 1924. Tal balanço foi levantado pela Comissão das Partidas Dobradas já em fins de 1914 (BRASIL, 1915; LOBO; MORAES JUNIOR, 1941)<sup>48</sup>. De todo modo, o presidente Bernardes, ainda que pudesse afirmar que o apresentava em mensagem ao Congresso pela primeira vez, era obrigado a reconhecer as limitações das informações que comunicava, sobretudo quanto aos ativos. O inventário da União ainda não estava pronto, pois nem todas as repartições haviam concluído o trabalho de arrolamento de bens (BRASIL, 1924e). Dois anos depois, já às vésperas de Bernardes deixar o Catete, o ministro da Fazenda Anníbal Freire da Fonseca relatava que o serviço de arrolamento e cadastro de bens nacionais, conquanto incompleto, prosseguia normalmente (BRASIL, 1926c).

Além do balanço patrimonial, o Código de Contabilidade incumbiu a Contadoria Central de organizar as contas de execução orçamentária, a serem enviadas também ao Congresso, depois do exame do TCU. Nesse aspecto, houve uma inovação com relação aos procedimentos de formação das contas a serem apreciadas. Como visto, a reforma do Tribunal

---

<sup>48</sup> Ele foi consignado no relatório que o Ministro Pandiá Calógeras ofereceu ao presidente Venceslau Braz em 1915 e publicado na Revista Brasileira de Contabilidade, apontando vultoso passivo descoberto, da ordem de um milhão e quatrocentos mil-réis, atribuído à deficiência dos dados do ativo (BRASIL, 1915). Todavia, o presidente não incluiu esta informação na mensagem enviada ao Congresso em maio de 1915.

de Contas de 1918 havia rechaçado a possibilidade de organização da prestação de contas referentes ao exercício anterior por parte da corte, caso o Poder Executivo deixasse de fazê-lo. Isso repetia uma decisão do Congresso de 1911, que, na prática, ratificava o não cumprimento do disposto no artigo 34 da Constituição de 1891 quanto à tomada de contas. Ora, o Código de Contabilidade conferiu essa prerrogativa ao órgão de controle externo em seu artigo 20. O movimento fazia sentido, já que se concedeu ao TCU a faculdade de organizar supletivamente a prestação de contas do governo no momento em que a criação da Contadoria Central representou a garantia de que a possibilidade legal não necessitaria ser efetivamente empregada.

A partir de 1922, a Contadoria, com efeito, passou a realizar anualmente o levantamento dos balanços a serem examinados pelo TCU e submetidos ao Congresso, embora em dissonância com o entendimento da corte de contas sobre a forma de organização das informações, como se verá adiante. Quanto à Diretoria de Contabilidade do Tesouro, que até a criação da Contadoria organizava a prestação de contas, ficou circunscrita, nos termos do Decreto nº 15.210, de 1921, à escrituração do Ministério da Fazenda, isto é, tornou-se setorial.

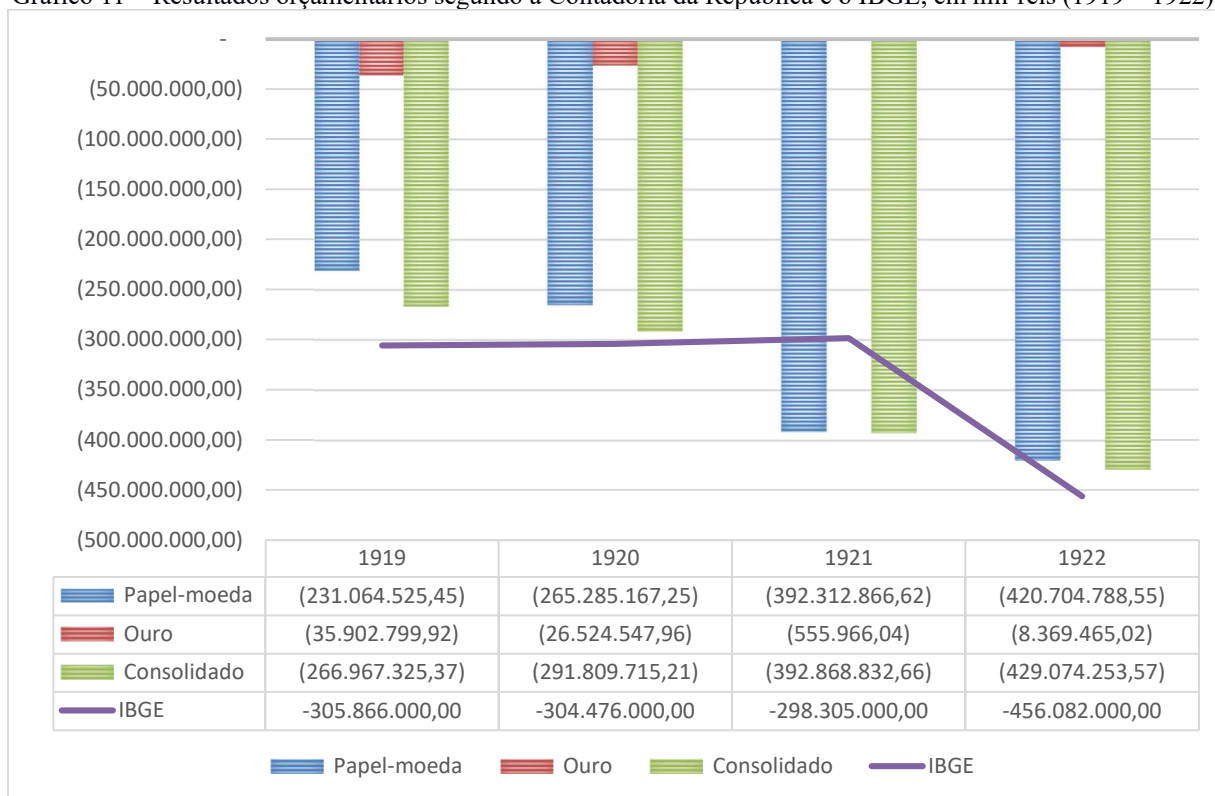
Trata-se de mais um avanço, ainda que limitado, no arcabouço institucional de contabilidade pública e tomada de contas na República. Dali em diante, a Contadoria passou a organizar anualmente os balanços a serem submetidos à corte de contas e ao Congresso, algo que a Diretoria de Contabilidade do Tesouro era acusada de fazer com o atraso de anos. Consideramos que a organização dos balanços, patrimonial e orçamentário, por órgão especializado, a sua remessa ao Congresso e a possibilidade de o Tribunal de Contas agir em caso de inação configuraram um avanço, um acréscimo na capacidade técnica do Estado para controlar e prestar contas. Todavia, havia limitações à aplicação de tal capacidade, decorrentes da interpretação conservadora conferida à República formalmente liberal desde Campos Sales. A mais clara era a continuidade da formação da prestação de contas por um órgão do governo que teria as contas julgadas.

As evidências colhidas apontam que a reforma do TCU em 1918 e a edição do Código de Contabilidade em 1922 consolidaram a superioridade fática da administração fazendária sobre o Tribunal de Contas, um processo cujas bases republicanas remontam a 1896. A Contadoria Central representou o fortalecimento do órgão central de contabilidade da União e reforçou o Poder Executivo como juiz formador das contas de governo, isto é, como responsável por organizar as informações financeiras e patrimoniais que o Parlamento deveria julgar com base em parecer prévio do TCU. O *enforcement* das regras nos serviços contábeis setoriais também foi reforçado com a criação da Contadoria.

Essa conformação do arcabouço institucional de contabilidade pública e tomada de contas coadunava-se com o funcionamento da República conservadora, na qual supremacia de fato do Poder Executivo não comportava o controle efetivo das contas pelo Parlamento. Adicionalmente, a noção de Poder Executivo forte, segundo o padrão que Campos Sales inculcava na República e que foi constantemente referido por seus sucessores, implicava governos de administração, comprometidos com o controle orçamentário e o bom crédito brasileiro. O superávit dos orçamentos raramente deixou a condição de desejo discursivo para o de prática verificada, mas a busca por equilíbrio impactou diretamente o arcabouço institucional do ramo dito administrativo da contabilidade à época, instrumental para coligir informações e criar controles hábeis a municiar os governos em negociações de empréstimos externos e decisões fiscais. Como se viu até aqui, a Comissão de Partidas Dobradas foi formada a partir da negociação do segundo *funding loan*. Como se verá adiante, a negociação frustrada de um empréstimo em 1924 fortaleceu a importância da Contadoria para o ajuste de contas efetuado no governo Bernardes.

No governo Epitácio Pessoa, a armadura institucional de contabilidade pública, embora reforçada, não foi vista como elemento capaz de concorrer para a integridade do corpo das contas públicas. O quadriênio encerrou-se com execuções orçamentárias consistentemente deficitárias, como o Gráfico 11 mostra. À retórica ortodoxa de contenção de despesas não correspondeu uma ação efetiva no sentido de contê-las.

Gráfico 11 – Resultados orçamentários segundo a Contadoria da República e o IBGE, em mil-réis (1919 – 1922)



Fonte: adaptado de Brasil (1927b, p. 304) e IBGE (1990, p. 616).

Os números do IBGE não coincidem com o levantamento retrospectivo que a Contadoria Central da República fez publicar no relatório apresentado ao ministro da Fazenda em 1927 (BRASIL, 1927b). O relatório do ministro Sampaio Vidal referente ao exercício de 1922, publicado em 1925, apontou um déficit total de 304.532:671\$674 para a execução orçamentária de 1920 (BRASIL, 1925b), algo próximo da cifra repetida pelo IBGE (1990). Para o exercício de 1921, no entanto, o ministro informou um déficit de 431.532:163\$495, importância divergente tanto da informação da Contadoria quanto da do IBGE. A provável razão para as divergências é a taxa de conversão do déficit em ouro. Sampaio Vidal informou que aplicou uma taxa de  $14^{37/61}$  para 1920 e de  $8^{23/61}$  para 1921. Os levantamentos retrospectivos da Contadoria, que estão representados nas barras da tabela acima, apresentam os resultados em mil-réis e em ouro convertido em mil-réis, sem informar a taxa de conversão, entretanto. Os números do IBGE, simbolizados pela linha que acompanha as barras na tabela acima, mostram os déficits consolidados, sem segregar a parcela auferida em ouro, de modo que é razoável supor que os números já contemplem os déficits em ouro convertidos, mas não há informações sobre as taxas médias empregadas na conversão.

Posta essa ressalva, importa-nos o que há de comum nas fontes, a ocorrência de déficits vultosos nos quatro anos, com ápice em 1922. Eles requeriam algum tipo de cobertura, mas a

retórica ortodoxa do presidente Epitácio Pessoa e do ministro Homero Baptista condenava os expedientes de que se valera Venceslau Brás para financiar os seus déficits orçamentários, sobretudo a emissão de moeda sem lastro. Buscou-se, então, crédito externo. O primeiro empréstimo obtido pelo governo, em 1921, foi também o primeiro que o Brasil realizou nos Estados Unidos, segundo Bouças (1950). O valor de 50 milhões de dólares contraído junto aos banqueiros Dillon, Read & Co tinha prazo de vinte anos para ser pago e deveria ser empregado para financiar obras no Nordeste e saldar compromissos do Tesouro (BOUÇAS, 1950). Se falhara a tentativa de Venceslau Brás de financiar-se nos Estados Unidos em 1916, embargada pelos Rothschilds, a nova configuração econômica internacional resultante da guerra acelerou a transição da preeminência econômica inglesa para a norte-americana no Brasil (GARCIA, 2006; MANCHESTER, 1973), tanto no comércio exterior quanto nas finanças.

O segundo empréstimo, de 9 milhões de libras, foi obtido por meio de um consórcio de banqueiros que incluía os Rothschilds, a casa Baring Brothers, Dillon Read & Co e Henry Schroder & Co (BOUÇAS, 1950). Sua destinação foi ao financiamento da terceira valorização do café. Havia pressão sobre o governo para outra operação dessa natureza, em razão da queda do preço internacional do produto após o pico de valorização de 1919. Nesse ano, o preço do café contribuiu para um elevado superávit comercial, que, por sua vez, ajudou a apreciar a taxa de câmbio. A partir de 1920, o mil-réis passou a desvalorizar-se, mas em ritmo menos intenso do que a queda do preço do café, situação que propeliu as demandas por uma nova operação valorizadora. O sucesso da valorização fez com que o empréstimo contraído com prazo de 30 anos fosse liquidado em 1924 (DELFIM NETTO, 2009).

Mais dois empréstimos foram contraídos ainda em 1922, um de 25 milhões de dólares para a eletrificação da estrada de ferro Central do Brasil e melhoramentos ferroviários, e outro de 14 milhões de francos referente à encampação da linha férrea de Curalinho a Diamantina (BOUÇAS, 1950).

Para os limites desta tese, importam os dois primeiros empréstimos, porque iluminam a saída encontrada por Epitácio Pessoa para os conflitos sobre a apropriação dos recursos públicos durante seu governo. Como discutiu Martins (2009), o presidente defendeu os empréstimos contraídos como um sinal do prestígio internacional do Brasil, simbolizado, para ele, pelas sucessivas reconduções do país ao Conselho Diretor da Liga das Nações. Em suas mensagens ao Congresso e no livro-libelo que escreveu em defesa de seu mandato, *Pela Verdade* (PESSOA, 1925), é frequente a associação entre prestígio internacional e acesso ao crédito.

Na mensagem de 1922 (BRASIL, 1922d, p. 5), lê-se que “excellentés são as relações do Brasil com as outras nações. A situação de acatamento e prestígio de que gosamos no convívio

internacional é facto notório que muito nos desvanece”. O acatamento era traduzido na concessão de crédito. Três anos depois, ao defender-se das acusações do sucessor, segundo o qual os empréstimos tinham sido prejudiciais ao Brasil, Epitácio Pessoa contrastou o acesso ao crédito em seu governo com a negativa enfrentada pelo governo Bernardes em 1924: “[...] e o Brasil (como dói confessa-lo) não tem crédito para levantar um vintém nos mercados estrangeiros, nem mesmo depois do vexame a que nos sujeitamos com as perseguições da comissão inglesa.” (PESSOA, 1925, p. 163).

O prestígio internacional, que o presidente associava à participação do Brasil nas negociações de paz de Versalhes, sob sua liderança, servia como acesso ao crédito e este, por seu turno, poupava o governo de decisões difíceis. Epitácio Pessoa admitiu-o ao Congresso em 1921. Havia, por um lado, déficit orçamentário a financiar. Por outro, pressão para usar recursos públicos na constituição de estoques reguladores do café. Ora, se o governo emitisse moeda para o segundo expediente, tornaria ainda maiores os déficits dos orçamentos, pois o mil-réis se desvalorizaria e o serviço da dívida externa ficaria mais caro em moeda nacional. Para o presidente, o crédito externo desvencilhava o governo desse conflito:

Uns indicam o empréstimo externo, “ainda que seja um empréstimo humilhante para o paiz”. Outros acham que isto seria verdadeiro desastre, e na emissão, como estimulante das nossas forças econômicas, é que julgam estar a salvação. Dahi não há sahir. Os próprios mentores não se entendem. Desses meios, o primeiro concorreria ainda que de modo relativamente passageiro, para a elevação do câmbio. Teria, além disto, a vantagem de melhorar a situação geral do país, facilitar-lhe a satisfação dos compromissos externos e a realização de muitos empreendimentos de utilidade pública (BRASIL, 1921c, p. 17).

Epitácio Pessoa defendeu, depois, que os empréstimos não apenas não tinham sido humilhantes como teriam viabilizado todas as vantagens que ele vislumbrara em 1921. Primeiro, a taxa de câmbio que despencara de 17,73 pence por mil-réis em janeiro de 1920 para 9,72 pence por mil-réis em janeiro de 1921 e 7,67 pence por mil-réis em dezembro do mesmo ano, estabilizou-se ao longo de 1922 entre 7,76 e 6,28 pence por mil-réis (IBGE, 1990). Segundo, parte do primeiro empréstimo destinava-se diretamente a cobrir as insuficiências do Tesouro. Terceiro, eles possibilitaram aquilo que o presidente denominou de empreendimentos de utilidade pública, o financiamento de obras contra a seca no Nordeste e os investimentos em estradas de ferro. Por fim, acudiu-se o setor cafeeiro sem pressionar o já combalido orçamento federal.

Quanto ao desequilíbrio dos orçamentos, contudo, os empréstimos não bastaram para financiá-los. Os resultados persistiam deficitários e o enigma da esfinge não foi resolvido. Pessoa afirmou, em maio de 1921, que:

Os esforços do Congresso e do Governo devem, portanto, convergir para o objectivo de enquadrar na receita tributária todos os gastos da Nação, e remover com energia, decisão e patriotismo, os embaraços que lhe oppuzerem os interesses regionaes e de partidos. Tão árdua tarefa deve começar pela redução profunda da despesa, que será limitada ao estrictamente indispensável; com o córte impiedoso dos gastos ordinários e extraordinários, a desofficialização de serviços ou empresas que sejam fontes perenes de prejuízos aos cofres públicos, e o saneamento do meio circulante. O papel-moeda tem sido considerável factor do déficit nos últimos exercícios, e isto porque da inflação consequente ás exageradas emissões realizadas de 1914 a 1918 promana a elevadíssima alta de preços que tanto pesa sobre o povo (BRASIL, 1921c, p. 215).

Se o objetivo era circunscrever as despesas às receitas orçamentárias, o Gráfico 11 evidencia quão distante a realidade esteve do discurso do presidente. Os dispêndios não foram profundamente reduzidos, tampouco impiedosamente cortados. De fato, cresceram acentuadamente, inclusive como reflexo da inflação apontada pelo presidente no excerto acima reproduzido: 931 mil contos de réis em 1919, 1 milhão 226 mil contos em 1920, 1 milhão 189 mil contos em 1921 e 1 milhão 428 mil contos em 1922 (IBGE, 1990). Epiácio Pessoa e Homero Baptista demonizavam a emissão de moeda, mas eram mais flexíveis com relação à emissão de apólices da dívida interna. Como os recursos externos não haviam bastado para cobrir os déficits, eles se valeram do lançamento maciço de letras de curto prazo (FRITSCH, 1989). Disso pode-se concluir que a solução de Epiácio Pessoa transformava conflitos distributivos em endividamento, externo e interno de curto prazo.

Outro conflito que envolvia o controle das contas públicas, no entanto, não foi resolvido na base do acatamento, mas do enfrentamento. O presidente pregou que a convergência entre Legislativo e Executivo seria indispensável para controlar os déficits orçamentários, entretanto, o quadro final de seu governo foi de dissensão entre esses poderes no que se referia a esse assunto.

O projeto que o Congresso Nacional aprovou fixando as despesas para o exercício de 1922 foi totalmente vetado pelo presidente. Tratava-se de algo inédito na história da República. Até então, vetos parciais haviam existido, mas não totais. Na mensagem de explicação do veto, as principais razões apontadas foram a existência de um déficit com relação à lei de receitas de mais de 360 mil contos e a inclusão de disposições estranhas à matéria orçamentária, as caudas e rabilongos como referidos à época (AFONSO DA SILVA, 1973; BULOS, 1998; PRAXES..., 1916). Havia dois problemas claros, segundo presidente, os orçamentos nasciam deficitários e



continham matéria estranha. Em termos técnicos, não eram obedecidos os princípios da exclusividade e da unidade orçamentárias.

Sabe-se, a partir dos capítulos anteriores, que a unidade orçamentária no Brasil fora praticada até 1879, quando uma lei imperial determinou a dissociação das leis de receitas e despesas. Sabe-se, também, que Leopoldo de Bulhões sugeriu que a unidade orçamentária constasse do projeto do Código de Contabilidade. O artigo 15 da norma finalmente aprovada dispôs que a proposta orçamentária teria a forma de um projeto de lei com duas partes, despesas e receitas. O Regulamento do Código especificou esse processo. Estipulou, no artigo 44, que a Contadoria Central elaboraria a proposta com base na qual o Parlamento fixaria as despesas e estimaria a receita em lei anual. O artigo 46 facultou ao governo retificar a proposta elaborada pela Contadoria se o projeto de orçamento ainda estivesse pendente de deliberação parlamentar, em atenção a uma antiga reivindicação de Leopoldo de Bulhões. Como se vê, as duas normas referem-se a uma lei de orçamentos, consagrando, em tese, o princípio da unidade orçamentária. No entanto, a prática adotada pelo Congresso seguiu sendo a de votar um normativo para as despesas e outro para as receitas durante toda a Primeira República. Como se verá, Getúlio Vargas tratará dessa questão em 1933.

Para o orçamento de 1922, Epiácio Pessoa não tolerou o desequilíbrio de nascedouro, superior a 360 mil contos, sancionou a lei que orçava as receitas e vetou totalmente a lei que fixava as despesas. Elas acabaram providas, ao longo do exercício de 1922, por créditos constantes do Decreto nº 4.555, emitido apenas em agosto daquele ano. Ademais, o presidente colocou na ordem do dia uma questão que seria retomada no quadriênio posterior pela missão Montagu, pelo presidente Arthur Bernardes e pelos parlamentares na reforma constitucional de 1926. O orçamento de despesa misturava rubricas orçamentárias com nomeações de funcionários, como se viu no caso de Carlos Cláudio da Silva e a Seção de Partidas Dobradas, incluía regulamentos de natureza executiva e reformas de repartições públicas (SEIXAS, 1956). Todo o esforço para modernizar o aparelho contábil da União com vistas ao controle das contas públicas acabava malbaratado de partida com a aprovação de orçamentos deficitários.

O presidente, entretanto, não se circunscreveu à crítica à deliberação parlamentar dos orçamentos. Ele assentou, igualmente, as deficiências que cabiam ao governo. Sua gestão tomara medidas para organizar o sistema federal de contabilidade, algo que, como se viu, incluía disposições sobre a preparação das propostas orçamentárias. Em seu mandato foram editadas as instruções para a contabilidade por partidas dobradas, o Decreto nº 13.746, de 1919; foi criada a Contadoria Central da República, por meio do Decreto nº 15.210, de 1921; e promulgado o Código de Contabilidade, veiculado pelo Decreto nº 4.536, de 1922. Apesar

dessas medidas, Epitácio Pessoa considerava “impossível [ao governo] fornecer uma proposta com os elementos necessários à exacta estimativa da receita, devido principalmente à grande extensão do período complementar do exercício” (BRASIL, 1922d, p. 173). Ora, tanto o decreto de criação da Contadoria como o Código de Contabilidade dispunham sobre o que deveria contemplar a proposta de receita a ser enviada ao Congresso e mantinham o período adicional de que se queixou o presidente. Essas normas eram recentes e, depreende-se da mensagem do presidente da República de maio de 1922, não tinham ainda surtido efeito para mitigar “a imperfeitíssima organização dos nossos orçamentos” (BRASIL, 1922d, p. 172). Tal imperfeição era mais uma razão para os déficits, que o presidente financiou com empréstimos externos e emissão de apólices da dívida interna.

O sucessor de Epitácio Pessoa, Arthur Bernardes, voltaria à carga contra o sistema de orçamentação, patrocinando uma reforma constitucional e prestigiando os trabalhos da Contadoria Central da República. Com efeito, houve colaboração estreita entre as autoridades fazendárias do governo federal e os contadores do Rio de Janeiro e de São Paulo que trabalhavam nos serviços contábeis da União e organizavam sua classe profissional, numa relação que inspirou a suplica de atenção e carinho do contador Trajano Luiz de Moraes, com a qual abriremos a próxima seção.

Além do avanço institucional em termos de contabilidade pública, a conclusão da tramitação do Código de Contabilidade contemplou a confluência de agentes que estreitariam laços de colaboração sob o governo Arthur Bernardes. Sampaio Vidal, deputado ativo para a aprovação da codificação, foi ministro da Fazenda do presidente responsável por conferir, em 1924, a organização da Contadoria Central. Essa ação do político paulista fez Moraes Junior (1935, p. 262) considerá-lo “o verdadeiro creador da Contadoria Central da República, pois não só foi S. Ex. quem apresentou na Câmara dos Deputados, em 1921, a emenda vencedora que a criou, como quando Ministro, lhe deu regulação definitiva, em 1924”. João de Lyra Tavares, no Senado, atuou em favor da aprovação do Código de Contabilidade e do reconhecimento da profissão de contador. Junto com Moraes Junior e Francisco D'Áuria, eles compuseram a mesa de abertura do Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade, organizado pelo IBC no Rio de Janeiro em 1924.

A próxima seção explora as relações de proximidade desses contadores, nucleados no o Rio de Janeiro e em São Paulo, com o poder público federal durante o governo Arthur Bernardes. Eles enfronharam-se na construção das instituições de contabilidade pública da União e se engajaram nos esforços de saneamento financeiro do governo. O enigma da esfinge financeira, metáfora à qual recorrera a Comissão Especial presidida por Arthur Bernardes em

1917 para definir o desafio dos déficits orçamentários persistentes, parecia devorar o governo Pessoa em seu final e ameaçava avançar a voragem pelo mandato de seu sucessor, o próprio Arthur Bernardes. Para tentar decifrá-lo, Bernardes valeu-se dos contadores e da Contadoria.

### 5.3 A contabilidade deve merecer carinho e atenção

*A contabilidade deve merecer o carinho e a máxima atenção dos poderes públicos, pois será em todos os tempos o seu melhor amigo e o seu melhor guia (MORAES, 1927, p. 229).*

A epígrafe acima foi formulada durante o Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade pelo contador Trajano Luiz de Moraes. A realização do evento, por um lado, atestou o avanço da organização dos profissionais contábeis brasileiros à época, sobretudo dos núcleos da capital federal e de São Paulo. A forma de sua organização, por outro lado, evidenciou a importância dos contadores que se reuniram na Comissão das Partidas Dobradas em 1914 para a classe profissional. Ademais, o Congresso expôs o avanço da aproximação das lideranças contábeis do Rio de Janeiro e de São Paulo com as autoridades da República durante o governo de Arthur Bernardes, tendo por eixo a Contadoria Central da República. Essa proximidade, ao passo que fixava o espírito de colaboração com o governo, servia como canal para pleitear medidas de consolidação do campo profissional, fossem elas referentes à educação contábil ou ao reconhecimento oficial das prerrogativas de exercício da profissão. Como notaram Agrizzi e Sian (2015):

*In Brazil, high profile practitioners such as Francisco D'Auria, Paulo Frederico Hermann Junior and João de Lira Tavares also held high social positions and had gained reputations as bookkeepers in the government in São Paulo and Rio de Janeiro and harboured ambitions to raise the perceived status of those offering bookkeeping and accounting services. They had already achieved positions of trust within the centralised administration and were well positioned to assist in the creation of access channels between the accounting syndicates and the state (AGRIZZI; SIAN, 2015, p. 18).*

As autoras associaram o desenvolvimento da profissão contábil no Brasil nos anos 1920 como conducente a uma relação do tipo de corporativismo artificial (SCHMITTER, 1971), que se consolidaria após 1930. É preciso pontuar, entretanto, que o sentido dado por Schmitter ao corporativismo artificial implica que “*the state sponsors, creates and supports the emergence of representative associations before they can emerge from themselves, for the reason that structural differentiation has not yet proceeded far enough*” (SCHMITTER, 1974, p. 112). A evidência disponível indica que as associações que surgiram no final dos anos 1910 e

organizaram o Congresso contábil de 1924 emergiram por si sós. Elas foram livremente criadas, o governo não as controlou e elas não detinham monopólios de representação. As relações entre contadores e autoridades públicas, da Comissão de Partidas Dobradas ao Congresso de 1924, podem ser melhor descritas como uma intermediação liberal restrita de interesses, realizada por uma elite de contadores e com limites dados pela exígua abertura ao demos durante a Primeira República brasileira (LESSA, 2015), constitucionalmente liberal, mas conservadora e oligárquica na prática (LYNCH, 2011).

Agrizzi e Sian também não exploraram a especificidade das inserções dos contadores que mencionaram no Estado, aquilo que lhes teria valido a possibilidade de construir canais de acesso com autoridades da República. Como se vem discutindo aqui, os meios estratégicos a que essa pequena e influente elite de contadores recorreu para se aproximar das autoridades políticas da República foram o Tesouro Nacional e, depois, a Contadoria Central da República. Neles atuaram Moraes Junior, Francisco D'Áuria e Manoel Marques de Oliveira. Por meio da Contadoria, particularmente, eles auxiliaram a política fiscal ortodoxa do presidente Arthur Bernardes. Não sem motivo, o ministro da Fazenda foi homenageado pelo Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade.

Nesse sentido, é ilustrativa a composição da Comissão Executiva do Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade. O presidente de honra foi ninguém menos do que o ministro da Fazenda de Arthur Bernardes, o influente político paulista Raphael de Abreu Sampaio Vidal, senador estadual, fundador da Bolsa do Café de Santos (1912) e da Sociedade Rural Brasileira (1919), último relator geral do projeto do Código de Contabilidade na Câmara dos Deputados. O presidente efetivo dos trabalhos foi o senador João de Lyra Tavares, um militante da causa contábil no Congresso Nacional. O primeiro vice-presidente foi Francisco D'Áuria, que, desde 1923, ocupava a posição de contador-geral da República, em substituição a Carlos Cláudio da Silva, que o dirigira durante os trabalhos da Comissão das Partidas Dobradas. Dali, agiu em favor do fortalecimento da classe contábil.

Para além dessas autoridades do governo Arthur Bernardes, profissionais contábeis que viriam a ocupar importantes posições em órgãos de representação de classe, em empresas e no Estado estiveram presentes ao evento. Casos de Manoel Marques de Oliveira, sucessor de D'Áuria à frente da Contadoria Geral da República no longo período entre 1928 e 1940; João Ferreira de Moraes Junior, então oficial do gabinete do ministro Sampaio Vidal, depois deputado federal classista e líder do IBC nos anos 1930 e 1940; e de Paulo de Lyra Tavares, filho do senador João de Lyra Tavares, que viria a ocupar os cargos de contador-geral da

República, ministro interino da Fazenda e, entre 1946 e 1955, o de presidente do Conselho Federal de Contabilidade, o primeiro e, até hoje, mais longo.

A Revista Fon-Fon de 23 de agosto de 1924 capturou as imagens da abertura do evento. O balão central, em destaque, do centro para a direita de quem lê, mostra João Ferreira de Moraes Junior (3º), o ministro Sampaio Vidal (4º), o senador João Lyra (5º) e o contador-geral Francisco D'Áuria (6º) (O CONGRESO..., 1924).

Figura 5 – O Congresso Brasileiro de Contabilidade de 1924, nas páginas da Fon-Fon



Fonte: O Congresso de Contabilidade (1924, p. 39).

Esses e outros personagens compartilharam as dependências da Associação dos Empregados no Comércio do Rio de Janeiro para debater as setenta teses que foram apresentadas no evento, que trataram desde as definições de contabilidade até a conveniência da oferta de aulas de esperanto para os estudantes matriculados em cursos comerciais. Dentre

as teses, refletindo o espírito de enfronhamento da categoria com as altas esferas da política nacional, destacaram-se as relativas à contabilidade pública, alimentadas pela edição do Código de Contabilidade Pública de 1922.

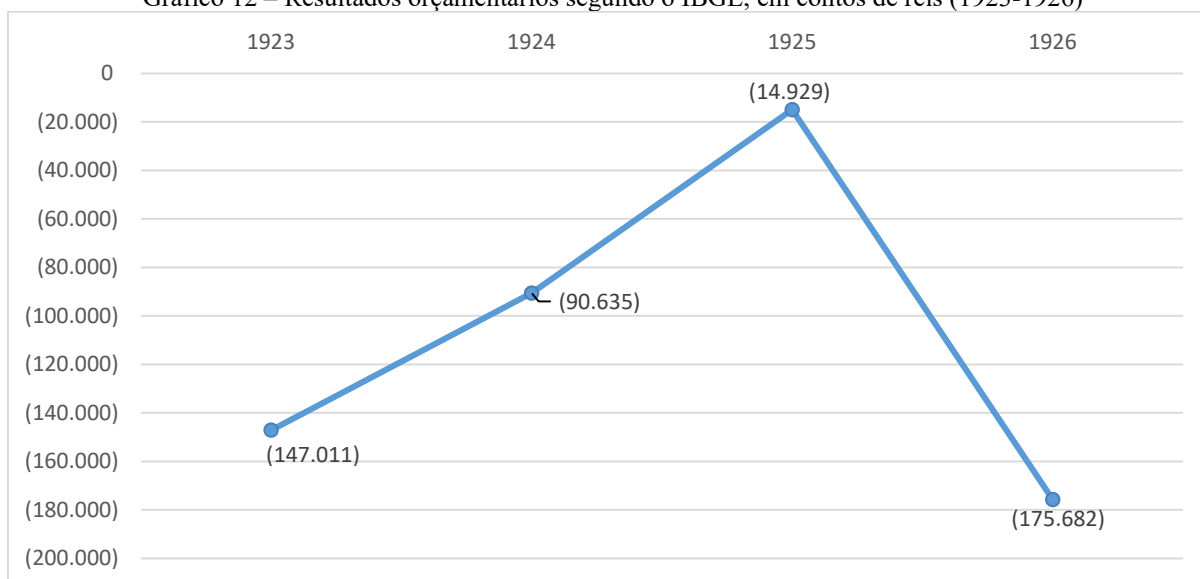
De fato, as teses destacaram a constituição das instituições de contabilidade pública, assim como questões atinentes ao ensino e à regulação profissional. Aspectos relacionados à legislação contábil aplicada ao setor privado, como o Código Comercial e as normas falimentares, também foram objeto de discussões, mas não conformavam o foco prioritário dos debates<sup>49</sup>. Este, como a presença do ministro da Fazenda em posição de honra sugeria e o relatório da Comissão Executiva do Congresso explicitou, era o estreitamento da colaboração dos contadores com a política de reconstrução econômica e financeira a que se entregava o governo Bernardes (COMISSÃO EXECUTIVA DO PRIMEIRO CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 1927).

A reconstrução financeira foi colocada como meta do governo na primeira mensagem que Arthur Bernardes enviou ao Congresso Nacional. O presidente comprometeu-se a melhorar o valor do mil-réis e, para tanto, afirmou que buscaria “a ordem nas finanças, a severa economia orçamentária e a restrição de importações para serviços federaes” (BRASIL, 1923d, p. 12). Diferentemente de Epiácio Pessoa, que discursivamente prometera a contenção dos desequilíbrios orçamentários e entregara déficits crescentes na prática, as ações do governo Bernardes produziram forte redução dos déficits como mostra o Gráfico 12 a seguir.

---

<sup>49</sup> Ademais, os debates dedicados à contabilidade das empresas, aos procedimentos de escrituração e outros não constituem o núcleo da nossa investigação. A menção a eles, aqui, é marginal, já que uma atenção mais detida a esses temas nos desviaria do centro da argumentação. A riqueza do material, no entanto, sugere a conveniência da realização de outras pesquisas.

Gráfico 12 – Resultados orçamentários segundo o IBGE, em contos de réis (1923-1926)



Fonte: adaptado de IBGE (1990, p. 616).

Um argumento político recorrente nas mensagens que Arthur Bernardes enviava ao Congresso consistia em diferenciar-se do quadriênio anterior em matéria fiscal, estabelecendo como marca principal do governo o equilíbrio orçamentário e a organização financeira do país. Os dados que Bernardes enviou ao Congresso Nacional partiram da Contadoria e embasaram seu argumento. Não houve superávits orçamentários, mas os déficits seguiram trajetória descendente até 1925. Na verdade, o presidente estava otimista em maio de 1926 e, a despeito de ter em conta a incompletude dos dados referentes à execução orçamentária de 1925, cria na possibilidade de um superávit orçamentário:

[...] o primeiro passo seria o equilíbrio orçamentário. Caminhamos para esse objetivo. Os algarismos referentes ao balanço geral de receita e de despesa, em 1925, demonstram pequeno superávit de 340:668\$509. Embora esse resultado esteja sujeito a rectificação, por não serem ainda conhecidos os dados definitivos dos balanços finais das repartições distantes, [...], não há como negar a tendência para o equilíbrio orçamentário (BRASIL, 1926d, p. 47-48).

Em sua última mensagem ao Congresso Nacional, Bernardes reivindicou o reconhecimento por seu empenho: “[...] reclamamos da Nação o reconhecimento dos penosos esforços que temos despendido para melhorar a situação das finanças” (BRASIL, 1926d, p. 28). O saldo de 1925, estimado em 340 mil-réis pelo presidente, contudo, não foi corroborado após a chegada dos dados faltantes. A Contadoria Central da República, em 04 de novembro de 1926, dias antes de Bernardes deixar o Catete, pôde informá-lo sobre o resultado definitivo do exercício 1925, um déficit de 14.929:051\$543 (BRASIL, 1926f). Esse é, também, o algarismo encontrado nas estatísticas retrospectivas do IBGE (1990), mostrado no Gráfico 12 acima.



Durante toda a gestão Bernardes, as informações produzidas pela Contadoria foram consideradas como ativos pelo presidente. Desde o primeiro ano de seu mandato, demonstrou a importância dos serviços contábeis para aperfeiçoar o sistema de orçamentação, tão criticado por seu antecessor:

A lei n. 4.536, de 28 de Janeiro de 1922, que criou o Código de Contabilidade Pública, representa um serviço assinalado na vida republicana. Ella veio attender a uma suprema necessidade: assegurar a ordem na administração pública e garantir a prestação de contas do Poder Executivo, instituindo a Contadoria Central em moldes sólidos e perfeitos. O Código estabelece normas severas para a elaboração do orçamento no Congresso Nacional e para sua execução pelo Governo; crea um verdadeiro mecanismo administrativo, dentro do qual terá de desenvolver-se a vida orçamentaria e torna impossíveis os abusos da tolerância. Com esse rigor as boas normas administrativas ficam melhor asseguradas. Além do esforço do Governo, que está disposto a cumprir o Código à risca, o Tribunal de Contas vai secundando essa tarefa (BRASIL, 1923d, p. 26).

O trecho indica não apenas o papel crucial que o presidente reconhecia ao Código de Contabilidade, mas retoma a linha que Campos Sales delineou: bons governos devem ser administrativos e privilegiar finanças sadias. Ora, as instituições de contabilidade pública, centradas no Poder Executivo, eram mecanismos administrativos por excelência para o controle dos orçamentos. O Tribunal de Contas não aparece como sentinela da verdade e do equilíbrio dos orçamentos, como aparecia na retórica dos liberais do Império e dos propulsores de sua criação na República, mas como organização que secundava os esforços do governo, no espírito que se estabeleceu desde o refluxo da maré de ideias generosas a que aludira Rui Barbosa. A primazia dos esforços em termos de controle e evidenciação das contas do orçamento, de 1922 ao final da Primeira República, coube à Contadoria Central da República, órgão do Poder Executivo. Os moldes de sua organização, todavia, não estavam perfeitos como o presidente mencionou. Ele próprio assinou, no ano seguinte à mensagem de 1923, um decreto de organização do órgão.

Tratava-se de matéria cara a Arthur Bernardes, que trabalhara na comissão da Câmara dos Deputados que deu parecer ao Código de Contabilidade e à reorganização do Tribunal de Contas em 1918. Como deputado, ele assinara o texto que afirmou ser o problema financeiro a esfinge tebana cujo enigma ameaçava as instituições republicanas. Para enfrentá-lo, era preciso conhecer as contas da República e, para tanto, a Contadoria Central era crucial:

Estava este importante departamento [a Contadoria Central] por organizar. Iniciado há cerca de oito annos o serviço de partidas dobradas, até agora não se havia conseguido applicar a todas as repartições. A tal estado chegou o atraso da contabilidade da União que não se conseguiu levantar balanço há oito annos, não

sendo absolutamente possível acompanhar as contas da administração, porque de Estados importantes tem havido demora de 8 e 10 mezes na remessa dos balancetes mensaes. Felizmente vamos sahir desta situação lamentável. O Código de Contabilidade, instituindo a Contadoria Central da Republica, conferiu a esta importante repartição uma autonomia do maior alcance. O Contador-geral exerce acção directa sobre todas as repartições de Contabilidade da União: Ministérios, Delegacias Fiscaes, Alfândegas, etc. À frente dessa repartição acha-se um profissional competente que, durante longos annos, dirigiu a Contadoria do Estado de S. Paulo (BRASIL, 1923d, p. 26-27).

Arthur Bernardes fez uma avaliação que retomava Epitácio Pessoa e Homero Baptista, isto é, mesmo depois da Comissão de Partidas Dobradas, a organização da contabilidade pública federal deixava a desejar. Havia atraso na remessa de informações dos estados ao Tesouro e na elaboração de balanços gerais da República. Se Lobo e Moraes Junior (1941) consideraram 1914 o ponto de saída do charco no qual se encontrava a contabilidade pública, o presidente Bernardes avaliou que o que se seguira oito anos depois dela ainda configurava uma situação lamentável. Código e Contadoria constituíam os meios com que o presidente contava para remediar a situação, a fim de dispor de informações acerca das contas públicas e, assim, obter subsídios para a organização das finanças do país.

O grau de proximidade do presidente com a Contadoria está refletido no elogio que fez ao contador nomeado para chefiá-la, Francisco D'Áuria. Com efeito, D'Áuria não havia dirigido a Contadoria do Estado de São Paulo, porque que ela não existia. Ele substituíra Carlos de Carvalho à frente do serviço de contabilidade do Tesouro paulista em 1920, quando da morte de seu chefe. Apenas nos anos 1930 o estado de São Paulo criaria uma Contadoria, que seria inicialmente dirigida pelo mesmo Francisco D'Áuria. Não se circunscreveu a ele, entretanto, a menção do presidente. Ele afirmou que, sob o guarda-chuva da Contadoria, “está se formando um corpo de technicos para a contabilidade pública, que ficará dotada de verdadeiros especialistas na matéria” (BRASIL, 1923d, p. 27). Ora, dentre estes técnicos figuravam João Ferreira de Moraes Junior, Manoel Marques de Oliveira e Trajano Luiz de Moraes.

Nas mensagens seguintes ao Congresso, repetiram-se as menções aos trabalhos da Contadoria, não para apontar seu potencial, mas para assinalar as contribuições que, segundo o presidente, o órgão já prestava à meta essencial de seu governo. Para ele, a restauração financeira do país era objeto de esforços intensos, beneficiados pelas informações produzidas pela Contadoria.

Na prática, o resultado dos esforços consistia na redução do déficit orçamentário em 1923. O presidente informou a melhoria da arrecadação em 281 mil contos, número próximo do apresentado pelo IBGE (1990), 285 mil contos a mais. As razões para tanto eram múltiplas, mas o presidente destacou “a contabilidade bem organizada que esclarece, dia por dia, a

administração superior; o Código de Contabilidade com suas obrigações severas; a fiscalização eficiente da arrecadação” (BRASIL, 1924e, p. 13). Ademais, a exemplo do Comitê Geddes inglês, Arthur Bernardes formou uma comissão composta por “homens de notória competência, fora da política” (BRASIL, 1924e, p. 12) para examinar o orçamento e propor cortes nas despesas. A menção positiva à experiência liderada por Eric Geddes omitia o fato de, na Inglaterra, ela ter sido objeto de profundas controvérsias (MCDONALD, 1989). De fato, a razão de existência do Comitê relacionou-se com outro evento no qual houve influência inglesa sobre o sistema de orçamentação federal.

O *Geddes Axe*, como ficou popularizada a proposta de corte de fundos orçamentários pelo comitê, indicou uma redução de £87 milhões em um orçamento estimado em £528 milhões. McDonald (1989) admite a inserção dessa experiência nos esforços para o retorno da paridade libra-ouro anterior à Primeira Guerra Mundial, embora aponte que isso não esgota a questão. Para ele, o Comitê Geddes, além de instrumental à política monetária, possuía dimensão fiscal própria, definida pela ressignificação da disputa por recursos orçamentários no contexto de demandas políticas de massa, propelas após o *Representation of the People Act* de 1918. Ademais, a radical proposta fracassou, já que o gabinete Lloyd George reduziu em aproximadamente £46 milhões a quantia a ser cortada.

Arthur Bernardes afirmou inspirar-se nessa experiência de orçamentação em 1924. Com efeito, antes mesmo de conhecido o resultado definitivo para o exercício de 1923, um déficit de 147 mil contos contra os 456 mil de 1922 (IBGE, 1990), o governo começou a negociar um empréstimo de 25 milhões de libras, de longo prazo, com a N.M. Rothchild & Sons em setembro de 1923 (BUESCU, 1984; FRITSCH, 1980; TRINER, 2014). Isso se explicava pela necessidade de financiar as dívidas de curto prazo decorrentes da forma como foram financiados os déficits dos anos anteriores. Particularmente, o financiamento do déficit de 1922, por meio de promissórias especiais descontadas junto ao Banco do Brasil no valor de 500 mil contos (FRITSCH, 1988), implicou na assunção de uma enorme dívida de vencimento próximo, cujo pagamento seria impossível de realizar apenas com eventuais superávits orçamentários ou com o recurso ao mercado interno de capitais.

A negociação de um empréstimo de consolidação comportou o envio de uma missão financeira britânica ao Brasil, que aportou no Rio de Janeiro em 30 de dezembro de 1923. Edwin Montagu chefiava o grupo, assim apresentado por Arthur Bernardes:

Lord Lovat, grande proprietário agrícola no Império Britânico, director de empresas importantes; Charles Addis, director do Banco de Inglaterra; Harthley Withers, economista e jornalista notável, auctor de diversas obras de valor sobre finanças, e W.

Mc. Lintock, contador público de justa nomeada nos meios financeiros ingleses (BRASIL, 1924e, p. 13-14).

William McLintock era filho de Thomson McLintock, fundador da empresa de contabilidade e auditoria Thomson McIntock and Co, que, futuramente, veio a integrar o grupo KPMG (LEHANE, c2020). Sua presença na comitiva indica a atenção que seria concedida aos relatórios financeiros federais. Nesse momento, os serviços contábeis da União tiveram um novo encontro com a necessidade brasileira de crédito estrangeiro.

O Código de Contabilidade e a Contadoria Central da República haviam sido criados para subsidiar o equilíbrio das contas públicas federais. Essas funções foram particularmente reforçadas por Arthur Bernardes em seu governo, conforme o próprio presidente afirmava nas suas mensagens ao Congresso Nacional. Ora, os negociadores britânicos urgiam, precisamente, por medidas de equilíbrio orçamentário e, ademais, desejavam ampliar a influência britânica sobre o Banco do Brasil, com a compra de ações pertencentes à União<sup>50</sup>.

O tom de avaliação dos experts britânicos variou de acordo com o público-alvo. O relatório dirigido ao presidente Bernardes e publicado no Diário Oficial da União declarou admiração pelo sistema contábil federal e afirmou que:

Desejamos manifestar nossa admiração pelo systema de contabilidade inaugurado por V. Exa. e estamos certos de que quando todo o pessoal se houver familiarizado com elle, sendo as instrucções fielmente executadas, o systema conjugado com o trabalho do Tribunal de Contas, evitará com segurança que sejam contrahidas responsabilidades não auctorisadas e fornecerá completas informações relativas à situação financeira do Governo, a qualquer momento (BRASIL, 1924f, p. 15.286).

A questão era que o sistema contábil, embora conceitualmente moderno, não funcionava adequadamente na prática, uma vez que suas instruções não eram executadas fielmente. Sua existência não impedia a assunção de responsabilidades não autorizadas pelas leis orçamentárias, algo que não apenas contraditava a severidade enxergada por Bernardes no sistema de orçamentação federal como continuava a comprometer quaisquer tentativas sérias de obtenção do equilíbrio orçamentário. Além disso, a missão considerou o sistema de orçamentação federal incompatível com o equilíbrio orçamentário porque:

Não há, na nossa opinião, esperança de natural equilíbrio do orçamento, enquanto persistir o actual systema de elaboração da respectiva lei. Um systema que reúne

---

<sup>50</sup> Buescu (1984) discute as contrapartidas requeridas pelos britânicos, sobretudo medidas de equilíbrio orçamentário e desestatização de empresas. O autor aponta que, para além de vantagens procuradas pelos britânicos, as contrapartidas coadunavam-se com o liberalismo econômico da época, ao qual o governo brasileiro inclinava-se.

créditos ordinários e suplementares, especiaes e extraordinários, que mistura auctorizações de despesas com auctorizações para fazer renda, que combina projectos de empréstimos com projectos de impostos, que incluye no orçamento créditos para os quaes não houve estimativa alguma nem foram consignados recursos; significa, com effeito, que não há propriamente um systema orçamentário no Brasil (BRASIL, 1924f, p. 15.283).

A Contadoria Central da República desempenhava papel central no sistema de orçamentação, já que era responsável pela elaboração das propostas orçamentárias que o Congresso votava. Desse modo, a responsabilidade pela miscelânea orçamentária podia ser compartilhada com o Parlamento, mas, ainda assim, a avaliação da missão inglesa representou um registro ruim para a recém-criada Contadoria. Seu chefe, o contador paulista Francisco D'Áuria, optou por lembrar-se do elogio e ignorar as críticas. Em seu relatório anual, repetiu a manifestação de admiração da Missão Montagu pelos serviços contábeis federais (BRASIL, 1925a). Não houve palavras sobre a ausência de um sistema orçamentário propriamente dito.

A comunicação da missão com os banqueiros europeus teve um tom diferente, francamente crítico. Eles admitiram os esforços de Bernardes para colocar as finanças em ordem, mas caracterizaram o orçamento brasileiro como uma *olla podrida* (FRITSCH, 1988), um cozido que misturava gastos de capital com correntes, estimativas de receitas, autorização para gastos e propostas de tributação. De qualquer forma, o pot-pourri orçamentário brasileiro não foi responsável pela negação do empréstimo. Ele não foi concedido por razão alheia às circunstâncias brasileiras. O Reino Unido bloqueou os empréstimos a governos estrangeiros em 1924 devido à piora de seu saldo de pagamentos (FRITSCH, 1980, 1988), que ocorreu após a revalorização da libra para retornar à paridade com o ouro à taxa anterior à da Primeira Guerra Mundial. No final das contas, a radical proposta de corte de gastos efetuada pela Comissão Geddes, que Bernardes emulara, acabou fazendo parte dos esforços fiscais ingleses para viabilizar o retorno à paridade libra-ouro pré-guerra, algo que inviabilizou o empréstimo externo desejado pelo presidente.

A negativa do empréstimo não significou, contudo, ausência de influência das avaliações da missão inglesa sobre o sistema orçamentário e as instituições de contabilidade pública do país. A exemplo do que ocorreu em 1914, a negociação do empréstimo propeliu mudanças nessa seara. Não houve a formação de uma comissão de contadores, mas duas ações efetuadas ainda em 1924 pelo governo contemplaram pontos levantados pelos ingleses. Primeiro, efetuou-se a regulamentação da Contadoria Central da República. Segundo, o texto da emenda constitucional enviada ao Congresso incluiu alterações no modo de deliberação dos orçamentos.

O texto da reforma constitucional objetivou, no aspecto relacionado aos orçamentos, evitar a miscelânea apontada pelos ingleses e, antes deles, pelo veto de Epitácio Pessoa à lei de despesas. Para tanto, incorporou limites às deliberações do Parlamento sobre leis orçamentárias (RIBEIRO, 1967). O Congresso aprovou a emenda à Constituição de 1891 em 1926. A redação conferida ao parágrafo 1º do artigo 34 proibiu o corpo legislativo de votar suprimentos orçamentários ilimitados e inserir provisões que não fossem receitas e despesas nas leis orçamentárias. Em termos correntes à época, tratava-se de impedir a ocorrência de caudas e rabilongos nas leis orçamentárias. Tecnicamente, isso significava tentar fixar o princípio da exclusividade orçamentária, isto é, as leis que veiculavam os orçamentos deveriam incluir, tão somente, matéria orçamentária. O presidente Bernardes afirmou que a reforma constitucional agia “prevenindo facilidades financeiras na feitura do orçamento” (BRASIL, 1926d, p. 15). Atacava, pois, a inconveniência das *ollas podridas*.

Outro ponto mencionado pela missão inglesa e encaminhado pelo governo foi o fato de o sistema contábil ser conceitualmente moderno, mas não fielmente executado. Tratou-se de ampliar os mecanismos de *enforcement* à disposição da Contadoria Central da República, por meio da edição de um regulamento para o órgão, consubstanciado no Decreto nº 16.650, de outubro de 1924.

O decreto, em si, é curto. Em cinco linhas, aprovou o Regulamento da Contadoria Central da República, este sim um longo diploma legal, com 123 artigos. Seu texto subordinou ao principal órgão da contabilidade federal sete contadorias seccionais e, logo no artigo 2º, deixou clara a prioridade conferida à estruturação dos serviços contábeis federais, ao autorizar a criação de tantas subcontadorias quantas fossem necessárias para garantir a eficiência dos seus serviços (BRASIL, 1924b).

A organização contemplada pelo Decreto nº 16.650, de 1924, refletiu grandemente as preocupações expostas na tese 17 do programa do Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade, intitulada precisamente de “Eficiência dos órgãos de contabilidade” e apresentada por Ubaldo Lobo. Note-se que não se pressupõe, no título, a concentração da discussão ao redor dos serviços públicos, mas a tese fez exatamente isso. Ali, afirmou-se que se o país fosse pequeno, bastaria que as estações arrecadoras e pagadoras reportassem diretamente ao órgão central de contabilidade as receitas, as despesas, os ativos e os passivos. Porém, não era o caso do Brasil, onde as rendas, por exemplo, transitavam pelas Delegacias Fiscais antes de chegarem ao Tesouro Nacional e a escrituração contábil recebia aportes de sete diferentes serviços de contabilidade, um de cada ministério. Ora, o Regulamento previa justamente sete contadorias seccionais, correspondentes às diretorias de contabilidade dos

ministérios, e tantas subcontadorias quantas eram as Delegacias Fiscais do Tesouro Nacional, as repartições industriais da União e as repartições arrecadoras e pagadoras obrigadas à prestação mensal de contas.

Outros pontos caros à tese 17 foram a subordinação dos diversos serviços de contabilidade a um órgão central e a uniformização das regras e dos modelos a serem observados por todos os partícipes de um dado sistema contábil. Obter-se-ia tal resultado “subordinando esses órgãos a um único controle, à direção suprema de uma repartição” (LOBO, 1927, p. 191). Tinha-se em mente, é claro, a Contadoria Central da República. Esse ponto coincidia com a avaliação da missão inglesa sobre a conveniência de que as normas contábeis fossem observadas por toda a administração federal. Nesse sentido, o Regulamento instituído pelo Decreto nº 16.650, de 1924, em seu título II, que estabeleceu as atribuições do órgão, incorporou completamente o argumento da uniformidade pela via da centralização, além de reforçar a atribuição fiscalizatória da Contadoria. Ali, lê-se:

Art. 19. A Contadoria Central da Republica, imediatamente subordinada ao ministro da Fazenda, e, como órgão centralizador da mutabilidade geral da União, compreendendo todos os atos relativos às contas de gestão do patrimônio nacional, à inspeção e registro da receita e despesa federais, superintenderá a contabilidade de todas as repartições e serviços públicos federais, civis ou militares, que, de qualquer forma, arrecadem rendas, efetuem ou autorizem despesas, administrem ou guardem bens da União.

Art. 20. Compete-lhe, além da suprema administração da contabilidade geral da União, e, assim, a fiscalização para a fiel observância, pelas diferentes repartições os serviços federais, Civis ou militares, dos preceitos de contabilidade pública estabelecidos pela legislação vigente, interpretar, quer por meio de ordens ou circulares, quer atendendo a consultas que lhe forem feitas, todas as regras prescritas. Para os serviços a seu cargo, pelo Código cio Contabilidade e seu regulamento.

Art. 21. Para os fins determinados no artigo anterior, deverá:

1º [...]

2º, exercer continua vigilância sobre todas as repartições que lhe ficam subordinadas, para que a escrituração de cada uma seja executada com exatidão, perfeitamente em dia, e em harmonia completa com a sua escrituração geral centralizadora. (BRASIL, 1924b, *online*).

Em suma, a Contadoria superintendia a contabilidade de todas as repartições, dirimia conflitos de entendimento das normas e velava pela harmonia completa da escrituração, vale dizer, por sua uniformidade. O Regulamento da Contadoria somou-se ao do Código de Contabilidade e ao próprio Código, de sorte a constituir um arcabouço institucional dotado de normas e burocracia para a contabilidade pública administrativa. A especificação das responsabilidades e dos poderes da Contadoria objetivou viabilizar a materialização da abstração contida nas normas de contabilidade pública. Nesse sentido, o Decreto 16.650, de 1924, conferiu latitude considerável à atuação da Contadoria por todo o ciclo orçamentário. A

ela caberia a preparação das propostas orçamentárias da República, na fase de planejamento; a organização de balancetes trimestrais de todas as operações de contabilidade da União, na fase de execução do orçamento; e a elaboração, até 30 de novembro de cada ano, das contas referentes ao exercício anterior, a serem submetidas à análise do Congresso Nacional na fase de prestação de contas. Cabia-lhe, ainda, fiscalizar o registro dos ativos e dos passivos dos órgãos da União, consolidando os dados informados pelas repartições subordinadas (BRASIL, 1924b).

Desse modo, o texto do Regulamento da Contadoria Central da República atendia àquilo que os contadores reunidos no Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade consideravam boas práticas contábeis e o que a missão inglesa entendia como instrumental para coibir a assunção de responsabilidades não autorizadas no orçamento, que contribuíam para os déficits orçamentários. Havia, pois, a ênfase na aplicação efetiva das disposições contábeis contidas no Código de Contabilidade e nas instruções emanadas da própria Contadoria. A esse órgão foi facultado intervir em serviços setoriais de contabilidade da União e aplicar penalidades em casos de descumprimento de prazos e de requisitos técnicos de escrituração.

Além dessas mudanças, constitucionais e administrativas, relacionadas a sugestões da missão inglesa, o resultado infrutífero das negociações de empréstimo implicou alterações na própria equipe econômica do governo. Em janeiro de 1925, o ministro Sampaio Vidal, da Fazenda, foi demitido juntamente com outro paulista, Cincinato Braga, o presidente do Banco do Brasil. Como argumentou Fritsch (1988), tratava-se do prenúncio de um reforço na ortodoxia da política econômica do governo. O saneamento financeiro deveria ser acelerado. Primeiro, para fazer frente aos gastos imprevistos e necessários para debelar a revolta de julho de 1924 em São Paulo. Segundo, porque, sem o empréstimo, o governo não conseguiu aliviar seu orçamento nem obter meios para valorizar o câmbio. Se os paulistas do Banco do Brasil e do Ministério da Fazenda deixaram o governo, o da Contadoria Geral, Francisco D'Áuria, permaneceu.

Com efeito, as relações do presidente com a Contadoria estreitaram-se. De 1924 até o fim de seu mandato, Arthur Bernardes reforçou a importância do órgão para a sua política fiscal. O órgão produziu informações financeiras, e o presidente reconheceu publicamente que:

O Governo tem podido trabalhar numa situação mais clara e com o apoio de dois instrumentos novos e da maior importância – o Código de Contabilidade e a Contadoria Central da República. Sómente aqueles que têm acompanhado de perto a administração federal podem aquilatar devidamente a eficiência disciplinadora desses dois novos factores novos na vida financeira do Brasil (BRASIL, 1924e, p. 11).



A importância dos serviços contábeis para vida financeira do país consistia, essencialmente, em subsidiar as decisões relativas à busca do equilíbrio orçamentário. Depreende-se da leitura das mensagens do presidente Bernardes que, para ele, esse era o papel das instituições de contabilidade pública para a prosperidade econômica, pois “a garantia do equilíbrio orçamentário e a boa ordem nas finanças públicas é a primeira das condições para que a Nação possa viver e prosperar” (BRASIL, 1924e, p. 6). Em suma, as referidas instituições, ao contribuir para o equilíbrio orçamentário, indiretamente trabalhavam pelo desenvolvimento econômico do país.

Em 1925, o presidente foi mais explícito e esmiuçou as atividades da Contadoria que, em sua opinião, contribuía para disciplinar a vida financeira do país:

Como no anno transacto, e em virtude da melhor organização que vão tendo os serviços de contabilidade da União, a Contadoria Central da Republica poude offerecer algarismos mais completos, em relação ao exercício de 1923, e organizou o balanço de receita e despesa, transcripto linhas adeante, correspondente ao exercício de 1924, ainda no período de liquidação [...] A Contadoria Central da Republica, que tem, apenas, dois annos de vida, continua a demonstrar o acerto de sua da criação. Uma nova phase de ordem nas contas do Thesouro vem se evidenciando, mediante acção vigilante na execução do Código de Contabilidade, concorrendo para o aperfeiçoamento do registro dos factos de ordem financeira e econômica da administração pública. Em cumprimento do Código de Contabilidade, a Contadoria organizou, dentro do prazo fixado por essa lei, o balanço geral e o relatório da repartição. A copiosa exposição de dados, contida nesse trabalho, fornece elementos interessantes ao estudo da marcha dos negócios financeiros da União (BRASIL, 1925c, p. 42, 71).

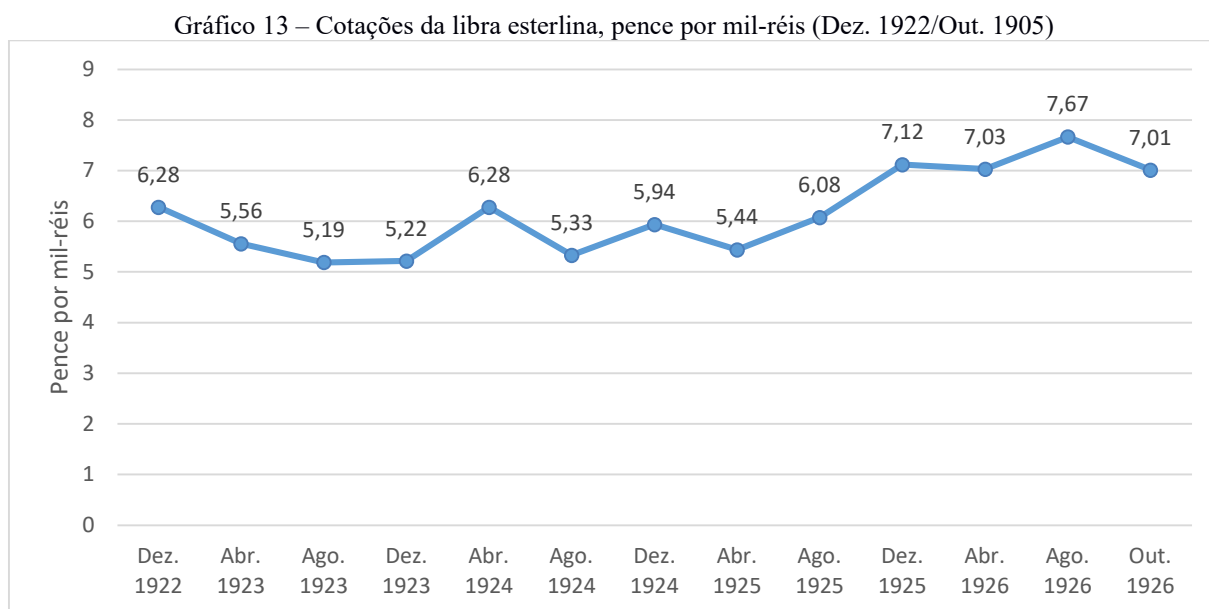
O excerto acima evidencia o valor que, segundo Arthur Bernardes, a Contadoria agregava à administração e à prestação das contas públicas. Nas palavras do presidente, os fatos de ordem financeira e econômica, registrados oportuna e precisamente, ofereciam subsídios para a administração financeira do país. Ademais, fortaleciam a capacidade de *accountability* do governo com relação ao Parlamento. Nesse ponto, note-se o papel condutor do órgão do Poder Executivo na formação das contas a serem prestadas aos parlamentares. Particularmente, o que Arthur Bernardes desejava organizar e evidenciar eram orçamentos equilibrados. Sem o empréstimo desejado em 1924, o presidente aprofundou seu ajuste fiscal.

O controle dos orçamentos possuía duas consequências correlacionadas e desejadas pelo presidente: evitar o aumento da dívida pública e ajudar a reverter a desvalorização dos mil-réis, reduzindo-se o dinheiro em circulação na economia. A valorização dos mil-réis teria o efeito, ademais, de aliviar os orçamentos, pois tornaria mais barato o atendimento da dívida externa. Concretamente, as despesas cresceram menos do que as receitas de 1923 a 1925; em 1926, deu-se o oposto (IBGE, 1990). Apesar dos esforços do presidente, seu governo não equilibrou os

orçamentos. Como o Gráfico 12 mostrou anteriormente, houve uma redução dos déficits orçamentários, mas não superávits.

O esforço fiscal, contudo, contribuiu para o objetivo de valorizar o mil-réis. A ele somou-se o fato de Arthur Bernardes ter mandado incinerar, segundo Peláez e Suzigan (1981, p. 187), 316 mil contos, o equivalente a 17% da moeda em poder do público. Ainda assim, a moeda brasileira esteve longe de se recuperar do derretimento pelo qual passou no pós-guerra, de um pico de 18 pence por mil-réis em fevereiro de 1920 a 6,56 pence por mil-réis no mês da posse de Arthur Bernardes. Com todos os empenhos do presidente, ela chegou a 7,67 pence por mil-réis em 1926. Outra medida tomada e que impactou o câmbio foi a adoção da política permanente de defesa do café. Ela, contudo, não produziu efeitos até 1926, uma vez que, como notou Delfim Netto (2009), a ação do Instituto do Café de São Paulo, órgão executor da política, somente começou a ser sentida após a obtenção de um empréstimo de 10 milhões de libras em 1926. O efeito da nova política de defesa do café sobre a política cambial manifestou-se no governo seguinte, de Washington Luís.

O Gráfico 13 sintetiza as oscilações do valor do mil-réis sob Arthur Bernardes, com tendência de alta após abril de 1925:



Fonte: adaptado de IBGE (1990, p. 593-594).

A meta de valorização do mil-réis não era, entretanto, partilhada por Washington Luís o sucessor de Arthur Bernardes. Sua obsessão era a estabilidade monetária e a volta ao padrão-ouro, mas não à taxa de 7,01 pence por mil-réis herdada do antecessor. Antes de fixar um câmbio oficial para o país, o novo presidente não obistou sua desvalorização.

Ao final do governo Arthur Bernardes, encerrou-se uma fase de avanços para as instituições de contabilidade pública do governo federal, conforme avaliação dos contadores que vivenciaram o período de dentro da Contadoria Central. Sabe-se que Trajano Luiz de Moraes afirmou ter havido um esparçamento de trevas contábeis e que João Ferreira de Moraes Junior vislumbrou ali o apogeu da contabilidade pública na República. Já Francisco D'Áuria reconheceu a ação do presidente no relatório que lhe apresentou em 05 de novembro de 1926: “[...] a reorganização da contabilidade da União, estatuída pelo Código de Contabilidade, foi levada a efeito no Governo a findar. A obra executada constitue o lançamento das fundações e a construção adeantada do grande edifício da contabilidade federal” (BRASIL, 1926f, p. 6).

Não que tudo estivesse perfeito. Francisco D'Áuria reconhecia a necessidade de avanços, em particular, o fim do período adicional, “[...] uma velharia, em absoluto inútil, diante dos progressos da contabilidade [...]” (BRASIL, 1926f, p. 6). O que ele não esperava era que a abolição temporária do período adicional viesse a ocorrer precisamente em um momento no qual a Contadoria e o seu nome fossem arrastados para uma crise de credibilidade pública em razão de dúvidas sobre a apuração do resultado orçamentário de 1927. As ações do governo Washington Luís quanto às instituições de contabilidade pública e a crise do saldo orçamentário, que indispôs parte da opinião pública contra a Contadoria e causou mal-estar entre os contadores que militavam no campo da contabilidade federal desde a Comissão de Partidas Dobradas, são os assuntos das duas próximas seções.

#### 5.4 A pedra angular

*Obcecado pelo seu programma financeiro, pedra angular do governo que iniciou há pouco mais de um anno, o sr. Washington Luís volta a remoer o leit-motiv da sua estabilização monetária [...] Mas o ponto culminante, da mensagem presidencial, no qual fica patente a leviandade com que são manipulados esse documentos officiaes é aquele no qual o sr. Washington Luís, sem mediar a responsabilidade de seu alto cargo, endossa um balanço comercial fantástico da receita e da despesa da União, feito com o objetivo criminoso de iludir o público quanto ao desastre financeiro que foi para o paiz o quadriennio bernardesco [...] Mas ella [a mensagem presidencial] contem muitos outros dados em contraposição com o trabalho da Contadoria e todas as alterações visam revestir de cores favoráveis a administração financeira do calamitoso de Viçosa. Tem, pois, a palavra o sr. Francisco D'Áuria [...] (O LUDIBRIO..., 1928, p. 4).*

O excerto que abre esta seção foi extraído de uma coluna do Correio da Manhã que dialogava com a mensagem que Washington Luís apresentou ao Congresso em 3 de maio, acusando-a de ludibriosa. Em mais de um sentido, ele é significativo para o que se discutirá aqui.

Em primeiro lugar, o jornal identifica o programa financeiro do presidente como a pedra angular de seu mandato e o associa negativamente ao trabalho da Contadoria, uma vez que ela teria produzido um balanço financeiro fantástico referente ao governo Bernardes, endossado por Washington Luís. Em cinco meses, ver-se-á aqui, o Correio voltaria à carga contra a política financeira do governo em razão do que considerava maquiagem das contas públicas, desta feita do balanço de 1927, já de responsabilidade do governo vigente. Em segundo lugar, introduz-se uma relação de conflito entre a Contadoria e o presidente, que expôs não apenas Francisco D'Áuria, chamado às falas pelo diário carioca, mas também outros contadores engajados nos serviços contábeis da União e que participaram da Comissão das Partidas Dobradas. Esta seção desenvolve as relações entre a pedra angular do programa de Washington Luís e as instituições de contabilidade pública. A próxima tratará da crise do saldo de 1927 e de seus efeitos.

O que disparou a coluna do Correio foi um dado específico da mensagem de 1928, o saldo orçamentário do exercício de 1926, último do governo Bernardes, apresentado no valor de 280 mil contos de réis. Para o diário carioca, esse número era devido menos à gestão fiscal do ex-presidente do que à manipulação da taxa de conversão do ouro a papel, que o jornal apresentou como 4\$200 em papel para cada 1\$000 em ouro (O LUDIBRIO..., 1928, p. 4). Com efeito, a mensagem fixou outra paridade: 1\$000 para 4\$500 (BRASIL, 1928e). Ademais, o Correio não mencionou os valores referentes às despesas extraorçamentárias que fizeram com que o resultado do último exercício do mandato de Bernardes não fosse um superávit, mas um déficit de 175 mil contos de réis, segundo informou a própria mensagem presidencial e reproduziu o IBGE (1990) posteriormente.

A crítica do Correio, formulada sem mencionar as informações da mensagem presidencial de maneira completa e correta, era um índice da má vontade geral com que o diário tratou o governo Washington Luís. Ademais, simbolizava também algo que singularizaria o mandato presidencial e atormentaria o presidente mesmo depois de deposto, os balanços. Os problemas com eles foram recorrentes em suas mensagens ao Congresso. A de maio de 1928 foi criticada pelo balanço referente ao exercício de 1926. A de maio de 1929, ver-se-á, esmerou-se em explicar a querela disparada pelas incertezas que pairaram sobre o cálculo do saldo do balanço orçamentário de 1927. No exílio, também como se verá adiante, Washington Luís teve não apenas que justificar os resultados dos balanços orçamentários de 1927 a 1929 como defender-se do balanço negativo que o novo regime efetuou de sua política financeira.

Os balanços, em mais de um sentido, permearam o governo Washington Luís e o assombraram mesmo depois de sua deposição. Sem ter como saber-se o último presidente da Primeira República, ele, no entanto, começou seu governo com um balanço do regime

republicano vis-à-vis o imperial. Suas referências foram os anos de 1888, último completo do Império, e 1926, anterior à mensagem que enviara ao Congresso em maio de 1927. Depois de desfiar números sobre escolas, vias férreas, população, dentre outros, concluiu que a República acelerara o desenvolvimento do país. Apesar das dificuldades financeiras, “no balanço, o saldo lhe é sobejamente vantajoso, não obstante nosso pernicioso systema monetário, a nossa anarchia financeira e a consequente fraqueza econômica” (BRASIL, 1927c, p. 10).

Terminar o balanço político com a questão financeira foi instrumental ao discurso do presidente, serviu-lhe de senha para introduzir a questão que julgava mais importante em seu mandato, a estabilização monetária com equilíbrio orçamentário, algo que os balanços da Contadoria Central da República teriam que demonstrar.

Segundos Bastos (2008), a política econômica ortodoxa de Washington Luís, em continuidade à de Arthur Bernardes, retomava as linhas de austeridade de Campos Sales-Rodrigues Alves. Havia, no entanto, uma diferença de abordagem entre Arthur Bernardes e Washington Luís. O primeiro, mais fiel ao que fora a experiência Campos Sales-Rodrigues Alves, perseguiu a valorização do mil-réis; o segundo assumiu a Presidência da República determinado a estabilizar o valor da moeda e proporcionar o retorno do Brasil ao padrão-ouro.

A fixação com tal sistema monetário, frise-se, não era apanágio do novo ocupante da curul do Catete, como o Correio da Manhã gostava de referir-se ao presidente. Consistia em objetivo da política econômica dos países centrais do capitalismo, como a Grã-Bretanha, que almejava restabelecer a relação libra-ouro pré-guerra. Os esforços descoordenados das principais economias ocidentais no campo monetário, no entanto, desconsideraram as paridades relativas, de sorte que uns poucos países, Alemanha e França principalmente, estabilizaram seus câmbios a taxas subvalorizadas e produziram fortes desequilíbrios na oferta de liquidez internacional. Eichengreen (1986, p. 63-68) notou que “*particularly disconcerting was the fact that two countries, Germany and France, absorbed nearly all of the increase in global monetary reserves*”. No Brasil, o retorno ao padrão também se deu com desvalorização.

Se Bernardes buscara, no final de seu governo, o equilíbrio das contas públicas como mecanismo de apreciação do mil-réis, seu sucessor desejava mais a estabilização do que a valorização. Para Washington Luís, essa era a garantia de previsibilidade e, conseqüentemente, de progresso: “Esses factos reproduzindo-se continuamente [variações do câmbio], numa multiplicidade comesinha, cristallizaram o axioma de que a baixa do câmbio arruina o capital, como a alta esmaga a produção, e com ambas fica desorganizado o trabalho” (BRASIL, 1927c, p. 10). Com relação à produção, como notou Delfim Netto (2009), a defesa permanente do café, transferida para São Paulo em 1924, trouxe consigo a ideia de estabilização cambial, de sorte a

impedir que os ganhos dos cafeicultores fossem dilapidados pelas variações do preço da moeda. O presidente Washington Luís, em sua mensagem de 1930, autoriza tal interpretação. Ao defender seu plano de estabilização ante a crise internacional deflagrada em outubro de 1929, afirmou que “entre nós, como o café é quase tudo, póde-se afirmar que, si a estabilização é indispensável ao café o café, por sua vez, é indispensável à estabilização” (BRASIL, 1930d, p. 36).

A estabilização defendida por Washington Luís, na prática, evitou a última taxa de câmbio herdada de Bernardes, aproximadamente 7,01 pence por mil-réis em outubro de 1926 (IBGE, 1990) e adotou “a média do valor do mil-réis, durante o último lustro, 1922-1926, encontrada pelas estatísticas da Câmara Syndical de Corretores do Rio de Janeiro” (BRASIL, 1927c, p. 16). Isso resultou em 5,94 pence por mil-réis em dezembro de 1926, uma desvalorização que não abona a avaliação de Carone (1972), segundo a qual o plano de Washington Luís era uma cópia do modelo do francês Poincaré.

Segundo Blancheton (1997), Poincaré restabeleceu a convertibilidade franco-ouro apenas depois que a moeda francesa recuperou 50% do valor que havia perdido entre janeiro de 1919 e julho de 1926. Nada mais distante da estabilização após desvalorização patrocinada por Washington Luís. Com a obtenção da paridade 5,94 pence por mil-réis, o governo baixou o Decreto nº 5.108, de 18 de dezembro de 1926, que definiu o gradualismo como marca do programa de estabilização, visando a substituir a moeda sem lastro metálico (BRASIL, 1926e). Se houve algo na estabilização brasileira semelhante à francesa foi o gradualismo da forma, previsto no relatório Péret, que inspirou a ação de Poincaré (ARTHMAR, 2011; FRITSCH, 1988). Quanto ao conteúdo, além da desvalorização que precedeu a estabilização, criou-se uma Caixa de Estabilização, que dialogava com o passado brasileiro recente, a Caixa de Conversão.

A Caixa de Estabilização foi regulamentada pelo Decreto nº 17.618, de 05 de janeiro de 1927, para centralizar os depósitos de ouro ou de moedas internacionais nele lastreadas e garantir o avanço paulatino da emissão da nova moeda nacional, que passaria a denominar-se cruzeiro e seria ancorada naquelas reservas. O artigo 4º do decreto estabeleceu as fontes que abasteceriam a Caixa de Estabilização. Dentre elas, figuravam, nos termos do parágrafo 3º, os saldos orçamentários devidamente reduzidos a ouro (BRASIL, 1927a).

Para obter a estabilização, Washington Luís, assim como fizera Bernardes, teve que mourejar por superávits orçamentários. E, aqui, concentrou-se a atuação da Contadoria Central e de seu diretor, Francisco D’Áuria. O que, à primeira vista, afigurava-se como a promissora continuidade da relação prolífica entre os profissionais contábeis e o governo federal acabou por se transformar no seu pior momento até então.

A obtenção de saldos orçamentários para Washington Luís afigurou-se um duplo problema. Em termos materiais e mais óbvios, o desafio consistia em fazer as despesas caberem nas receitas. Do ponto de vista processual, a questão era saber quando os superávits estariam apurados com precisão. Essa segunda dimensão do problema nada tinha de trivial. O artigo 4º do decreto nº 17.618, de janeiro de 1927, previa que o saldo orçamentário reduzido a ouro alimentasse a Caixa de Estabilização. O que não fosse convertido saíria de circulação. Conhecer, portanto, quanto dinheiro saíria de circulação demandava precisão nos cálculos dos resultados dos exercícios. Não apenas, entretanto. Havia pressa. O presidente fez da estabilização e do equilíbrio das contas públicas os objetivos primordiais de seu governo. Ele desejava, pois, não apenas a conta dos superávits, mas dar contas deles ao Congresso Nacional rapidamente.

Isso ficou claro no incômodo transmitido por Washington Luís na primeira mensagem que encaminhou ao Parlamento, em maio de 1927. Ao apresentar os dados provisórios sobre a execução orçamentária de 1926, explicou que o Código de Contabilidade consagrara um período adicional de três meses para a liquidação das contas do exercício e que isso atrasava a escrita contábil. Pediu, nesse sentido, “a solicita atenção do Congresso para esse facto que não permite informação completa, em 3 de maio, da situação financeira do país” (BRASIL, 1927c, p. 34). Por fim, informou aos parlamentares que “a 30 de novembro do corrente anno, e na fôrma do Código de Contabilidade, será submetido a vossa apreciação o balanço completo do exercício, como vem acontecendo, após a organização da Contadoria Central da República” (BRASIL, 1927c, p. 36).

Com efeito, o período adicional era de quatro meses, e não de três como mencionou o presidente. De todo modo, sua existência, as questões associadas à liquidação das contas e a apresentação dos balanços completos constituíam pontos intrincados das normas de contabilidade pública, que geravam divergências.

Os artigos 5º e 20 do Código de Contabilidade dispunham que o balanço geral do último exercício, com as contas patrimoniais e de receita e despesa, seria levantado pela Contadoria em 30 de novembro de cada ano e, imediatamente depois, seria remetido ao Tribunal de Contas. Já o artigo 8º, inciso III, alínea f, do Regulamento Geral de Contabilidade Pública, que regulamentou o Código de Contabilidade, estabeleceu que a Contadoria organizasse as contas relativas ao exercício anterior até 30 de novembro de cada ano, para que pudessem ser apresentadas ao Congresso Nacional.

Note-se que as contas completas dos exercícios anteriores, que o presidente informava serem apresentadas anualmente a 30 de novembro ao Congresso, eram baseadas em

informações patrimoniais e financeiras definitivas, produzidas após o período adicional, porém não estavam completas no sentido de permitir aos parlamentares a liquidação do exercício nos termos do artigo 34, 1º, da Constituição de 1891. Antes da liquidação, as contas deveriam ser enviadas para a análise do Tribunal de Contas também até 30 de novembro de cada ano. O artigo 128 do Regulamento do Código determinava que a corte de contas cotejasse os balanços que o órgão central de contabilidade do Poder Executivo lhe entregava com a escrituração mantida por ela mesma. O exame das contas deveria ser concluído com um parecer sobre a regularidade das contas em face das autorizações legislativas e dos preceitos da contabilidade pública. Somente depois disso o governo enviaria um projeto de liquidação definitiva do exercício, com o saldo ou o déficit apurado.

O prazo para o envio dos balanços definitivos acompanhado de parecer do TCU constava no artigo 100 do Regulamento Geral de Contabilidade Pública: 31 de maio. Na prática, isso significava que o Congresso teria a informação definitiva sobre eventual saldo ou déficit de um dado exercício financeiro mais de um ano depois de seu encerramento. Assim, por exemplo, o exercício de 1926, considerando seu período adicional de quatro meses, seria encerrado em 30 de abril de 1927. Em 30 de novembro do mesmo ano, a Contadoria deveria organizar o balanço do exercício e enviá-lo ao Tribunal de Contas e ao Parlamento. A corte de contas, então, disporia de prazo até 31 de maio de 1928 para exarar seu parecer e remetê-lo ao Congresso. Somente nesse ponto os parlamentares julgariam as contas do exercício e se teria certeza sobre o resultado da execução orçamentária. Eis a razão pela qual o artigo 100 do Regulamento afirmava que as contas que o Congresso analisaria em 31 de maio seriam as do penúltimo exercício encerrado. No nosso exemplo, em 31 de maio de 1928 as contas enviadas o Parlamento referir-se-iam ao exercício de 1926. O exercício de 1926 seria, portanto, o penúltimo encerrado, mas o último que contava com balanços definitivos, instruídos com o parecer do TCU e em condições de serem liquidados pelo Congresso. Empregamos o condicional no exemplo, porque as liquidações não ocorreram como o prescrito.

A prática de liquidação dos exercícios mostrava-se mais morosa do que a previsão legal. Em seu relatório de 1927, Francisco D'Áuria queixou-se, a exemplo do que fizera em 1926, da existência do período adicional e voltou-se contra a demora do Tribunal de Contas para instruir a liquidação definitiva dos exercícios anteriores. Sobre o período adicional, compartilhava a exasperação do presidente com a procrastinação que ele representava para o levantamento dos balanços gerais, e aduziu uma dificuldade especificamente contábil: a necessidade de efetuar registros e controles em dois balanços paralelos, o corrente e aquele em fase de liquidação. Segundo D'Áuria,



Um dos factores do atrazo e de outras difficuldades creadas à contabilidade do Thesouro é, sem dúvida, o longo período additional para liquidação dos exercidos. Os últimos balanços relativos ao exercido financeiro só chegam à Contadoria durante o mez de setembro e outubro, dispondo-se de dias, às vezes, para a elaboração do balanço geral de um exercido que terminou dez mezes antes (BRASIL, 1927b, p. 7).

Se Washington Luís incomodou-se, em maio de 1927, com o prejuízo ao *accountability* que o período adicional causou-lhe; Francisco D'Áuria, em novembro do mesmo ano, queixou-se do inconveniente que ele ocasionava à organização das contas até 30 de novembro. Os balancetes das repartições ao redor do país custavam a chegar à Contadoria, havia “distâncias interminas entre as repartições, vias falhas e precárias de comunicação, o preparo escasso de alguns encarregados e até a má vontade desarrazoada ou movida por interesses feridos” (BRASIL, 1927b, p. 5).

O relatório de Francisco D'Áuria apontou uma falha passada persistente. Faltava engajamento aos servidores na ponta dos serviços federais para produzir e fazer circular as informações financeiras e patrimoniais, a mesma carência que fizera a missão inglesa pontuar que as normas de contabilidade eram modernas, mas não fielmente executadas. O Regulamento da Contadoria de 1924, como visto, procurou atacar essa situação, ampliando os poderes de fiscalização e *enforcement* do órgão. Três anos depois, os resultados não eram animadores.

Ainda assim, Francisco D'Áuria mostrou-se otimista, afinal havia muito pouco tempo que a Contadoria recebera regulamento e muito mais seria necessário para que seu funcionamento fosse aperfeiçoado:

Esta repartição technica só poude ter sua verdadeira efficacia, depois de definitivamente organizada, como foi pelo decreto nº 16.650, de 22 de outubro de 1924, isto é, a partir do exercido de 1925. O exercido de 1926 foi, portanto, o segundo, depois da organização definitiva. Um serviço, como o da contabilidade da União, que nunca merecera a devida atenção, para attingir o seu perfeito funcionamento, exige alguns annos de enérgica, vigilante e tenaz direção (BRASIL, 1927b, p. 6).

O texto de D'Áuria ecoava o de seus confrades contadores Trajano Luiz de Moraes e João Ferreira de Moraes Junior, isto é, a contabilidade pública merecia atenção, mas a tardou a recebê-la. As instituições forjadas de 1914 em diante, as de contabilidade administrativa particularmente, necessitavam ser consolidadas. Ademais, a contribuição dessas instituições para a gestão financeira da República requeria, nas palavras de D'Áuria, um aturado trabalho. A despeito dos esforços realizados desde 1914, havia muito atraso no levantamento dos balanços:

O balanço do Thesouro, que se elaborava, até a decretação do Código de Contabilidade, consistia, principalmente, no desdobramento da despesa em suas sub-consignações. Este trabalho de analyse minuciosa não se baseava, em parte, na escripturação real das operações. A escripturação do Thesouro era imperfeita e, sommando este facto á difficuldade da extensa analyse que tinha a despesa, os balanços se faziam com o atrazo de muitos annos, sem opportunidade para tomada de contas pelo Congresso. Quando, em 1914, se tentou a reorganização da contabilidade do Thesouro, o último balanço definitivo publicado era o de 1908. Um atrazo, portanto, de seis balanços. Quando foi creada a Contadoria, em 1922, o último balanço publicado era o de 1912. Um atrazo de dez balanços. Dahi para cá, só se publicou mais um balanço. Pelo atrazo dos balanços não é responsável a Contadoria, mas delles não se descuida. A elaboração dos balanços acompanhados das tabellas discriminativas da despesa tem como elementos os balanços definitivos das Delegacias Fiscaes e repartições da Capital Federal. O Thesouro não recebeu todos estes balanços. A Contadoria, por meio de suas sub-contadorias, tanto quanto o tem permittido o serviço dos exercícos correntes, compilou 173 balanços definitivos das várias repartições. Faltam, ainda, 109 balanços, desde 1916. A Directoria de Contabilidade do Thesouro tem a seu cargo o serviço dos balanços atrazados, até o de 1916. A Contadoria tem e está providenciando para pôr em dia este serviço, que requer alguns annos de aturado trabalho (BRASIL, 1927b, p. 6-7).

Em termos claros, o chefe da Contadoria relatava que o órgão corria para vencer um atraso de dez anos, algo recorrente, a que Antônio Carlos Ribeiro de Andrada e a Comissão Especial da Câmara dos Deputados já haviam se referido em 1913 e 1917 respectivamente. Ademais, mourejava para conseguir informações dos órgãos setoriais fazendários, as delegacias fiscais. Colocar em dia o trabalho requereria alguns anos, mas a mensagem que Washington Luís encaminhou ao Congresso em maio de 1927 sugeria que o presidente não aturaria tamanha espera. Os resultados precisos e definitivos dos balanços se inseriam em um conjunto mais amplo do que a administração fazendária. Eles alimentariam a paulatina conversibilidade do mil-réis.

Havia uma dificuldade adicional, todavia, que colocava em conflito os órgãos centrais da contabilidade administrativa e judiciária. Francisco D'Áuria relatou que a Contadoria desdobrava-se para concluir, até 30 de novembro, os balanços dos exercícos anteriores, mesmo com a dificuldade para conseguir as informações das delegacias fiscais: “as contas que a Contadoria, à custa de grande esforço, consegue organizar, até 30 de novembro, satisfazem plenamente o disposto na lei e no regulamento e por ellas é possível a tomada de contas pelo Congresso Legislativo” (BRASIL, 1927b, p. 6-7). Ocorre, no entanto, que a liquidação dos exercícos, com o apontamento do resultado orçamentário definitivo, deveria ser precedida da análise do Tribunal de Contas. O chefe da Contadoria apontou que isso não vinha ocorrendo e considerou “injustificável, portanto, a ausência da liquidação definitiva dos exercícos, deante do que prescrevem os artigos 20 e 24 do Decreto nº 4.530 e deante das contas organizadas pela Contadoria Central da Republica, dentro do prazo legal, e relativas a 1923, 1924, 1925 e 1926” (BRASIL, 1927b, p. 6).

O relatório da Contadoria foi publicado pelo Ministério da Fazenda em novembro de 1927 e, de certo modo, respondia a uma crítica formulada oito meses antes pela imprensa. O Correio da Manhã afirmou que “não se justifica, diante do texto claro dos arts. 20 e 24 do Código de Contabilidade, que até a presente data não tivessem sido organizadas as contas dos exercícios de 1923 a 1925” (TÓPICOS..., 1927, p. 4). A opinião decorreu da notícia segundo a qual o diretor-secretário do Tribunal de Contas havia perguntado para servidores da corte se os balanços haviam aportado na casa. O diário carioca considerava a pergunta absurda. Francisco D’Áuria, como visto, respondeu-a meses depois, afirmando que, à exceção das informações analíticas, os balanços sintéticos haviam sido enviados ao Tribunal no prazo legal. A liquidação, todavia, persistia atrasada, como D’Áuria e o Correio da Manhã apontaram. Segundo o jornal,

O decreto nº 2.511, de 20 de dezembro de 1911, estatuiu o regimen da tomada das contas, determinou que o presidente da República envie, anualmente ao Congresso Nacional, até o dia quinze de maio, as contas da gestão financeira relativa ao penúltimo exercício encerrado. Só o marechal Hermes tentou pôr em prática, uma única vez, essa medida [...] (A HYPOCRISIA..., 1927, p. 4).

O Correio retomou a norma aprovada sob o influxo de Antônio Carlos Ribeiro de Andrada, que se desapontara com ela já em 1913, pois as contas não eram prestadas. Em 1927, nos termos do artigo 100 do Regulamento Geral de Contabilidade Pública, o prazo não era mais 15 de maio, mas 31 do mesmo mês. O descumprimento da prestação de contas, contudo, persistia. Mudaram, todavia, os motivos para tanto.

Até 1922, cabia ao Tesouro organizar as contas a serem remetidas ao TCU e, deste, ao Congresso. Um dos motivos frequentemente apontados para o descumprimento desse procedimento era a carência de servidores do Tesouro, algo que nem a ação da Comissão de 1914 resolvera. Porém, de 1922 em diante, havia um órgão específico para a organização das contas e, ainda assim, não havia o cumprimento da obrigação. Sustentamos que isso decorria da manifestação específica na gestão e na prestação e contas públicas do pacto que estabilizou a República de modo conservador. Não havia particular interesse do Congresso na liquidação e no julgamento das contas do presidente da República, nem cobrança política para que o Tribunal de Contas emitisse seu parecer e o encaminhasse ao Parlamento até 31 de maio. Nos últimos capítulos, viu-se que vários artifícios foram usados para que a letra do artigo 34, 1º, da Constituição de 1891 permanecesse morta. A alegação de falta de pessoal do Tesouro foi um. Com a edição do Código de Contabilidade e a criação da Contadoria, emergiu outro, uma divergência de interpretação quanto às disposições contidas nos artigos 110 a 114 do Regulamento do Código de Contabilidade.

Nesses artigos, dispunha-se que os balanços definitivos das receitas e despesas deveriam conter uma parte sintética e outra analítica. A informação a ser remetida ao Congresso Nacional até 30 de novembro do ano seguinte ao exercício encerrado estava circunscrita à parte sintética. A parte analítica, com desdobramentos das despesas em consignações e sub-consignações, deveria ser remetida ao Tribunal de Contas, em até seis meses depois da apresentação das contas ao Parlamento. De posse dessa informação, a corte a confrontaria com os dados das escriturações por ela mantidas. Em resumo, a Contadoria poderia mandar as tabelas desagregadas até 31 de maio para o TCU. Entretanto, como visto, esse era o limite para a corte emitir seu parecer sobre o exercício em análise e remetê-lo, com os balanços definitivos, ao Congresso.

D'Áuria reconheceu o atraso da Contadoria na elaboração das informações analíticas, mas afirmou que a lei não fixara prazo para a realização de tal levantamento e que a sua ausência na obstava o trabalho do Tribunal de Contas (BRASIL, 1927b). Do ponto de vista do prazo, a informação não é precisa. Se o decreto do Código de Contabilidade não o fixou, o artigo 114 do Regulamento do Código definiu-o: a Contadoria dispunha de seis meses após a remessa das contas ao Congresso, em 30 de novembro, para enviar ao Tribunal de Contas as tabelas explicativas com as consignações e sub-consignações de despesas. Quanto à falta das informações analíticas não prejudicarem os trabalhos da corte de contas, tratava-se de opinião de D'Áuria. A corte de contas dava outra interpretação à questão. O ministro do TCU Agenor Lafayette de Roure, que viria a presidir o órgão no Governo Provisório de Vargas, explicitou-a:

D'ahi não haver o Tribunal de Contas até hoje, a partir de 1922, dado cumprimento ao artigo 20 do Código; na 1ª parte, porque não podia dar parecer sobre contas que não lhe foram enviadas; na 2ª parte, porque não tinha elementos para organizar contas em vez de fiscalizá-las; e, ainda, que as tivesse, estaria embaraçado para exercer tão original atribuição supletiva. (ROURE, 1929, p. 7).

Agenor de Roure foi conduzido ao TCU em 1922, por Eptácio Pessoa, e vivenciou o descumprimento do artigo 20 do Código de Contabilidade até 1929, ano de seu texto. Ele externou o posicionamento do Tribunal de Contas, contrário ao do chefe da Contadoria. Em resumo, o órgão de controle externo não exarava parecer às contas de governo e não encaminhava a liquidação do exercício ao Congresso porque não recebia as informações analíticas por parte da Contadoria. A instituição poderia organizar as contas faltantes, valendo-se do mesmo artigo 20, porém não o fazia porque não dispunha dos dados de escrituração que as subcontadorias e contadorias seccionais subordinadas à Contadoria Central produziam.

Ademais, para o ministro, ainda que o Tribunal dispusesse dos dados, o exercício dessa atribuição supletiva lhe parecia embaraçosa, já que terceirizava para a corte uma obrigação constitucional do presidente da República, que poderia ensejar, inclusive, a sua responsabilização por crimes contra as leis orçamentárias.

Agenor de Roure estimava que em 1929, pela primeira vez, o Congresso teria condições de julgar as contas de governo a partir da liquidação efetuada pelo órgão de controle externo, pois, em sua opinião, as divergências de interpretação quanto ao Código de Contabilidade e o seu Regulamento haviam sido resolvidas pelo Decreto nº 5.426, de janeiro de 1928. A norma foi editada por Washington Luís após uma crise sobre o saldo orçamentário de 1927. Antes de tratar do decreto, exploraremos essa crise e seu encaminhamento, pois, não apenas explicam as razões para a edição da norma como, a nosso ver, revelam o episódio final da dissociação entre os ramos administrativo e judiciário da contabilidade pública na Primeira República.

Os diferentes entendimentos sobre a aplicação das disposições de liquidação e prestação de contas foram o último artifício usado para contornar a principal função do Tribunal de Contas na Primeira República, de auxiliar do Congresso para o julgamento das contas de governo. Ele se somou aos outros, discutidos previamente, para adequar a corte de contas ao efetivo funcionamento da repartição de poderes republicanos, no qual a preponderância do Poder Executivo fazia com que o Congresso não julgasse suas contas com base em pareceres prévios e não pressionasse o órgão de controle externo a cumprir seu papel de auxiliar nessa questão. Por outro lado, a necessidade de balancear os orçamentos, seja para honrar compromissos externos ou para contribuir para a apreciação da moeda, guindou a contabilidade administrativa, a Contadoria Central desde 1922, para o centro do sistema de contabilidade pública da República. Washington Luís, com o decreto de 1928, objetivava a gestão fiscal e não a prestação de contas efetiva ao Congresso.

O presidente desejava demonstrar o sucesso de seu programa de estabilização monetária e, como sua mensagem de 1927 ao Congresso denunciava, incomodava-o a demora em apurar o resultado do exercício financeiro. Eventual saldo positivo, sabe-se, resultaria em eliminação do dinheiro correspondente ou em sua transformação em moeda conversível, caso possível. Conhecer com precisão e rapidez essa informação, portanto, era crucial para a sua política de estabilização monetária. O saldo referente ao exercício de 1927, entretanto, disparou uma crise em 1928.

Washington Luís enviou ao Congresso Nacional, em maio, uma mensagem que consignava um superávit orçamentário da ordem de 25 mil contos de réis. Ele reconheceu, previamente, que:

[...] por ter sido conservado ainda o longuíssimo período de três meses adicional ao orçamento, o balanço da receita e das despesas, que se encontra no anexo XI, não abrange todas as operações do exercício, não dá um quadro definitivo da vida orçamentária e da vida financeira do ano de 1927 (BRASIL, 1928c, p. 46).

O presidente insistiu no erro sobre o período adicional, apontando ser de três o que, nos termos dos artigos 8º e 10 do Código de Contabilidade, era de quatro meses. Mesmo ciente das demoras decorrentes da existência desse período, e contrariado com isso, ele estava convicto da ocorrência de um superávit orçamentário de aproximadamente 25 mil contos, porque pensava que os algarismos apurados pela Contadoria Central sofreriam insignificante modificação depois de aportadas as informações faltantes. Segundo sua argumentação, o resultado derivava do aumento da arrecadação, sobretudo em razão da abolição das isenções sobre impostos de importação, e da deliberada diminuição de despesas (BRASIL, 1928e).

Em sessão de 10 de outubro de 1928, no entanto, o valor do saldo foi questionado pelo senador João de Lyra Tavares, que apontou diferenças significativas entre o que Washington Luís informou e o que ele estimou. A manifestação do senador ocorreu no bojo de seu parecer sobre o orçamento para o exercício de 1929. Segundo o Correio Paulistano, o parlamentar:

Começa dizendo que seria mais oportuno o exame das contas relativas ao último exercício liquidado, à apreciação do movimento financeiro. Mas não pôde ainda ser observada a disposição constitucional que prescreve que sejam essas contas anualmente prestadas ao Congresso. Tem procurado esclarecer-se sobre as causas dessa grave falta e está convencido da necessidade de providências de ordem legislativa [...] Diz que o assumpto não pode ser bem examinado em capítulo de um parecer orçamentário [...] (CONGRESSO..., 1928, p. 6).

João de Lyra Tavares queixava-se de ter que tratar do saldo de 1927 ao relatar uma lei orçamentária, porque o Tribunal de Contas seguia sem enviar ao Congresso seu parecer sobre a liquidação dos exercícios encerrados. Como vimos, isso continuou no ano seguinte, quando o ministro Agenor de Roure explicou as razões da corte para não enviar a análise. Mas isso não foi tudo. O senador queixou-se de que os dados de que dispunha eram os da mensagem presidencial de maio apenas, e não os provenientes do Ministério da Fazenda, mais detalhados, já que estava atrasada a publicação do relatório da pasta havia mais de um ano. Apesar de toda essa precariedade, o parlamentar asseverou que não poderia haver saldo no exercício de 1927, e indicou uma série de despesas autorizadas que não haviam sido consideradas pelo presidente: crédito de 100 contos para pagar pelos serviços de navegação executados no baixo São Francisco, 15 contos para atender o serviço de prolongamento de ramos e melhoramentos na estrada de ferro Noroeste do Brasil, entre outros (CONGRESSO..., 1928). E, ainda segundo o Correio Paulistano, teria concluído que:

Dessas informações não se poderá inferir que haverá saldo positivo no encerramento do balanço definitivo, nem que nellas influíssem o intuito de alimentar qualquer presumpção nesse sentido. Reproduz a advertência do sr. presidente da República de que, no período adicional, a Receita terá pouca alteração e que será sensível o aumento das despesas. Diz que nessas palavras refletem-se a sinceridade da exposição e os práticos desígnios do chefe do Estado [...] Está, entretanto, demonstrado – prossegue o sr. João Lyra – que mesmo sendo compreendidas as despesas não tabelladas, o déficit de 1927 será incomparavelmente inferior ao dos últimos exercícios precedentes, facto que enaltece a administração do Brasil, embora não revele ainda perfeita exactidão dos cálculos orçamentários (CONGRESSO..., 1928, p. 6).

O excerto revela que a querela, para João de Lyra Tavares, não era sobre o saldo de 1927, mas acerca do déficit. O senador foi, ainda, lhano com a administração, ao reconhecer-lhe méritos e dar sentido diverso a uma das passagens da mensagem presidencial de maio de 1928. Washington Luís não afirmou que as receitas sofreriam alterações insignificantes e as despesas, aumentos sensíveis. O presidente disse que todos os algarismos, de despesa ou receita, sofreriam insignificantes modificações (BRASIL, 1928e). Para não deixar dúvidas, repetiu o trecho na mensagem de maio de 1929: “[...] e acrescentava [a mensagem de 1928] que ‘Em todo caso, pelos algarismos apurados até agora pela Contadoria Central da República e que insignificante modificação soffrerão...’, se encontrava o saldo de 25.579:798\$264” (BRASIL, 1929, p. 16).

Levantou-se uma celeuma sobre a existência ou não do saldo, e Francisco D’Áuria, eleito bode expiatório segundo o Correio da Manhã, foi demitido da chefia da Contadoria.

## 5.5 Dos bodes expiatórios

*A demissão do Sr. Francisco D’Áuria, as arengas com que o jornalismo palaciano enche columnas e columnas da imprensa de aluguel, e, finalmente, a nomeação de Manoel Marques de Oliveira para substituir o contador-geral naquelle importante departamento público constituem factos que não poderiam enganar a ninguém, pois denunciam o firme propósito de uma comédia indecorosa, tendo por único objectivo embair a opinião pública acerca da incapacidade presidencial, que ficara patente nesse episódio humilhante da administração pública no Brasil (O BÓDE..., 1928, p. 4).*

O título desta seção, haurido de coluna publicada pelo jornal Correio da Manhã em 1928, simboliza a ocorrência de um encontro infeliz entre as prioridades da política econômica do presidente Washington Luís e o principal aparelho administrativo da contabilidade federal, a Contadoria Central. Deu-se um desgaste pela primeira vez desde 1914, quando passou a intensificar-se a aproximação entre os contadores do setor público e a política fiscal federal, com benefícios para a conformação de um arcabouço institucional de contabilidade pública, a

administração fiscal e a organização da classe profissional dos contadores. Francisco D'Áuria foi demitido, mas as mudanças que a crise propeliu não se circunscreveram à mudança de guarda na Contadoria, alcançaram também a forma de levantamento dos balanços e as normas de contabilidade pública.

O Correio da Manhã explorou extensamente a questão do saldo. Em 19 de outubro de 1928, noticiou a demissão de Francisco D'Áuria, ocorrida no dia anterior, com grande surpresa. O espanto advinha do fato de Washington Luís, presidente do estado de São Paulo em 1924, ter sido consultado por Sampaio Vidal, ministro da Fazenda no mesmo ano, quando da indicação do contabilista para a direção da Contadoria Central, abonando o nome. A abordagem do periódico foi ferina. Criticou a Contadoria, órgão pomposo, “[...] cujos balanços sempre estiveram errados e os saldos, que passam de um exercício para outro, nunca combinaram”, e alfinetou o demitido, que gozava “[...] de grande reputação como contabilista e amigo pessoal de todo o político de importância [...]” (A DEMISSÃO..., 1928, p. 2).

No dia seguinte, o jornal publicou a versão de D'Áuria, ágil em apresentar sua defesa. Ele pontuou que não havia como afirmar a existência de um saldo, haja vista que as informações prestadas ao chefe do Executivo eram preliminares. Elas careciam dos dados provenientes das repartições públicas arrecadoras de receitas e ordenadoras de despesas localizadas nos rincões do país. Admitiu, ainda, que o senador João de Lyra Tavares apontava com razão a incorreção do saldo, mas ponderava que, “ninguém, nem o presidente, nem o senador João Lyra, nem o ministro da Fazenda, nem eu, o conhece [o saldo preciso], pela razão summaríssima de que não foi ultimado” (O DÉFICIT..., 1928, p. 3).

Segundo Debes (2002), o biógrafo de Washington Luís, a demissão de Francisco D'Áuria foi inevitável, porque, ao não ratificar os dados que fornecera ao presidente, ele abalara o respeito público do governo e lançara dúvidas sobre seu tirocínio profissional. “A consequência foi a exoneração de Francisco D'Áuria, homem reputado, até então, profissionalmente” (DEBES, 2002, p. 167). Frise-se, todavia, que, de acordo com Debes, a demissão não se deu por que pairassem quaisquer dúvidas sobre a existência do saldo. O presidente tinha certeza de sua ocorrência e estimava-o maior do que o apresentado pelo contador-geral, por isso demitido.

De fato, a querela do saldo desgastou a imagem de D'Áuria, mas sua reputação profissional não foi desmerecida a partir de então. O contador paulista encontrou emprego e prestígio em diversas unidades da federação, sobretudo em São Paulo, em cuja administração viria a ocupar as posições de contador-geral e Secretário da Fazenda nos anos 1930 e 1940. A situação, todavia, produziu um trauma em Francisco D'Áuria, que retornou ao Tesouro Paulista



e aposentou-se ainda em 1929, sendo substituído por Carlos Levy Magano. Sobre o retorno a São Paulo, relatou, em suas memórias, que o presidente do estado era Júlio Prestes, o escolhido de Washington Luís para sucedê-lo no Catete, e, portanto, a reassunção do cargo de diretor de contabilidade da Fazenda causar-lhe-ia embaraço. Daí a aposentadoria. Passados 24 anos do episódio, o contador que, ao longo dos anos 1930 e 1940 superaria o dissabor ocupando importantes cargos na administração pública paulista, ainda sentia necessidade de explicar-se:

Sem querer revivê-lo [o episódio], agora, devo, entretanto, um esclarecimento aos meus colegas. De boa fé, nada pratiquei para que isso acontecesse e nem nunca atinei os motivos que levaram o Presidente da República a pretender ferir minha reputação. Fui sempre cumpridor dos meus deveres e sempre servi lealmente a qualquer governo (D'ÁURIA, 1953, p. 116).

Não se tratava, porém, de ferir sua reputação. Para Washington Luís estava em jogo o sucesso de seu programa econômico, algo mais importante, para ele, do que a consideração pública ao ex-chefe da Contadoria. Tratava-se da legitimação numérica, dada por evidenciação contábil, de sua plataforma de austeridade fiscal e estabilidade monetária. Preocupava-o que a oposição ao seu governo usasse a questão do saldo para apontar o fracasso de sua política financeira. Esse contexto de disputa política ao redor das demonstrações contábeis colocou em evidência a possibilidade de uso político da contabilidade. Como observou Hopwood (1989), a contabilidade, além de propósitos econômicos, pode relacionar-se à perseguição de interesses políticos específicos. Na crise do saldo de 1927, restou evidente que havia o interesse político do presidente de usar os serviços contábeis não apenas como instrumentos para demonstrar contas, mas também como meio para revalidar suas credenciais de bom administrador e a consistência do seu programa de estabilização monetária.

A crise do saldo abriu a senda para as críticas à pedra angular do mandato de Washington Luís. Ela foi resolutamente seguida pelo Correio da Manhã. O jornal, que começara sua cobertura tratando da insólita demissão de um contador politicamente influente, passou a assestar suas baterias contra a política financeira do presidente. A razão não foi apenas o erro no saldo, mas a sua destinação, no espírito do decreto que estatuiu a Caixa de Estabilização.

Ora, o presidente jactava-se de haver produzido um saldo de 25 mil contos e, para dar concretude ao disposto na norma que instituiu o padrão-ouro brasileiro, editou o Decreto nº 18.256, de maio de 1928. Ele mandava recolher 264 réis, convertidos em moeda metálica, do suposto saldo de 25 mil contos à Caixa de Estabilização. O restante foi destinado às fornalhas da Alfândega do Rio de Janeiro (BRASIL, 1928c).

O erro do saldo alimentou outro, segundo os críticos. Mandou-se queimar uma sobra que, de fato, inexistia, com impacto sobre a disponibilidade de moeda para as atividades econômicas. O jornal voltou à carga, condenando o estilo autoritário e concentrador de Washington Luís, com uma devastadora coluna denominada “Um presidencialismo de cegos”, que não poupava sequer seus dois antecessores. Para o diário carioca, Epiácio Pessoa, com “sua presunção de antigo gênio de Gymnasio Pernambucano” (PRESIDENCIALISMO..., 1928, p. 4), dera ao presidencialismo sentido tirânico, centralizador e, o pior, sem nada entender de finanças públicas. Já Arthur Bernardes, que não economizara encômios à Contadoria Central, “esse custoso aparelho da administração pública”, fora tão centralizador e nefasto que mereceu o epíteto de “o negregado calamitoso de Viçosa” (ALGUÉM..., 1928, p. 4). Washington Luís, por seu turno, era o nosso herói de Macaé (HOMENS..., 1927), um inábil praticante do presidencialismo hipertrofiado, que não confiava em ministros, tais como os antecessores confiaram em homens do quilate de Joaquim Murinho e de Rio Branco. O epílogo de sua falta de capacidade como presidente seria precisamente o erro no saldo e a desastrosa decisão de incinerar o papel-moeda correspondente. Para o Correio, Epiácio Pessoa era, pelo menos, um homem inteligente, já com relação a seus dois sucessores, “a natureza não foi nada pródiga no distribuir a parcella de intelligencia a que tem direito todos os animaes pertencentes à especie zoologica conhecida na classificação do naturalista Linneu pelo nome de ‘Homo Sapiens’” (PRESIDENCIALISMO..., 1928, p. 4).

De fato, a querela do saldo tornou-se o mirante a partir do qual o Correio passou a atacar a política financeira de Washington Luís e a justificar sua oposição. Em abril de 1929, o periódico explorava ainda o caso. O presidente não teria olhos para outra coisa que não ao seu programa financeiro, sendo capaz de tudo para persegui-lo, inclusive de atos de força, como a demissão de um técnico como D’Áuria, cujo pecado teria sido desconfiar da existência do saldo orçamentário do exercício de 1927 e a penitência, o apedrejamento em seções livres de jornais (A PEDRA..., 1929).

A oposição do Correio ao presidencialismo centralizador, de Epiácio Pessoa a Washington Luís, tinha base material concreta, além de convicções. O jornal, consistentemente oposicionista durante a Primeira República, esteve fechado entre agosto de 1924 e maio de 1925, com redatores e proprietários presos, acusados de divulgarem propostas tenentistas por ocasião da rebelião de 1924 em São Paulo<sup>51</sup>. Esse episódio foi lembrado pelo diário para

---

<sup>51</sup> Sobre o Correio da Manhã, ver verbete temático no dicionário CPDOC (CORREIO..., c2009).

desqualificar o sucessor de D'Áuria, Manoel Marques de Oliveira, influente contabilista do grupo carioca.

Na coluna “Um troca-tintas”, de 24 de outubro de 1928, narrou-se o caso do pedido de indenização que o diário carioca moveu na justiça contra o governo, em razão dos meses de inatividade. Seus livros contábeis foram apurados por peritos, dentre os quais Manoel Marques de Oliveira, representante da União, que concordaram com a magnitude dos lucros cessantes. No dia seguinte à apresentação do laudo, Manoel Marques de Oliveira teria solicitado efetuar uma alteração na peça de sua autoria, admitindo ter recebido pressão do Procurador da República. A expressão “troca-tintas”, no entanto, não foi empregada como metáfora para simbolizar a modificação do laudo. Ela, na melhor das hipóteses, identificava um trapalhão e, na pior, um trapaceiro. Em suma, o periódico fustigava a substituição do “*profecto e competente*” Francisco D'Áuria por um contador ironicamente definido como uma força em matéria de credibilidade e de escrúpulos, e punha em dúvida a seriedade da Contadoria ante à pressão política para a demonstração do saldo: “não se admirem se um dia destes, aparecer ahi a notícia ‘official’ de que foi afinal encontrado o famoso saldo de vinte e cinco mil contos de réis que saiu da venerável cachola do sr. Presidente da República” (UM TROCA-TINTAS, 1928, p. 4).

O jornal fora presciente, mas o saldo que foi encontrado não foi retirado da cabeça do presidente ou do trabalho de Manoel Marques de Oliveira. Em sua defesa, Washington Luís nomeou uma comissão de profissionais contábeis, que caracterizou como competentes e honestos, para examinar as contas da República. Ela foi composta por João Ferreira de Moraes Junior, Eugenio Pourchet e Eurico de Miranda Horta e chegou à conclusão de que o saldo do exercício de 1927 fora de 30 mil e não de 25 mil contos de réis (BOUÇAS, 1950).

A nomeação da comissão foi um lance duro para Francisco D'Áuria e iluminou como a querela do saldo impactou o grupo de contadores que se encontrara na Comissão de Partidas Dobradas. O sucessor de Francisco D'Áuria na chefia da Contadoria, Manoel Marques de Oliveira, fora integrante da comissão de 1914. Sua reputação, viu-se, foi questionada pelo Correio da Manhã e ele foi mantido em chefia interina por todo o mandato de Washington Luís, condição que se estenderia pelo Governo Provisório. Já o presidente da comissão de 1928, nomeada para rever o trabalho da Contadoria com relação ao saldo de 1927, era João Ferreira de Moraes Junior, outro ex-participante da Comissão de 1914.

Francisco D'Áuria não considerou técnico o trabalho da comissão, mas “[...] uma exposição político-administrativa, sempre em consonância com a preocupação de ‘não deixar mal’ a Administração, da qual dependiam [...]” (D'ÁURIA, 1953, p. 132). Magoou-o,

particularmente, a forma como Moraes Junior conduziu-se nesse episódio, “[...] êle, como presidente do Instituto Brasileiro de Contabilidade associou-se à manifestação de desagravo que os colegas do Rio me fizeram, [...] exatamente na época em que Moraes estava dirigindo o exame da escrituração da Contadoria [...]” (D’ÁURIA, 1953, p. 132). Uma expressão clara de como o episódio indis pôs os membros do núcleo de profissionais contábeis de São Paulo e do Rio de Janeiro que se enfrontaram, desde 1914, na construção de instituições de contabilidade pública.

O relatório da comissão reunida pelo presidente Washington Luís foi publicado no Diário Oficial do dia 9 de dezembro de 1928 (BRASIL, 1928d). Reconheceu-se nele, de início, a regularidade da escrituração por partidas dobradas a cargo da Contadoria e, logo em seguida, expôs-se a tecnicidade contábil que foi a principal, embora não a única, responsável pela diferença entre o trabalho liderado por Francisco D’Áuria e a revisão: o registro da receita extraordinária derivada da emissão de títulos da dívida pública.

A Contadoria havia contabilizado os valores referentes à emissão de obrigações ferroviárias e apólices para a construção e o melhoramento de estradas de ferro como “operações de crédito”, consignando-as como despesas. Para a comissão, isso era um erro, pois “o art. 18 do Código de Contabilidade determina que operações de crédito sejam classificadas como receita extraordinária” (BRASIL, 1928d, p. 25.978). Francisco D’Áuria, de outro lado, argumentou que essa disposição do Código estava equivocada e afirmou seguir o disposto no artigo 82, § 3º, do Regulamento do Código, de modo que as entradas extraorçamentárias decorrentes da emissão de títulos, para financiar a dívida interna ou externa, não deveriam ser consideradas para a apuração do resultado econômico do exercício (UMA HISTÓRIA..., 1931). Esse foi o segundo importante ponto de divergência entre as disposições do Código e do Regulamento, relevante o suficiente para lançar dúvidas sobre os resultados orçamentários. Com efeito, para Washington Luís, dado que eventuais superávits contribuiriam para a política de estabilização monetária, essa divergência era ainda mais relevante do que aquela referente à liquidação dos exercícios, que contrapunha entendimentos da Contadoria e do TCU.

A comissão de revisão do saldo de 1927 também reavaliou as despesas e encontrou algumas que, nos termos do Código de Contabilidade, não deveriam ter sido computadas, como os adiantamentos cujas prestações de contas não foram contemporaneamente apresentados e que, portanto, estavam em alcance<sup>52</sup>. O total apurado de despesas pela Contadoria, sob

---

<sup>52</sup> Um servidor é considerado em alcance quando não presta as contas dos adiantamentos que recebeu no prazo estabelecido ou quando tem rejeitadas as contas que prestou. O parágrafo único do artigo 71 do Código de

Francisco D'Áuria, havia sido de 1.577.942:309\$702, papel, e 111.493:465\$495, ouro. Como a taxa de conversão do ouro aplicada foi de 4\$567, a despesa em ouro equivaleu a 509.204:357\$916 em papel. Assim sendo, a Contadoria calculou a despesa realizada no exercício 1927 em 2.087.146:667\$618. Ora, as reduções nas despesas decorrentes dos ajustes efetuados pela comissão de revisão redundaram em um gasto acumulado de 1.623.171:201\$571 para o exercício de 1927, 463.975.466\$047 a menos do que a Contadoria havia informado, portanto. Somando a isso os ajustes efetuados nas receitas, a comissão reunida por Washington Luís apresentou um saldo de 30 mil contos para o exercício de 1927.

Além dos préstimos dos membros da comissão que criou para não deixar mal sua administração, Washington Luiz contou com os apoios daqueles na imprensa que o Correio da Manhã acusava de praticarem jornalismo palaciano. A defesa mais eloquente, talvez, tenha sido a entregue por O Paiz, em 26 de outubro de 1928. Duas colunas, lado a lado, providenciaram-na. A primeira festejou os anos do presidente, que então aniversariava. O periódico reconhecia tratar-se de data da vida íntima, mas afirmou que “[...] não seria possível dissociar-a do seu indiscutível aspecto de jubilo nacional” (FAZ..., 1928, p. 3). A palavra jubilo definia o texto: “[...] o presidente Washington Luis realiza neste momento um programa que, só elle, bastaria para justificar o jubilo que seu aniversário natalício desperta à Nação” (FAZ..., 1928, p. 3). O programa caracterizava-se pela reforma monetária, da qual o país já colhia os melhores frutos. A segunda coluna incumbiu-se de acentuar quão carnudo era um deles, o saldo orçamentário de 1927. Pode-se considera-la, de fato, hiperbólica, já que apontou um resultado que sequer o próprio Washington Luís ousara sustentar, 357 mil contos. Ora, o presidente havia apontado um superávit de 30 mil contos, aqueles encontrados pela comissão de profissionais contábeis que nomeara para escrutinar a existência da cifra anterior, de 25 mil contos. Para O Paiz, o saldo existia e era muitas vezes maior do que os 25 mil contos: “foi brilhante, brilhantíssimo, portanto, o resultado financeiro de 1927 [...]” (NOVAS..., 1928, p. 3).

Além de trocar a chefia da Contadoria, Washington Luís contava que a edição do Decreto nº 5.426, de janeiro de 1928, concorresse para evitar que os resultados orçamentários não fossem mais questionados. De fato, a norma fora editada meses antes da eclosão da crise do saldo e objetiva eliminar uma das situações que Francisco D'Áuria usara como argumento para não defender a exatidão da cifra informada ao Congresso por seu chefe: o atraso no encerramento das contas do exercício em razão da existência do período adicional. Nas mensagens ao Congresso de 1927 e 1928, Washington Luís foi taxativo ao queixar-se da demora

---

Contabilidade determinava a anulação da escrituração da despesa efetuada por adiantamento que se encontrasse em alcance e a execução fiscal do servidor por ela responsável.

no fechamento dos balanços por conta da extensão adicional do exercício financeiro. Em maio de 1928, o decreto já estava editado, mas sua aplicação teria que aguardar, pois seu artigo 9º determinava que fosse observado apenas a partir da liquidação do exercício de 1928, que se daria em 1929.

Com efeito, o decreto de janeiro de 1928 somou-se aos Decretos nº 5.623 e nº 18.554, ambos de dezembro de 1928, para efetuar o que Washington Luís denominou reforma parcial da contabilidade (BRASIL, 1929). Nesse ponto, ficou claro qual era, segundo o presidente, o papel das instituições de contabilidade pública para o desenvolvimento do país. Ele era ainda mais mediato do que o que lhe reservara Arthur Bernardes. Para este, as referidas instituições colaboravam para a prosperidade do país por meio do equilíbrio orçamentário. Para Washington Luís, elas eram instrumentais para a busca de superávits orçamentários que, por sua vez, eram meios para a obtenção da conversibilidade e da estabilização da moeda, os motores diretos do desenvolvimento econômico. Ademais, as normas e os órgãos de contabilidade pública estavam sujeitos a modificações e intervenções para viabilizar a demonstração de superávits. Washington Luís interveio na Contadoria por ocasião da querela do saldo de 1927 e, depois, reformou algumas disposições do Código de Contabilidade. Se D'Áuria fora o bode expiatório funcional, as disposições de contabilidade pública que causavam a demora na apuração do saldo foram o bode expiatório institucional da crise do saldo de 1927.

A primeira reforma foi o Decreto nº 5.426, de janeiro de 1928, que acabou com o período adicional. O exercício financeiro seria encerrado em 31 de dezembro, data limite, também, para a realização de empenhos. As despesas empenhadas e registradas no TCU até essa data seriam inscritas na dívida flutuante, em conta nominal do credor. Aquelas empenhadas e ainda não registradas na corte de contas seriam pagas pelos créditos da rubrica “exercícios findos” do orçamento do exercício seguinte (BRASIL, 1928a). O artigo 7º do Decreto nº 5.623, de dezembro de 1928, detalhou quais despesas seriam pagas pela rubrica “exercícios findos”. Não bastava haverem sido empenhadas e não registradas no TCU, teriam que ser líquidas e certas, isto é, despesas decorrentes de serviços já prestados ou obras já entregues à União para os quais não tenha havido tempo hábil para proceder ao pagamento (BRASIL 1928b). Ademais, o Decreto nº 5.426, de janeiro de 1928, especificou um cronograma para o levantamento dos balanços dos exercícios.

As contadorias seccionais tinham até 15 de fevereiro para enviar à Contadoria o balanço do exercício encerrado em 31 de dezembro. A Contadoria, por seu turno, lidaria com dois prazos. Até 15 de abril, deveria apresentar balanços definitivos de receitas e despesas, assim como de ativos e passivos, ao ministro da Fazenda. Até 30 de junho de cada ano, as contas

liquidadas do exercício anterior deveriam ser enviadas ao ministro da Fazenda para que desse andamento aos procedimentos de prestação de contas previstos nos artigos 20 e 24 do Código de Contabilidade, isto é, o envio dos balanços ao Tribunal de Contas até 30 de novembro e, depois disso, ao Congresso, para a deliberação sobre a liquidação definitiva do exercício. Sobre o novo fluxo dos balanços, Washington Luís deteve-se na mensagem que enviou ao Congresso Nacional em maio de 1929. Se D'Áuria dissera ao Correio da Manhã que não havia como saber, em abril de 1928, o saldo orçamentário do ano de 1927; em maio de 1929, o presidente asseverou que, graças ao Decreto nº 18.554, de dezembro de 1928, “[...] foi o exercício financeiro definitivamente encerrado a 31 de dezembro de 1928, e balanceado e liquidado antes de 15 de abril de 1929” (BRASIL, 1929, p. 13).

O Decreto nº 18.554, de dezembro de 1928, regulamentou disposições contidas no Decreto nº 5.426, de janeiro de 1928, e no Decreto nº 5.623, de dezembro do mesmo ano. Em termos de levantamento dos balanços definitivos dos exercícios anteriores, a norma regulamentar reforçou a obrigatoriedade do cumprimento dos prazos estipulados, sob pena de multa de 200\$ a 1:000\$, a ser imposta pelo ministro da Fazenda. O foco da medida era administrativo, consistia em evitar atrasamentos ao nível da execução e, assim, permitir que o presidente conhecesse, com precisão e rapidez, os saldos dos exercícios, sem correr o risco de ser criticado por erros decorrentes da incompletude das apurações quando prestasse contas ao Parlamento ou mandasse incinerar o papel-moeda correspondente a eventual superávit. Tratava-se, de fato, de evitar outro episódio como o de 1927. Porém, a reforma parcial da contabilidade possuía, também, um reflexo sobre sua dimensão judiciária, ou de tomada de contas pelo Tribunal de Contas.

Esse efeito foi captado pelo ministro Agenor de Roure em artigo de 1929, como mencionado linhas acima. Ele reconhecia de público o não cumprimento da liquidação dos exercícios por parte da corte de contas entre 1922 a 1929, e contava que a situação fosse revertida a partir das novas normas editadas pelo governo. Seu otimismo devia-se, vê-se agora, não apenas à fixação do prazo, mas à cominação de pena em caso de descumprimento. Para Agenor de Roure (1929), os três decretos emitidos por Washington Luís dirimiam a diferença de interpretação entre o Código de Contabilidade e o seu Regulamento, usada pelo TCU para explicar a não emissão dos pareceres sobre a liquidação dos exercícios com base nas informações que a Contadoria enviava-lhe. Em que pese o otimismo do ministro sugerir que, a partir de 1929, o TCU pudesse exarar parecer no prazo para que o Parlamento se manifestasse sobre as contas do governo, a evidência disponível indica que o controle externo dessas contas, nos termos do artigo 34, 1º, e 89 da Constituição de 1891, não chegou a se verificar. Um ano

depois do texto do ministro Roure, a carta constitucional e, conseqüentemente, o controle das contas de governo deixou de vigor. Se o desenvolvimento institucional da tomada de contas avançou restritamente na Primeira República, ele estagnou-se no Governo Provisório, como se verá no próximo capítulo.

O controle externo das contas de governo não era o foco central da reforma da legislação contábil e orçamentária levada a cabo por Washington Luís. Como se vem defendendo até aqui, o sistema de contabilidade pública ganhou ossatura ao longo da Primeira República, sobretudo de Campos Sales em diante, para servir de amparo à gestão fiscal e à obtenção e crédito externo, em sua dimensão administrativa. A dimensão de tomada das contas de governo, de alcance político, adequou-se à domesticação do Congresso nos marcos da política dos estados. Sob Washington Luís isso foi reforçado, uma vez que sua política fiscal era auxiliar dos objetivos monetários de estabilidade e conversibilidade. A gestão das informações contábeis ganhou nova importância, pois os superávits dos exercícios ditariam uma das fontes de redução do papel-moeda não conversível e sua demonstração serviria de fonte de legitimação da austeridade fiscal do governo.

A ação administrativa, no entanto, foi além de criar uma conta “exercícios findos”, estabelecer prazos para o levantamento de balanços definitivos e acabar com o período adicional. Ela alterou uma técnica que havia sido introduzida no Estado brasileiro por Manoel Alves Branco ainda em 1840, o regime orçamentário de competência por exercícios para as despesas. Esse expediente tinha relação direta com o cálculo dos resultados orçamentários, pois determinava a apropriação das despesas, assim como suas alocações a exercícios específicos.

A prática foi consagrada pelos normativos posteriores, imperiais e republicanos. O artigo 9º do Código de Contabilidade retomou, quase *ipsis litteris*, o artigo 3º do Decreto nº 41, de 1840: “pertencem ao exercício sómente as operações relativas aos serviços feitos pela ou para a União e aos direitos adquiridos por ella ou seus credores, dentro do anno financeiro” (BRASIL, 1840a, *online*). O Código acresceu-lhe, no entanto, a figura do empenho, ato que passou a determinar a criação de obrigação para União, independentemente de adimplemento de condição. O regime por exercícios que vinha de 1840 complementado pela definição do empenho como momento de reconhecimento da despesa constituiu o cerne do regime de competência orçamentária instituído pelo Código de Contabilidade de 1922. Ora, o artigo 3º do Decreto nº 18.554, de 31 de dezembro de 1928, mitigou esse regime. O dispositivo introduziu uma sutil complementação textual à definição contida no Código de Contabilidade:



Pertencem ao exercício as operações relativas aos serviços feitos pela ou para a União e os direitos adquiridos por ella ou por seus credores, no decurso do anno financeiro, **realizando-se dentro delle todas as operações de receita e despesa, excepto as determinadas nos arts. 7º e 11** (BRASIL, 1928f, *online*, grifo nosso).

O grifo sublinha o adendo. Textualmente pequena, a alteração era tecnicamente significativa, quando compreendida em conjunto com os artigos 4º e 7º. O artigo 4º determinava que, depois de 31 de dezembro de cada exercício, perderiam vigor todos os créditos orçamentários para efeitos de empenho. Isso significava que despesas que não tivessem passado pelas etapas de liquidação e pagamento, embora já houvessem sido empenhadas, teriam seus empenhos tornados insubsistentes. Para pagar essas despesas, proceder-se-ia segundo o artigo 7º, isto é, elas seriam satisfeitas por meio de recursos orçamentários do exercício seguinte, consignados na conta “exercícios findos”. Na prática, os recursos que deveriam ser reservados ao pagamento das despesas empenhadas e não liquidadas no exercício corrente não seriam transferidos ao próximo, o que hodiernamente se faz por meio do mecanismo dos “restos a pagar”. Sem serem transferidos, tais recursos passariam a compor o saldo do exercício corrente. Isso era conveniente à política monetária de Washington Luís, que previa a utilização dos saldos orçamentários como fontes para a estabilização da moeda.

Com a edição do Decreto nº 18.554, de 1928, a assunção do compromisso pelo Estado junto ao credor e a consequente reserva de recursos orçamentários (o empenho) deixavam de ser condição suficiente para a apropriação contábil da despesa pública a um determinado exercício; passou-se a requer a verificação da condição de implemento, isto é, a validação da entrega do bem e/ou serviço (a liquidação) e a consequente aquisição do direito de receber por parte dos credores da União. Como asseveraram Lobo e Moraes Junior (1941), tratava-se de uma espécie de regime de liquidação, contrário ao de competência orçamentária. O objetivo de Washington Luís, de produzir saldos orçamentários, ficava bem servido com suas reformas, uma vez que o regime de competência para os dispêndios orçamentários é fiscalmente conservador, já que determina o reconhecimento das despesas empenhadas ao exercício financeiro no qual há o reconhecimento da obrigação por parte do Estado. Sua flexibilização poderia diminuir a conjunto de gastos atribuíveis a esse período.

Das modificações induzidas pelo presidente resultava a possibilidade de forçar a diminuição das despesas de um exercício por meio de manobras de postergação da verificação dos direitos adquiridos pelos credores e fornecedores do Estado. Os pagamentos devidos a eles passariam a onerar a rubrica “exercícios findos” do exercício seguinte. Ora, politicamente, em curto prazo, essa possibilidade oferecia ao chefe do Executivo um mecanismo para melhorar os

resultados fiscais de um ano financeiro, já que parte dos compromissos ali assumidos passaria à conta do próximo ou dos próximos exercícios. Daí a conveniência da medida.

Essa conveniência foi insinuada pelo senador Paulo de Frontin, em sessão de 30 de outubro de 1928, ao tratar do parecer do projeto de lei que fixava as despesas para o exercício de 1929. Ele julgou que os números dos orçamentos encerrados não traduziam a realidade, pois eram passíveis de manipulação:

Infelizmente, os dados que são publicados oficialmente são feitos debaixo de uma orientação que não traduz a verdade dos factos [...] Nada mais fácil do que deixar de pagar contas, de não fazel-as processar, de não serem registradas pelo Tribunal de Contas, de não pertencerem, pela forma pela qual as escripturação é feita, ao exercício financeiro e este dar resultados completamente diversos da realidade (SENADO..., 1928, p. 4).

O senador Paulo de Frontin, que tinha atuação destacada na Comissão de Finanças do Senado, era defensor da política de estabilização monetária do presidente da República<sup>53</sup> e, assim sendo, não afirmou explicitamente que o presidente manipulava os orçamentos. Indicou, no entanto, o que considerava impropriedades nos levantamentos dos balanços, particularmente no de 1927. Ele se referiu à confusão entre despesas realizadas por competência e por caixa, alegando que não estava adequadamente “discriminado o que pertence ao exercício de 1927 [competência] e o que foi pago no exercício de 1927” (SENADO..., 1928, p. 4). Para o senador, a confusão na escrituração precedia o governo Washington Luís e se prestava a produzir o que denominou de regime ilusório. A possibilidade de uso do ilusionismo contábil foi incrementada pelo Decreto nº 5.426, de janeiro de 1928, que vertebrou a reforma parcial da contabilidade efetuada por Washington Luís e recebeu regulamentação por meio do Decreto nº 18.554, de dezembro de 1928. O parlamentar não se deteve nesse assunto, mas, ao explorar o tema da inexatidão dos balanços justamente no momento da crise do saldo orçamentário de 1927, claramente considerou que o Decreto nº 5.426 não concorria para dissipar as ilusões. A reforma iniciada pelo presidente em janeiro foi ignorada, e Paulo de Frontin conclamou o Congresso Nacional a revisar o Código de Contabilidade, “para que de uma vez cessem as illusões e fantasias financeiras e se atinja a verdade orçamentária” (SENADO..., 1928, p. 4).

A evidência disponível não permite avaliar se o senador tinha razão quanto à produção de ilusões sistemáticas nos balanços dos exercícios, tampouco se o presidente valeu-se das brechas abertas pelos decretos que editou para forçar, contabilmente, a melhora dos resultados

---

<sup>53</sup> Sobre Paulo de Frontin, ver verbete referente ao seu nome no Dicionário histórico-biográfico da Primeira República, do CPDOC-FGV (FRONTIN..., c2009).

orçamentários de 1928 e 1929. Entretanto, é seguro afirmar que a simples aplicação das modificações que Washington Luís induziu no sistema de contabilidade pública, sem a necessidade do recurso a artifícios protelatórios, favoreceu a obtenção de superávits orçamentários em curto prazo.

A primeira modificação guarda relação com o trabalho de revisão do saldo orçamentário de 1927, que a comissão liderada por João Ferreira de Moraes Junior realizou. Essencialmente, ele redefiniu o modo de contabilizar as receitas decorrentes da emissão de títulos de dívida externa e interna. Até 1926, a Contadoria, sob Francisco D'Áuria, não considerava esses recursos para a apuração do resultado do exercício, nos termos do artigo 82 do Regulamento do Código de Contabilidade. A partir da revisão do saldo de 1927, eles passaram a ser registrados como receitas extraordinárias, nos termos do artigo 18 do Código de Contabilidade. Isso implicou aumento do universo de receitas atribuíveis aos exercícios.

A segunda modificação com potencial para melhorar o resultado do exercício ocorreu do lado das despesas. Ao eliminar o período adicional e delimitar que as despesas que pertenciam a um exercício eram aquelas nele liquidadas, parte das despesas empenhadas era alocada para o exercício seguinte, à conta da rubrica de “exercícios findos”. Em médio prazo, o retardamento de liquidações poderia acarretar a sobrecarga dos exercícios seguintes, diminuindo-lhes os saldos, mas, em curto prazo, esse mecanismo diminuía as despesas de um dado exercício, aumentando-lhe o saldo.

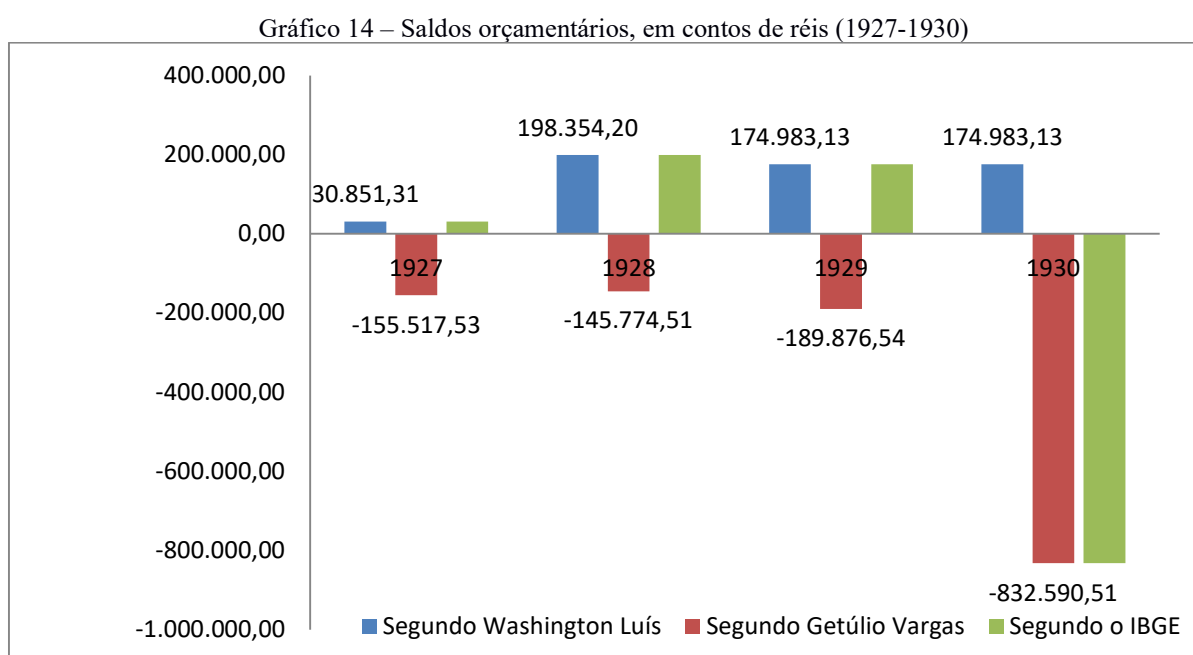
A aplicação dessas duas modificações leva-nos a segunda afirmação segura acerca dos efeitos das modificações do sistema de contabilidade pública efetuadas por Washington Luís. Elas causaram descontinuidade na forma como os balanços eram preparados até 1926 e, conseqüentemente, acabaram por prejudicar a comparabilidade temporal dos resultados fiscais ao final da Primeira República.

Pelo menos de 1922 a 1926, da edição do Código de Contabilidade à crise do saldo de 1927, os resultados orçamentários, déficits contumazes, foram calculados tendo-se em vista que as operações de crédito não faziam parte do resultado econômico. Ademais, havia um período adicional para a liquidação de despesas empenhadas até 31 de dezembro, e o regime orçamentário das despesas era o de competência, considerando-se incorrida a despesa no momento do empenho. A partir de 1927, as operações de crédito passaram a ser registradas como receitas extraordinárias, as despesas empenhadas e não liquidadas começaram a ser alocadas em contas dos exercícios seguintes. Há, pois, significativas diferenças na forma de apuração dos balanços, suficientes para impedir uma comparação precisa entre os déficits do

governo Bernardes e os superávits apontados por Washington Luís. A análise comparativa dos resultados da política fiscal conduzida pelos dois governos fica, assim, prejudicada.

O cálculo do que seriam os resultados orçamentários do governo Washington Luís caso fossem seguidas as práticas vigentes de 1922 a 1926 requereria uma análise pormenorizada dos registros de despesas dos exercícios de seu mandato, algo para além das possibilidades desta tese. No entanto, pode-se ter uma ideia do que poderiam ter sido se forem considerados os números que a Contadoria Central da República produziu ao final de 1930, a pedido do Governo Provisório, para revisar os superávits que o presidente deposto afirmara haver produzido.

O regime de 1930, mesmo considerando que Getúlio Vargas fora o ministro da Fazenda no primeiro ano do mandato do presidente Washington Luís, não hesitou em apontar déficits persistentes. A estatística posterior e retrospectiva do IBGE fez uma mescla das cifras apresentadas pelas partes. A querela do saldo de 1927, em 1931, tornou-se dos saldos, no plural, e, até hoje, encontra-se refletida nos dados estatísticos oferecidos pelo IBGE, como se vê no Gráfico 14.



Fontes: adaptado de Bouças (1950, p. 299-341) e IBGE (1990).

Note-se que o IBGE assume as cifras oficiais. De 1927 a 1929, as oferecidas por Washington Luís e consignadas em suas mensagens ao Congresso Nacional. O presidente deposto, em razão da deposição, não apresentou resultados para 1930. Para esse ano, repete-se o valor apontado pelo Governo Provisório. As discrepâncias dão-se, portanto, essencialmente entre os números de Washington Luís e os de Getúlio Vargas. A revisão pelo Governo Provisório dos saldos orçamentários produzidos por Washington Luís será explorada no próximo capítulo.

Por ora, convém sistematizar as ideias deste capítulo e, com elas, a avaliação da natureza da modernização introduzida pela Primeira República nas instituições de contabilidade pública e tomada de contas do poder central.

### 5.6 Saturno devora suas filhas

Figura 6 – Saturno, Francisco de Goya y Lucientes (1820-1823)



Fonte: Goya y Lucientes (1820-1823, *online*).

A expressão mãe extremosa foi usada por João Ferreira de Moraes Junior para identificar o que representara a Primeira República para as instituições federais de contabilidade pública. A classificação fazia parte de uma tese sobre a história da contabilidade pública brasileira que

foi publicada nos anais do Terceiro Congresso Brasileiro de Contabilidade, ocorrido em 1934. Ela bem poderia ser caracterizada como um balanço, um ajuste de contas no qual a coluna referente ao edulcorado passado maternal foi contraposta àquela reservada ao presente padrao, tão voraz quanto o Saturno de Goya.

Para o contador carioca, sob as asas da mãe extremosa, “em 1924, a contabilidade pública no Brasil tinha atingido o seu apogeo, quer quanto à instituição da tecnica a ser observada quer quanto aos órgãos que a deveriam executar [...] o que então havia era bom e perfeito” (MORAES JUNIOR, 1935, p. 262). A menção à técnica e aos órgãos não era gratuita. Eles estiveram sob ameaça durante o Governo Provisório. Em 1934, Moraes Junior tratava de defender o arcabouço institucional construído na Primeira República.

A perfeição passada sustentada por Moraes Junior deve ser creditada a um recurso discursivo, uma hipérbole que buscava sublinhar o estrago que se seguira à Primeira República. Isso distingue sua análise da que realizamos até aqui. O contador carioca situou os avanços da Primeira República em relação ao futuro dela. Nossa avaliação sustenta que é possível afirmar a existência de avanços nas instituições de contabilidade pública e tomada de contas ao longo da Primeira República, mas os tem definido, até este ponto, com relação ao seu passado, o legado imperial.

Caracterizamos a natureza da modernização que a Primeira República promoveu nas instituições de contabilidade pública e tomada de contas como um *aggiornamento* conservador. *Aggiornamento* porque a República foi além das negações com as quais os saquaremas impediram a criação de um órgão de controle externo e a codificação das normas de contabilidade pública. Conservador, porque a República criou a corte de contas, mas afastou-a do exame das contas de governo, sua função crucial no sistema constitucional de *checks and balances*; promulgou normas e instituiu serviços de contabilidade federais, desenvolvendo sua instrumentalidade para as políticas fiscal e monetária, assim como para a negociação do crédito brasileiro, mas manteve lacunas e confusões regulamentares que dificultaram o controle e a prestação de contas. Defende-se aqui que essas características atualizavam para as circunstâncias constitucionais e políticas republicanas o caráter administrativo, infenso à responsabilização política, que os saquaremas conferiram às instituições imperiais de contabilidade pública e tomada de contas.

Pode-se sintetizar em dois sentidos a modernização efetuada.

O primeiro sentido é o da tomada de contas, das relações de *accountability* financeiro. Avançou-se nisso com relação ao Império, ao se criar um órgão de controle externo formalmente autônoma com relação ao Poder Executivo. A armadura institucional liberal, no

entanto, circunscreveu-se aos dois anos iniciais do novo regime. De 1892 em diante, atualizou-se para as condições republicanas a preeminência do Poder Executivo sobre o Parlamento e, conseqüentemente, assentaram-se os limites políticos para o avanço do controle externo das contas públicas. Isso significou, por um lado, a aplicação de mecanismos diversos para não efetuar a apreciação das contas de governo e desembaraçar as ações que o Poder Executivo desejasse levar adiante apesar das impugnações do TCU. Por outro lado, a apreciação das contas de gestão, julgamentos de prestações de contas de ordenadores de despesas que não eram agentes políticos, pôde avançar. Da mesma forma, progrediu a organização interna da corte de contas, com a composição de corpo técnico e de delegações estaduais.

O segundo sentido é o da contabilidade administrativa como instrumento produtor de informações para amparar a gestão pública na busca de equilíbrio orçamentário e de crédito externo. Ele foi acentuado na administração de Arthur Bernardes e agregou outra utilidade sob Washington Luís, a de legitimar numericamente o sucesso de seu programa financeiro. Esse sentido foi prioritariamente desenvolvido e fundeava a modernização do sistema de contabilidade pública em outro pilar do pacto político estabilizador da República, aquele segundo a qual bem governar é sinônimo de bem administrar. Por essa via, incorporou-se a contabilidade administrativa aos esforços, por vezes apenas discursivos, de equilíbrio dos orçamentos e de negociações envolvendo o crédito externo do país. Ademais, o uso de órgãos da contabilidade administrativa, como a Diretoria de Contabilidade do Tesouro e a Contadoria Central da República depois, era instrumental para a fixação de limites à ação de controle das contas de governo; afinal eles funcionavam como juizes formadores das contas dos governos a que se subordinavam.

Esse desenvolvimento institucional do sistema de contabilidade pública se deu em três períodos, refletidos nos capítulos aqui dedicados à Primeira República.

No primeiro, partiu-se da maré de boa vontade de Rui Barbosa e Serzedello Corrêa, que empoderou a corte de contas, e chegou-se à reação ocorrida nos governos Prudente de Moraes e Campos Sales, que reduziu a ação do controle externo, concentrou no Poder Executivo a responsabilidade pelo equilíbrio e a verdade dos orçamentos, e assentou o Tribunal de Contas na moldura da política dos estados. Tornou-o inócuo no processo de julgamento das contas do governo, que o Congresso não levava a cabo efetivamente com base em avaliações do órgão que constitucionalmente estava incumbido de apoiá-lo nessa tarefa.

No segundo, houve a consolidação do Tribunal de Contas como instituição que, na prática, não subsidiava o cumprimento do disposto no artigo 34, 1º, da Constituição de 1891 quanto à deliberação sobre as contas de governo. Mesmo quando o Parlamento debruçou-se

sobre o assunto, em momentos de disputa política mais intensa, o resultado foi criar uma sistemática de prestação e contas na qual o poder julgado, o Executivo, mantinha a preeminência e poderia furtar-se às ações necessárias para viabilizar o julgamento. Por outro lado, avançaram as reformas do sistema administrativo de contabilidade federal, seja em 1909 e 1914. Nesse último caso, delineou-se um padrão de utilidade dos serviços contábeis federais que seria retomado sob Arthur Bernardes: subsidiar ajustes fiscais e negociações de empréstimos externos.

No terceiro, ocorreu um avanço institucional concentrado, consubstanciado na edição de normas que reformaram o Tribunal de Contas, criaram o Código de Contabilidade e seu Regulamento, a Contadoria Central da República e sua norma organizadora. A corte de contas conseguiu avançar em sua estruturação interna, mas as diferenças de interpretação entre o Código de Contabilidade e o seu Regulamento foram usadas para mantê-la onde estava, isto é, sem emitir pareceres das contas anuais de governo que subsidiassem a tomada de contas pelo Congresso. Esse, por seu turno, no espírito da política dos estados, manteve-se inerte quanto a essa atribuição constitucional. O sistema de contabilidade administrativo, de seu lado, experimentou avanço com a Contadoria, mas as avaliações da missão Montagu e os desentendimentos por ocasião do saldo de 1927 evidenciaram que, diferentemente do que Moraes Junior afirmara em 1934, nem tudo era bom e perfeito.

Com efeito, o desentendimento sobre o saldo de 1927 propeliu alterações no Código de Contabilidade em um sentido que, no curto prazo, favoreceu a busca de Washington Luís por superávits orçamentários. O presidente decidira decifrar *a fórceps* a esfinge tebana dos problemas financeiros brasileiros, com uma política de estabilização monetária e de equilíbrio orçamentário conduzida com uma rigidez de têmpera que emulava a conduta administrativa de Campos Sales. Para viabilizar seu intento, o chefe do Executivo não hesitou em interferir na Contadoria Central da República e modificar as normas de contabilidade pública.

Sob Washington Luís, o superávit dos orçamentos assumiu dimensão crítica, pois foi definido como uma das fontes para o saneamento da moeda, o objetivo precípua do governo. O órgão central do sistema de contabilidade pública, a Contadoria, esteve no centro da crise sobre o saldo orçamentário de 1927 e foi dragada por uma disputa que objetivava conferir legitimidade numérica ao programa do presidente, por meio da evidenciação contábil de superávits. Com os superávits orçamentários que alegou entregar e com a fixação de uma paridade para o mil-réis, Washington Luís contava haver decifrado a esfinge financeira que, segundo o relatório da Comissão Especial da Câmara dos Deputados de 1917, ameaçava devorar as instituições republicanas.



Ironicamente, as instituições da Primeira República, acabaram devoradas ao final do seu governo, assim como o Saturno imortalizado na pintura negra de Goya fazia com seus filhos. Não se deve, contudo, creditar a queda do regime unicamente às dificuldades financeiras internas. Como notou Abreu (1999), a crise de 1929 foi uma razão importante para a deposição de Washington Luís, dado que acarretou 30% de perda nos termos de troca do comércio exterior do país e 40% de diminuição da capacidade de importar. Ora, como o comércio importador era a principal atividade tributada pela União, a crise econômica tornou-se financeira, com forte impacto no orçamento federal. Os representantes do Governo Provisório, como Oswaldo Aranha, Valentim Bouças e o próprio Getúlio Vargas não vacilaram em usar o argumento da crise financeira para condenar o velho regime, como se verá adiante.

Há vasta bibliografia que discute as razões para o movimento político de 1930, para além das econômicas e financeiras. Não nos cabe revisá-la aqui. Nos limites desta tese, cumpre desenvolver a ideia segundo a qual o final da Primeira República se deu justamente sob o governo daquele que, ao equilibrar os orçamentos e fixar uma paridade para o mil-réis, reivindicava haver solucionado o enigma da esfinge tebana que ameaçava sua existência, segundo os parlamentares de 1917.

A reivindicação de Washington Luís impactou diretamente os serviços contábeis federais. O presidente fez da política fiscal uma auxiliar de seu programa de estabilização monetário. A inadequação, a seu ver, das instituições de contabilidade pública para fornecer rapidamente o valor preciso dos saldos orçamentários levou-o a intervir na Contadoria Central da República e modificar o Código de Contabilidade. Agenor de Roure, ministro do TCU, vislumbrou na reforma induzida pelo presidente o caminho para que a corte, pela primeira vez, subsidiasse o Parlamento no julgamento das contas do governo. Isso, todavia, não ocorreu. Essas medidas, sustentamos, se inseriram no bojo da modernização conservadora das instituições de contabilidade pública e tomada de contas realizada na Primeira República. Washington Luís fortaleceu o uso da Contadoria como instrumento para a consecução dos objetivos de seu programa econômico, ao preço de introduzir alterações que acabaram lançando dúvidas sobre o sucesso de sua gestão fiscal e prejudicando a comparabilidade das informações no tempo.

O preço das ações de Washington Luís no campo da contabilidade pública foi cobrado pelos vitoriosos de 1930, que instrumentalizaram a Contadoria Central da República com objetivo oposto ao do deposto. O ex-presidente havia intervindo no órgão central de contabilidade para que ele legitimasse com evidenciações contábeis os superávits orçamentários que alegou produzir em sua gestão. O Governo Provisório empregou a

Contadoria para deslegitimar numericamente a política financeira do quadriênio anterior e, ao mesmo tempo, justificar as dificuldades financeiras que enfrentava. Para tanto, determinou uma revisão das contas do mandato de Washington Luís, que concluiu pela inexistência de superávits orçamentários entre 1927 e 1929.

As ações do Governo Provisório quanto à contabilidade pública foram a motivação para que João Ferreira de Moraes Junior se referisse à Primeira República como uma mãe extremosa. Como se verá, as filhas dessa mãe, as instituições de contabilidade do setor público federal, estiverem em perigo nas mãos de um pai que ameaçou devorá-las, a exemplo do que fizera com outras instituições do regime decaído. Tão grave foi a ameaça de voracidade do novo tempo que Moraes Junior estilizou-a na forma de uma metáfora infernal. Ela será a entrada por meio da qual avançaremos a complementação desta tese, argumentando que a modernização conservadora da Primeira República em termos de contabilidade pública e tomada de contas representou um avanço não apenas com relação ao legado do Império, mas também se comparada às ações do Governo Provisório.

## 6 DE BELZEBU A LEVIATÃ, CONTABILIDADE PÚBLICA DE 1930 A 1937

*O novo regimen instituído, pela força das armas, em outubro de 1930, nada encontrou por fazer; quanto à contabilidade pública no Brasil. O que então havia era bom e perfeito. Mas o desejo de aperfeiçoar alguma coisa, levou os dirigentes àquella triste situação attribuída a Belzebuth: – de tanto querer embellezar o nariz do filho, dizem que o achatou irremediavelmente (MORAES JUNIOR, 1935, p. 262).*

*Só louvores merece, pois, o Governo do Dr. Getúlio Vargas pelo bello exemplo que deu aos governos passados e futuros, instituindo corajosamente, sinceramente, a prestação effectiva de contas ao legislativo (CÂMARA..., 1937b, p. 35.474).*

As duas epígrafes acima pertencem a textos assinados por João Ferreira de Moraes Junior. Separadas por três anos, elas conferem tanto a dimensão da mudança de opinião de seu autor com relação às medidas de Getúlio Vargas no âmbito das instituições de contabilidade pública e tomada de contas como a própria acomodação dessas instituições a uma realidade de poder centralizada e crescentemente autoritária.

A primeira é parte de um balanço queixoso que Moraes Junior efetuou no Terceiro Congresso Brasileiro de Contabilidade em maio de 1934 e que foi publicado no ano seguinte. Sua metáfora infernal foi elaborada dois meses antes da promulgação da Constituição de 1934. O contador carioca denunciou a voracidade dos senhores do novo tempo com relação às instituições de contabilidade pública constituídas durante a Primeira República. A figura de linguagem que usou reforçava essa ideia ainda que involuntariamente. Belzebu, além de pai de um filho cujo nariz esteticamente desfavorecido o contador usou para simbolizar as reformas do Governo Provisório, é o demônio da gula segundo a categorização elaborada pelo jesuíta Peter Binsfeld em 1589. A preocupação com o apetite institucional voraz dos primeiros anos da Era Vargas com relação ao Código de Contabilidade e à Contadoria Central da República, no entanto, logo cedeu espaço à tentação de Leviatã.

Quatro meses antes do advento do Estado Novo, o mesmo Moraes Junior rendeu-se à sedução do demônio que simbolizava o Estado forte para Hobbes, a reencarnação da serpente que teria tentado Adão e Eva na classificação de Binsfeld. A segunda epígrafe foi extraída do voto que o contador carioca proferiu em 14 de julho de 1937, na condição de deputado federal membro da Comissão de Tomada de Contas da Câmara dos Deputados, para desconstituir o parecer emitido pelo Tribunal de Contas da União, que recomendava a reprovação das contas do governo referentes ao exercício de 1936.

O movimento que as epígrafes permitem captar, para além das opiniões pessoais de Moraes Junior, constitui o cerne deste capítulo. Trata-se do controle do chefe do Poder Executivo sobre as instituições de contabilidade pública e de tomada de contas como, até então,

apenas o imperador tivera, mas sem os biombos políticos de verniz liberal de que ele se valeu. A Era Vargas desconstituiu sem cerimônias o que a Primeira República constituiu conservadoramente, valendo-se das sofisticções de um anel de Giges institucional para assentar a preponderância fática do Poder Executivo sobre o destino das contas públicas, apesar das disposições liberais da Constituição 1891, que previam *checks and balances*. Ao fechar o Parlamento no começo e no final do período a que se dedica este capítulo, Getúlio Vargas tornou despiciendas argumentações políticas do tipo a que os saquaremas recorreram para negar existência a um tribunal de contas e não realizar a codificação das normas de direito financeiro. Desnecessárias, também, tornaram-se as estratégias empregadas pelos oligarcas conservadores da Primeira República para impedir que a codificação da contabilidade pública e o funcionamento da corte de contas concorressem para o avanço do *accountability* do Poder Executivo central quanto às contas de governo.

Este capítulo pretende explicar como, em sete anos, a crueza das armas e a escalada autoritária representaram um retrocesso para as instituições de contabilidade pública e tomada de contas com relação ao que, limitadamente, avançara na Primeira República. Argumenta-se, no entanto, que não houve um retorno ao tipo de sistema centralizador vigente no Império. Assim o entendemos não apenas porque o Tribunal de Contas, o Código de Contabilidade e a Contadoria Central continuaram a existir, apesar das muitas retalhações a que foram submetidos, mas porque mudaram os tempos e, com eles, a natureza da centralização. Se, em muitos aspectos, há, na historiografia, autores que sustentam a existência de uma modernização conservadora na Era Vargas<sup>54</sup>, para o assunto que se discute nesta tese – as instituições de contabilidade pública e tomada de contas – defende-se que houve, antes, uma transição do *aggiornamento* conservador da Primeira República para um *indietreggiamento*, um retrocesso, autoritário.

A noção de modernização conservadora foi utilizada por Barrington Moore Junior, em *As origens sociais da ditadura e da democracia* (1975), para tratar do desenvolvimento no capitalismo no Japão e na Alemanha. No Brasil, ao longo do ciclo da ditadura civil-militar de 1964-1985, essa ideia foi utilizada para compreender as transformações disparadas pela revolução de 1930. Vianna, em *Liberalismo e Sindicato no Brasil* (1999)<sup>55</sup> estabeleceu diálogo como Moore Junior para tratar da revolução pelo alto, nem tão revolucionária assim, que teria

---

<sup>54</sup> Isso aparece pioneiramente em Vianna (1999), mas também em Pomar (1999). Reis (1982), todavia, sustenta que a natureza e o crescimento do Estado durante a Primeira República, permeável aos interesses agrários, sugerem que as bases para uma modernização autoritária já haviam sido lançadas antes de 1930.

<sup>55</sup> A primeira edição é de 1976.

encaminhado um desenvolvimento capitalista caracterizado pelo corporativismo e a busca de harmonização entre as classes. A presente tese não emprega as expressões modernização conservadora e *aggiornamento* conservador nesse amplo sentido. Nesta tese, elas designam a atualização da centralidade do Poder Executivo para as instituições de contabilidade pública e tomada de contas, algo que, no entanto, permitiu a produção de avanços incrementais tanto para as normas gerais de contabilidade do setor público federal como para os serviços contábeis e de controle externo da União, nomeadamente a Contadoria e o TCU. Por oposição a essa noção de *aggiornamento* se dá o *indietreggiamento* autoritário da Era Vargas, um retrocesso em triplo sentido: na dimensão do espaço público disponível para a deliberação das questões atinentes às instituições de contabilidade pública e tomada de contas, na utilidade das ferramentas de contabilidade pública como apoio à gestão fiscal e na desestruturação de um sistema de controle externo das contas públicas.

Esse recuo deu-se em dois tempos, que estão refletidos na ordem das seções que se seguirão. Primeiro, entre 1930 e 1934, o foco das ações foi concentrado nas instituições de contabilidade administrativa. Sem o funcionamento do Poder Legislativo, o TCU não tinha mais a função de enviar sua análise das contas de governo ao Parlamento. Por outro lado, houve reformas no Código de Contabilidade, disparadas pela necessidade de crédito externo e de ajuste fiscal. Além disso, a existência da Contadoria Central da República foi ameaçada. Segundo, de 1934 a 1937, uma projetada reforma do Código de Contabilidade não prosperou, mas a corte de contas ganhou centralidade com o corpo legislativo em funcionamento. Suas atribuições estavam na Constituição de 1934 e houve uma reforma do seu Regulamento em 1935, mas seu parecer contrário à aprovação das contas do governo referentes ao exercício de 1936 foi impiedosamente desconstruído no Parlamento às vésperas de seu próprio fechamento.

A próxima seção trata da reforma do Código de Contabilidade em 1931 e de sua reversão parcial em 1933, uma das razões para Moraes Junior lembrar-se da feiura do nariz do filho de Belzebu.

## 6.1 Sobre o terceiro *funding loan* e os novos regimes

*O mesmo regime [de gestão] adota a Bélgica [...] a Bélgica é tão grande que um de seus valorosos soldados de pulmão mais forte, gritando em uma fronteira pôde bem ser ouvido na outra. (OLIVEIRA, 1932, p. 363).*

João Ferreira de Moraes Junior desancou as reformas que o Governo Provisório realizou nas instituições de contabilidade de pública em uma tese apresentada ao Terceiro Congresso

Brasileiro de Contabilidade, que discutia a evolução histórica da contabilidade pública no Brasil e foi relatada por Francisco D'Áuria. Poder-se-ia dizer, no entanto, em homenagem à profissão dos debatedores, que se tratava de um balanço.

Um balanço com duas colunas comparativas, representantes de dois exercícios distintos, a Primeira República e o Governo Provisório. Sabe-se, do capítulo anterior, que Moraes Junior tinha e havia aquela por mãe extremosa, que teria produzido resultados bons e perfeitos. Para ele, no entanto, os 41 anos do regime decaído não foram igualmente prolíficos; havia um recorte no período. De 1914 a 1924, dez anos áureos teriam valido por um renascimento contábil brasileiro. Precisamente, os lustros compreendidos entre a Comissão das Partidas Dobradas e o Regulamento da Contadoria Central da República, passando pelo Regulamento Geral da Contabilidade Pública. Em suas palavras, tanto fora feito que “[...] nada mais ficou por fazer” (MORAES JUNIOR, 1935, p. 261). A reivindicação de perfeição, no entanto, não encontrava respaldo nos fatos, como se depreende da leitura dos capítulos anteriores. Ela consistia em artifício retórico para efetuar o contraste com o Governo Provisório, e isso se pode apreender no salto temporal que Moraes Junior operou em seu balanço histórico. De 1924, ele foi para 1931.

Sugeria-se com isso, implicitamente, a inexistência de avanços na contabilidade pública no final da vida de sua zelosa mãe e omitia-se o desgaste decorrente da querela do saldo orçamentário de 1927, assim como a pequena reforma contábil que Washington Luís patrocinara com o intuito de favorecer a demonstração de superávits orçamentários. O que importava na argumentação de Moraes Junior em 1934 não eram os escolhos de Cila do velho regime, mas os de Caríbdis do novo, que considerava, em termos contábeis, “um verdadeiro desastre!” (MORAES JUNIOR, 1935, p. 263).

Efetuada em 1934, tratava-se, pois, de uma avaliação *ex-post-facto*. No calor dos acontecimentos, a recepção da “revolução de 1930” e do novo governo foi outra entre as lideranças contábeis de São Paulo e do Rio de Janeiro. O IPC, por meio de sua revista, publicou nota sóbria. Seu presidente, Pedro Pedreschi, afirmou que o evento político não afetara a associação que presidia, cujo tradicional posicionamento era de alheamento quanto às disputas políticas. No entanto, no espírito de colaboração com os governos, não importa quem os liderasse, ofereceu-se para cooperar com a Secretaria do Interior do estado de São Paulo na elaboração do plano de standardização da contabilidade das prefeituras paulistas (PEDRESCHI, 1931). A Revista Brasileira de Contabilidade, do Rio de Janeiro, pelas palavras de Ubaldo Lobo, disse adotar posição semelhante à congênere paulista, de não se imiscuir em questões políticas, mas não se conteve e resolveu ecoar a revolução, “[...] que victoriosa vae

alterar as bases políticas nacionais, moralizar a administração pública, reorganizar as finanças pátrias” (LOBO, 1930, p. 445).

Quando o Governo Provisório, no entanto, atacou a questão das finanças pátrias e reformou a contabilidade pública, o resultado não agradou o consócio de Ubaldo Lobo no IBC, João Ferreira de Moraes Junior. Ele dirigiu sua dura avaliação de 1934, essencialmente, às alterações efetuadas no Código de Contabilidade, sobretudo as decorrentes do Decreto nº 20.393, de 10 de setembro de 1931 (BRASIL, 1931d), produzidas no bojo da renegociação da dívida externa brasileira.

A edição desse decreto é a razão de ser da ácida referência que Manoel Marques de Oliveira fez ao tamanho da Bélgica, com a qual abrimos esta seção. Na tese que defendeu no Segundo Congresso Brasileiro de Contabilidade, em 1932, o contador-geral interino da República discutiu aquilo que considerava uma inconveniência introduzida pela norma, o regime de contabilização orçamentária por gestão, isto é, caixa. Segundo essa técnica, as despesas deveriam pertencer ao ano fiscal em que fossem pagas, ainda que os empenhos que as ensejassem tivessem ocorrido em período anterior. Para Manoel Marques de Oliveira (1932), o regime de gestão não era ruim em si. Contudo, para funcionar, exigiria que a comunicação das estações arrecadoras e pagadoras com a Contadoria Central fosse rápida e eficiente, o que, na prática, não se verificava no Brasil. O país, ademais de não possuir meios de transportes e comunicações na quantidade e qualidade exigidas para o rápido fluxo de informações, era grande. Daí ter sobrado sarcasmo para a Bélgica, nação que adotava o regime de gestão de modo coerente com as facilidades da sua exígua extensão e as possibilidades da sua eficiente infraestrutura.

Mas o fato era que o decreto nada tinha a ver com a Bélgica. A questão ali era a Inglaterra, país que também adotava o regime de gestão. Isso não escapava ao contador-geral. Para Manoel Marques de Oliveira (1932), tal forma de contabilização e controle das receitas e das despesas era viável entre os ingleses em razão de os mesmos possuírem os melhores meios de transportes e comunicações do mundo. Entretanto, aquilo que havia na Inglaterra e que acabou por conduzir o governo federal brasileiro à contabilidade por gestão não eram os telégrafos ou as vias férreas, mas o dinheiro. Os banqueiros ingleses detinham-no. O governo brasileiro necessitava dele.

A situação das finanças públicas federais, estranguladas em meio aos efeitos do *crash* de 1929, acabou por conduzir ao Decreto nº 20.393, de 1931. As Tabelas 11 e 12 a seguir permitem vislumbrar a natureza das dificuldades da União.

Tabela 11 – Saldo comercial e taxa implícita de câmbio em mil-réis por libra-ouro (1928-1930)

<b>Exercícios</b>	<b>Saldo em contos de réis</b>	<b>Saldo em milhares de libras-ouro</b>	<b>Taxa implícita de câmbio</b>
1928	275.283	6.757	40,752
1929	332.774	8.178	40,710
1930	563.649	12.127	43,992

Fonte: BGE (1990, p. 570).

Tabela 12 – Resultados orçamentários segundo o IBGE, em contos de réis (1928-1930)

<b>Exercícios</b>	<b>Receita arrecadada</b>	<b>Despesa realizada</b>	<b>Resultado</b>
1928	2.216.513	2.018.158	198.355
1929	2.399.600	2.224.617	174.983
1930	1.677.952	2.510.542	-832.590

Fonte: IBGE (1990, p. 617).

O valor de importações, em 1930, perfazia 63,43% do total de aproximadamente três milhões e novecentos mil contos de réis comprados em 1928. Como essa atividade consistia na maior fonte de recursos da União, não é de se estranhar a queda da receita arrecadada no mesmo período. Ela foi menos do que proporcional à diminuição das importações, posto que compensada pelas entradas provenientes de outras fontes, porém ainda assim significativa. Em 1930, arrecadou-se 75,70% do montante recolhido em 1928, ano imediatamente anterior à crise. As despesas federais, por outro lado, eram, em 1930, 24,90% superiores às efetuadas em 1928. O resultado foi, pois, um expressivo déficit na execução orçamentária. Para piorar, como evidencia a taxa implícita de câmbio apresentada da Tabela 11, o mil-réis começou a ser pressionado a partir de 1929. A desvalorização ulterior da moeda passou a exigir maiores quantidades dela para o pagamento do mesmo estoque de dívida externa.

Esses fatores, por si, já colocavam pressão na situação externa e fiscal do Brasil, mas não esgotavam as dificuldades. Se, como se infere da Tabela 11, a balança comercial ainda mantinha superávitaria, o desafio, para o Governo Provisório era o comportamento de outros componentes do balanço de pagamentos. Como a Tabela 13 a seguir mostra, Getúlio Vargas herdou um déficit em 1930. Em 1931, o superávit foi verificado apenas depois de considerada a conta de chegada “Erros e Omissões”. O presidente viu-se, pois, na contingência de renegociar a dívida externa brasileira.



Tabela 13 – Balanço de Pagamentos, em milhões de dólares (1930-1931)

<b>Contas</b>	<b>1930</b>	<b>1931</b>
A. Balança Comercial	93,9	127,5
B. Balança de Serviços	- 172,9	- 123,4
C. Transações Correntes (A+B)	- 79,0	4,1
D. Balança de Capitais	54,4	- 9,5
E. Resultado Parcial (C+D)	- 24,6	- 5,4
F. Erros e Omissões	- 91,5	21,2
G. Superávit (+) ou déficit (-) (E+F)	- 116,1	15,8
<b>Demonstrativo do resultado</b>		
H. Haveres de curto prazo [(-) = aumento]	116,1	- 15,8

Fonte: adaptado de IBGE (1990, p. 581).

Em 1930, o vultoso resultado negativo ocorreu a despeito da entrada de capitais externos, insuficiente para compensar o expressivo déficit com os serviços, de US\$ 172.900.000, causado, sobretudo, pelas remessas ao exterior das rendas dos capitais aplicados no Brasil, que alcançavam US\$ 123.400.000. Ali estavam incluídos os juros da dívida pública externa. Em 1931, às saídas avultadas consignadas na balança de serviços somou-se o resultado negativo da balança de capitais. O saldo das transações do país com o mundo, no entanto, foi positivo, garantido pela balança comercial e pelos ajustes evidenciados na conta de erros e omissões. O problema passou a ser a balança de capitais, cujo comportamento deficitário, iniciado em 1931, persistiria até 1934.

A Tabela 14, abaixo, desagrega o item “D” da Tabela 13, para evidenciar a composição da balança de capitais no começo do Governo Provisório.

Tabela 14 – Balança de capitais, em milhões de dólares (1930-1931)

<b>Contas</b>	<b>1930</b>	<b>1931</b>
D. Balança de Capitais	54,4	- 9,5
D.1. Capitais privados de longo prazo	9,7	—
D.2. Capitais privados de curto prazo	—	—
D.3. Capitais públicos de longo prazo	75,3	29,5
D.4. Amortizações (dívida pública externa)	- 30,6	- 39,0

Fonte: adaptado de IBGE (1990, p. 581).

Como se depreende dos números acima, o principal escoadouro de divisas, responsável pelo comportamento da balança de capitais, era precisamente a amortização da dívida pública externa, não contrabalanceada pela entrada suficiente de novos empréstimos ou investimentos externos em 1931. Se se considera que os juros da dívida contribuía grandemente para o caráter deficitário de outra balança, a de serviços, vislumbra-se o peso da dívida pública para as contas externas do Brasil. A fim de efetuar os pagamentos de seus serviços, o governo necessitava valer-se de uma quantidade crescente de mil-réis para comprar moeda estrangeira,

já que brasileira desvalorizava-se em face da libra e do dólar<sup>56</sup>. Encontrar essa quantidade adicional de dinheiro nos orçamentos, entretanto, constituía um desafio, já que os resultados fiscais não eram favoráveis.

O Governo Provisório, em face do colapso da Caixa de Estabilização, da desvalorização da moeda brasileira e das dificuldades do balanço de pagamentos, viu-se na premência de conseguir um terceiro empréstimo de consolidação da dívida externa, sob pena de *default*. Antes de obtê-lo, no entanto, foi preciso negociar com uma missão chefiada por Otto Niemayer, do Banco da Inglaterra. A reforma que o Decreto nº 20.393, de 10 de setembro de 1931, introduziu no Código de Contabilidade decorreu das recomendações dessa missão.

Com efeito, a reforma do Código de Contabilidade foi uma das poucas modificações institucionais induzidas por Niemayer. Sua efetivação, no entanto, foi precedida por longas negociações, nas quais os contadores cuja atuação pública remontava à Comissão de Partidas Dobradas de 1914 não influíram. Manoel Marques de Oliveira, Francisco D'Áuria e João Ferreira de Moraes Junior não foram além de tornar públicas suas objeções nos Congressos Brasileiros de Contabilidade de 1932 e 1934. O contador com participação efetiva nas negociações não pertencia ao grupo de profissionais de elite do Rio de Janeiro e de São Paulo envolvido com o desenvolvimento das instituições de contabilidade pública federal. Diferente deles, que eram contadores e servidores públicos, Valentim Bouças era um contador empresário.

Bouças foi mencionado no capítulo anterior, que antecipou sua condenação à política financeira da Primeira República, o regime sob qual os seus negócios floresceram. A longa trajetória de Bouças, empresarial e de serviços prestados ao governo brasileiro, foi abordada por Margalho (2015), em tese que discutiu suas ações e as de Euvaldo Lodi enquanto intelectuais orgânicos do empresariado brasileiro durante os governos Vargas (1930-1945). O próprio Bouças facilitou a tarefa de rastrear seus passos, já que era *habitué* nas colunas dos diários cariocas e foi ativo na compilação dos trabalhos que liderou no Estado. Finanças do Brasil (1932-1957) contém 20 volumes. Há, ainda, os três volumes dos Estudos Econômicos e Financeiros (1953, 1955), além de sua História da Dívida Externa (1946, 1950) e outros. O guarda-livros santista criou, também, um periódico ativo entre 1936 e 1962, o Observador Econômico e Financeiro. De sua edição comemorativa de 25 anos (PERFIL..., 1961) retiramos as informações que introduzem Bouças.

O perfil que o periódico apresentou de seu fundador é um panegírico, que começa por compará-lo a outro empresário, o icônico Irineu Evangelista de Sousa.

---

<sup>56</sup> Como nota Abreu (1990, p. 75), “a crise cambial tornou inviável a continuação do pagamento integral do serviço da dívida, pois tal pagamento envolveria uma proporção excessiva do saldo comercial”.

Assim, sendo hoje Valentim Bouças um homem cumulado de honrarias, alto representante do mundo dos negócios, técnico em organização e finanças, incumbido das mais elevadas missões oficiais no Brasil e no exterior, orgulha-se de sua origem. É um autêntico self-made man. Como Irineu Evangelista, o Barão de Mauá, ou como Luís Tarquínio, "o Mauá baiano", poderia dizer que veio do nada (PERFIL..., 1961, p. 7).

*Self-made man*, mas humanista, eis a definição que lhe é conferida. Primeiro, por ter conseguido, apenas com arrojo e vontade de trabalhar, a representação da IBM no Brasil, por meio da qual comercializava as máquinas e os serviços *Hollerith*. Segundo, por colocar-se a serviço do país, desinteressado de salário após obter êxito justamente na consecução de contratos com o Estado.

Essa relação era incontroversa para o próprio Bouças, que teve uma fala reproduzida no elogioso perfil:

É uma pequena retribuição que dou ao Estado, à Nação, pois minha ascensão no mundo dos negócios se processou, no início, na esfera estatal. O Estado, como meu freguês, como comprador de produtos que eu importava ou fabricava, me deu muito a ganhar, e eu prosperei, desenvolvendo minhas atividades também na esfera particular. Agora, trabalhando de graça para o Estado, eu estou dando a êle um certo interêsse, uma certa participação nos lucros de minhas atividades econômico-financeiras (PERFIL..., 1961, p. 10).

Muitos de seus contemporâneos, no entanto, viam controvérsias. O próprio Bouças, frise-se, em uma ocasião pelo menos, evidenciou a incompatibilidade entre os dois tipos de relação que mantinha com o freguês, ao mesmo tempo fornecedor e servidor comissionado. Em março de 1931, quando já aplainara o terreno de seus laços com o novo regime, o representante da *Hollerith* foi nomeado pelo ministro da Fazenda, José Maria Whitaker, para compor uma comissão de sindicância criada para estudar a reorganização do Tesouro Nacional (UMA COMISSÃO..., 1931). O *Correio da Manhã*, no dia seguinte, fustigou a decisão do ministro:

O sr. Whitaker, porém, quebrou essa praxe [nomear funcionários de repartições diferentes daquela que é sindicada], designando para fazer a devassa no Tesouro um funcionário da mesma repartição, um do Banco do Brasil, um do 'Imposto de Renda', e outro do Serviço *Hollerith*, os dois últimos contratantes com o Tesouro [...] (AS SYNDICÂNCIAS..., 1931, p. 4).

Bouças entendeu muito bem essa inconveniência e logo apresentou sua renúncia à comissão. O Senhor Whitaker não se convencera de qualquer conflito de interesses. Em carta ao presidente Vargas, de 04 de março, o ministro informou-o sobre o andamento da sindicância no Tesouro Nacional e o pedido de dispensa de Bouças, "[...] cuja nomeação tinha causado alguma estranheza, por motivos que não eram do meu conhecimento" (WHITAKER, 1931, n.

p.). Não seria a última vez que a imprensa exploraria a dupla condição do contador santista. O Diário de Notícias de 1º de dezembro de 1932, por exemplo, em caixa alta e negrito, questionou se o escandaloso contrato da *Hollerith* com a Central do Brasil seria reformado em 1933. O Diário mostrava-se perplexo com a demissão de funcionários dos quadros da empresa, jogados “impiedosamente à rua” enquanto eram preservados os contratados pelo Senhor Valentim Bouças (O ESCANDALOSO..., 1932, p. 4). Mais de uma vez, portanto, o “certo interesse” que Bouças concedia ao Estado valeu pelo que, de fato, era: um contubérnio de interesses, no qual os serviços gratuitamente prestados alimentavam as relações certas, que contribuíam para manter os seus contratos.

Esses eram o cerne de sua relação com o Estado. Bouças rondava os serviços públicos, como representante da empresa IBM, vendedor das máquinas e serviços *Hollerith*, desde os anos 1920. O contador e empresário santista conseguira a representação da IBM no Brasil em 1917, ainda sob a denominação *Computing Tabulating Recording Co* (CTR), e assumiu a condição de gerente-geral da subsidiária brasileira da IBM em 1924. Esta obteve autorização federal de funcionamento pelo Decreto nº 16.757, de 31 de dezembro, assinado por Arthur Bernardes (ESPINA, 1998)<sup>57</sup>. Adentrada a terceira década do século XX, o prestígio dos serviços *Hollerith* avançou. Seu primeiro contrato público foi celebrado com a Diretoria da Receita Pública do Ministério da Fazenda, em 1923, no governo Bernardes.

O instrumento contratual foi publicado no Diário Oficial da União de 21 de fevereiro de 1924. Ali, o *self-made man* humanista era ainda identificado como guarda-livros e contador, diplomado pela Escola de Comércio José Bonifácio de Santos, técnico especialista do método *Hollerith*. Pelo acordo, Bouças instalaria, por sua conta, as máquinas e os acessórios necessários para classificar a arrecadação de direitos aduaneiros por classes, artigos e subdivisões, conforme definido no Decreto nº 3.617, de 19 de março de 1900 (BRASIL, 1924d). Tratava-se de um primeiro contrato polpudo, já que Bouças instalaria os equipamentos nas alfândegas do Rio de Janeiro, de Santos, de Porto Alegre, da Bahia, do Recife e do Pará. Seu alcance, portanto, era nacional. Dali em diante, os acordos com o governo federal se estenderam para outros serviços, como a Casa da Moeda (PARA..., 1930).

Diferentemente de D’Áuria, de Levy Magano e de Horácio Berlinck, o paulista Bouças não fazia parte do grupo de lideranças contábeis de São Paulo, tampouco esteve nas articulações deste grupo com o carioca durante a Primeira República. Participou do Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade sem destaque. Não há, nos anais do evento, menção a tese que tenha

---

<sup>57</sup> Além deste texto de 1998, Espina discutiu a trajetória da IBM e, por conseguinte, de Bouças, que dirigiu a subsidiária brasileira até 1949, em texto de 1996 (ESPINA, 1996).

defendido. A notícia de sua participação foi dada por O Paiz (A SESSÃO..., 1924). Na sessão de encerramento do evento, usou a palavra para discutir a prorrogação do mandato da comissão de redação, responsável por sistematizar os relatórios e moções emanadas do Congresso, a última das quais solicitava ao Parlamento Nacional que prestigiasse os esforços de reconstituição financeira da nação, levados a cabo pelo Poder Executivo e que somente poderiam ser assegurados inteiramente com o concurso da contabilidade.

De fato, a ação de Bouças à época concentrava-se basicamente na venda de máquinas e serviços *Hollerith* ao Estado, mas sua relação com a “reconstituição financeira da nação” não tardaria. Seu primeiro contrato ocorreu precisamente quando D’Áuria já era contador-geral da República; Manoel Marques de Oliveira, funcionário da Contadoria Central; Carlos Levy Magano, diretor do Tesouro Paulista; e João Ferreira de Moraes Junior, oficial do gabinete do ministro da Fazenda. Em 1931, a situação se inverteu. D’Áuria, já aposentado pelo estado de São Paulo, ocupara a Diretoria da Fazenda do Distrito Federal por pouco tempo; Manoel Marques de Oliveira era o contador-geral interino cuja opinião não fora observada quando da reforma do Código de Contabilidade; e João Ferreira de Moraes Junior fora posto em disponibilidade pelo Ministério da Fazenda. Quanto ao representante da IBM no Brasil, transformara-se em negociador da dívida externa, processo que conduziu à reforma do Código de Contabilidade, e coordenador da Comissão de Assuntos Financeiros e Econômicos dos Estados e Municípios.

O percurso não se deu sem percalços, no entanto. Dadas as suas relações estreitas com as autoridades da velha República, Bouças foi, inicialmente, alvo de suspeita por parte de Oswaldo Aranha, que determinou a retirada das máquinas da *Hollerith* da Imprensa Nacional em dezembro de 1930 (MARGALHO, 2015). Com efeito, a ação foi antecedida, em novembro, dias apenas após a posse de Vargas, da recusa de registro do contrato celebrado entre Bouças e o Ministério da Fazenda no antigo regime, para a execução de serviços na Imprensa Nacional (BRASIL, 1930b).

O contador santista, entretanto, esmerava-se para construir seu capital social tanto quanto para defender o econômico, haja vista o entrelaçamento de ambos. Em 04 de novembro de 1930, prestigiou a cerimônia de posse, simples segundo o Correio da Manhã (A POSSE..., 1930), do ministro da Fazenda José Maria Whitaker. Em 18 de dezembro de 1930, conseguiu ser recebido por Getúlio Vargas no Catete, conforme noticiou o Diário Oficial do dia posterior (BRASIL, 1930c). Com isso, rapidamente, as relações com o Governo Provisório foram se estreitando.

Valendo-se das informações que possuía das contas nacionais, por força da inserção de seus serviços no Ministério da Fazenda, Bouças fez publicar, no *Jornal do Commercio* de 27 de janeiro de 1931, extenso artigo intitulado “A Revolução e a situação financeira do Brasil, em face das dívidas externas da União, Estados e Municipalidades”. Os resultados foram rápidos. Já em 11 de fevereiro de 1931, o *Diário Oficial da União* publicou a recusa dos Correios a uma oferta efetuada pela Sociedade Anônima Casa Pratt. Ela se propunha a fornecer máquinas *Powers* para os serviços de estatística da empresa, em competição com as máquinas *Hollerith*. A resposta foi burocraticamente seca: “[...] a diretoria dos Correios informa não pretender se utilizar de máquinas dessa natureza” (BRASIL, 1931g, p. 2.095).

Bouças fora exitoso não apenas em defender sua posição privilegiada de fornecedor do governo federal, conseguira mesmo ser absorvido na questão que fora objeto de seu artigo no *Jornal do Commercio*. Tornou-se negociador junto à missão Niemeyer, que avaliava as condições de concessão de um empréstimo externo ao Brasil. Ele debruçou-se sobre a dívida externa, que considerou “abuso do crédito estrangeiro” (BOUÇAS, 1931, p. 5). Apontou que, com a autonomia garantida pela Constituição de 1891, os Estados e Municípios contraíam empréstimos, deixavam de pagá-los e não prestavam contas ao Governo Federal. Dizendo-se revoltado com a situação, o contador santista manteve atilado senso de oportunidade. Se havia o problema, havia a necessidade de quem o encaminhasse. No primeiro parágrafo do artigo, Bouças atentou que a revolução de 1930 entregara poderes discricionários ao chefe do Executivo federal, cujo ministro da Fazenda, José Maria Whitaker, ordenara, de pronto, o levantamento da verdadeira situação da dívida externa dos entes federados.

Com efeito, o Decreto nº 19.398, de 11 de novembro de 1930, que instituiu o Governo Provisório, ofereceu o quadro institucional da discricionariedade. Todos os legislativos foram fechados. Os interventores seriam nomeados, embora fosse mantida a autonomia financeira dos Estados e do Distrito Federal. Ademais, seguiam em vigor as obrigações assumidas pelos três entes federados em virtude de empréstimos. Para controlar o cumprimento dessas obrigações:

Art. 11. [...]

§ 7º os interventores e prefeitos manterão, com a amplitude que as condições locais permitirem, regime de publicidade dos seus atos e dos motivos que os determinarem, especialmente no que se refira à arrecadação e aplicação dos dinheiros públicos, sendo obrigatória a publicação mensal do balancete da receita e da despesa (BRASIL, 1930a, *online*).

O parágrafo 7º do artigo 11 era o único dispositivo do Decreto nº 19.398, de 1930, que mencionava explicitamente uma obrigação de prestação de contas e transparência. Como se

verá na última seção deste capítulo, isso impactou decisivamente o TCU, anulando a instituição de controle externo por anos. Bouças estava ciente do dever de prestar contas por parte de estados e municípios. A renegociação da dívida externa apresentava-se como um imperativo factual, haja vista a crise do balanço de pagamentos e o descontrole das dívidas desses entes federados. Ademais, atinava para o fato de que, daquele momento em diante, o endividamento deles e a organização de suas contas se dariam segundo um novo enquadramento institucional, centralizado. Tal concepção está claramente formulada em seu artigo: “[...] em virtude dos poderes discricionários do Presidente do Governo Provisório, pôde este pedir contas aos interventores [...]” (BOUÇAS, 1931, p. 5). O contador santista retomou, então, um argumento largamente usado por seus confrades de profissão em 1924, quando se alinhavam com Arthur Bernardes: a contabilidade era instrumento de gestão pública. O arcabouço institucional que possibilitava tomar as contas dos interventores permitia ao governo, “com todos os elementos na mão!” (BOUÇAS, 1931, p. 5), discutir o presente e o futuro com os credores. Nisso concentrou-se a Comissão de Assuntos Financeiros e Econômicos dos Estados e Municípios.

Esse nicho mostrar-se-ia frutífero para o representante da IBM no Brasil. Depois da extinção da Comissão em 1934, ele voltou a participar da negociação da dívida externa brasileira e exerceu a secretariado-geral do Conselho Técnico de Economia e Finanças, órgão que se dedicou aos orçamentos e contas estaduais e municipais, organizando duas conferências nacionais de técnicos fazendários nos anos 1940. Nelas, Bouças viria a travar extenso contato com os próceres contábeis cariocas e paulistas, em registro fraternal.

O contato de 1931, no entanto, não foi assim. Negociador junto a missão Niemeyer, o contador santista participou das tratativas que conduziram justamente à redação do decreto de reforma do Código de Contabilidade, sobre a qual se conhece a crítica, metaforizada na figura do soldado belga de bons pulmões, formulada por Manoel Marques de Oliveira em 1932. João Ferreira de Moraes Junior voltaria à carga contra a norma em 1934, desta feita com metáfora do nariz do filho de Belzebu, na tese apresentada ao Terceiro Congresso Brasileiro de Contabilidade. Com efeito, as mudanças no Código constavam das recomendações que o banqueiro inglês formulara, a fim de incrementar o controle das contas públicas e a clareza de sua evidenciação para os credores externos.

As recomendações de Otto Niemeyer assumiram a forma de um relatório, que foi amplamente divulgado pela imprensa. Sua tradução ganhou a primeira página do Correio da Manhã de 25 de julho de 1931, o mesmo jornal que, seis meses antes, anunciou com simpatia a vinda da missão inglesa, para “concertar” as finanças brasileiras, a exemplo do que se fazia mundo afora.

Figura 7 - Otto Niemeyer e o seu relatório, 1931

# Correio da Manhã

Fundado por - EDMUNDO BITTENCOURT

ANO XXXI - N. 11.839  
RIO DE JANEIRO, SÁBADO, 25 DE JULHO DE 1931

Gerente - LUIZ AYRES  
Admin. Gencira Peix. 81 e 83

SERVICO TELEGRAPHICO DA U. T. B. EM COMBINAÇÃO COM A "ASSOCIATED PRESS" E O "CORREIO DA MANHÃ"

## São divergentes as opiniões sobre os resultados praticos e reaes da Conferencia das Sete Potencias

### O ministro das Finanças do governo nacionalista chinês escapou milagrosamente a um ataque de varios bandidos

#### O EXITO DA CONFERENCIA DAS SETE POTENCIAS

##### Um telegrama de felicitações do presidente Hoover aos sr's. Stimson e Mellon

Washington, 24 (U. T. B.). — O presidente Hoover enviou um telegrama de felicitações aos sr's. Stimson e Mellon, membros da Comissão de Finanças da Conferencia das Sete Potencias, em virtude de seu trabalho no sentido de estabelecer um plano financeiro para a China.

#### MAIS UMA VICTORIA DO VASCO DA GAMA

##### O club brasileiro venceu o Ovensree por 6x2

London, 24 (U. T. B.). — O club brasileiro venceu o Ovensree por 6x2. O jogo foi disputado no campo de futebol entre o team do Brasil e o Ovensree F. C. e o Club de Regatas Vasco da Gama. O primeiro tempo terminou com o score de 2x1 a favor do club brasileiro.

#### O RELATORIO DE SIR OTTO NIEMEYER

##### O que elle propõe ao governo para o equilibrio orçamentario, a estabilisação do cambio e a reforma monetaria

#### A CREAÇÃO DE UM BANCO CENTRAL DE CARACTER ORTHODOXO

O Departamento Officio de Publicidade Offensiva tem publicado o relatório de Sir Otto Niemeyer, relator da Comissão de Finanças da Conferencia das Sete Potencias. O sr. Niemeyer propõe a criação de um banco central de caracter orthodoxo, a reforma monetaria e a estabilisação do cambio.

Apesar de publico, o relatório de Sir Otto Niemeyer não tem sido publicado em português. O sr. Niemeyer propõe a criação de um banco central de caracter orthodoxo, a reforma monetaria e a estabilisação do cambio.

#### COMENTARIOS DA IMPRENSA DA PARISIENSE

Paris, 24 (U. T. B.). — O sr. Niemeyer propõe a criação de um banco central de caracter orthodoxo, a reforma monetaria e a estabilisação do cambio.

#### TRONAS A EDISON

Alguns jornais vão mais longe, afirmando que a actual administração do Brasil não tem sido capaz de fazer nada para melhorar a situação financeira do país.

#### AGS ATIVIDADES NA CHINA TO-RIAN VIANI FOGOS

Escapa milagrosamente a um ataque do governo de Hankin, atacado por varios bandos.

#### ALMA ANIMA A DEMONSTRACAO

Alma anima a demonstração de Sir Otto Niemeyer, relator da Comissão de Finanças da Conferencia das Sete Potencias.

#### OS MASSEI E OS SACERDOTES DE PRATO

Os sr's. Massei e os sacerdotes de Prato foram acusados de terem cometido crimes financeiros durante a administração do Brasil.

#### OS MASSEI E OS SACERDOTES DE PRATO

Os sr's. Massei e os sacerdotes de Prato foram acusados de terem cometido crimes financeiros durante a administração do Brasil.

#### OS MASSEI E OS SACERDOTES DE PRATO

Os sr's. Massei e os sacerdotes de Prato foram acusados de terem cometido crimes financeiros durante a administração do Brasil.

#### OS MASSEI E OS SACERDOTES DE PRATO

Os sr's. Massei e os sacerdotes de Prato foram acusados de terem cometido crimes financeiros durante a administração do Brasil.

#### OS MASSEI E OS SACERDOTES DE PRATO

Os sr's. Massei e os sacerdotes de Prato foram acusados de terem cometido crimes financeiros durante a administração do Brasil.

#### OS MASSEI E OS SACERDOTES DE PRATO

Os sr's. Massei e os sacerdotes de Prato foram acusados de terem cometido crimes financeiros durante a administração do Brasil.

#### OS MASSEI E OS SACERDOTES DE PRATO

Os sr's. Massei e os sacerdotes de Prato foram acusados de terem cometido crimes financeiros durante a administração do Brasil.

#### OS MASSEI E OS SACERDOTES DE PRATO

Os sr's. Massei e os sacerdotes de Prato foram acusados de terem cometido crimes financeiros durante a administração do Brasil.

Fonte: O relatório de Sir Otto Niemeyer (1931, p. 1).

O Correio da Manhã acompanha a missão do banqueiro inglês com entusiasmo semelhante ao da critica que devotou à politica economica de Washington Luis, mas em polo oposto. Em 10 de janeiro de 1931, o diário carioca divulgou nota do ministro da Fazenda, segundo a qual o governo brasileiro convidara Niemeyer para estudar, em conjunto com

(Continua na p. pag.)



técnicos nacionais, a transformação do Banco do Brasil em Banco Central autônomo e a adoção de medidas de estabilização monetária e cambial.

[...] o chefe dessa missão, que se compõe de technicos em assumptos financeiros é o sr. Otto Niemeyer, nome conhecido nos círculos das finanças mundiaes, por ter, como Kemmerer, presidido várias comissões que andaram concertando as finanças avariadas do mundo [...] Esperamos com sympathia a vinda desses estudiosos [...] (UMA MISSÃO..., 1931, p. 4).

Otto Ernst Niemeyer, natural de Londres, frequentou Oxford e, segundo o obituário publicado pelo The New York Times (SIR OTTO..., 1971), obteve o primeiro lugar no exame para o serviço civil de Sua Majestade em 1906, o que lhe franqueou a entrada no Tesouro britânico. Em 1922, com menos de 40 anos, tornou-se *controller of finance* do Tesouro, posição de responsabilidade em face das finanças britânicas, e membro do Comitê de Finanças da Liga das Nações. A mudança para o Banco da Inglaterra ocorreu em 1927, mas sua carreira de consultor internacional deslanchou somente no começo dos anos 1930. Em 1930, Niemeyer esteve na Austrália, para seu primeiro trabalho de aconselhamento financeiro.

A edição de 11 de janeiro de 1931 do Correio da Manhã foi particularmente entusiasmada com a decisão do Governo Provisório. Considerava um acerto no caminho da estabilização econômica do país contar com a experiência e os conselhos de Niemeyer. Em chave comparativa, para não perder a oportunidade, espicaçou Washington Luís uma vez mais:

Sempre sustentámos que seria da melhor utilidade para as finanças nacionaes submetel-as á analyse de altas autoridades mundiaes, que nos pudessem aconselhar, estribadas em larga experiência, o melhor remédio para concertal-as. Quando o sr. Washington Luís enveredou pelo caminho da estabilização, por várias vezes lhe mostrámos a conveniência de ouvir o parecer do sr. Kemmerer, cujo nome está ligado à restauração financeira de outros países do continente. Infelizmente, porém, taes alvitres jamais conseguiram elevar-se às esferas governamentais [...] (REORGANIZAÇÃO..., 1931, p. 4).

Defensor de primeira hora da medida, o jornal publicou trechos traduzidos por Arthur Seligman do artigo do alemão G. Fuerbringer sobre a obra de Niemeyer na Austrália. Essa consistiu num plano para que o governo australiano vivesse dentro de orçamentos modestos, acabasse com subvenções, suspendesse obras indesejáveis e criasse um aparelho indispensável à restauração monetária, “um banco central, um banco dos bancos” (REORGANIZAÇÃO..., 1931, p. 4), para o controle da política monetária e isento dos perigos das instituições bancárias que “lidam diretamente com a praça e que cedem, por conveniência, às injunções dos governos” (REORGANIZAÇÃO..., 1931, p. 4). Com efeito, a obra de Niemeyer, louvada no Rio de

Janeiro, fora controversa na Austrália. Governava o país o trabalhista James Scullin e o receituário do banqueiro inglês, que o Correio da Manhã considerava “concertar” as finanças mundiais, foi combatido pelo ex-premiê William Morris Hughes, que apoiou Scullin até 1931, em duro opúsculo denominado *Bond or Free* (HUGHES, 1930). Como apontou Tsokas (1995), a prática do governo australiano divergiu grandemente das recomendações do banqueiro inglês.

Esse resultado, de fato, antecipava o que ocorreria meses depois no Brasil. As avaliações de Niemeyer para o país assemelhavam-se às formuladas para a Austrália. Faziam parte de um consenso entre os “*money doctors*” dos anos 1920 e 1930. Além do banqueiro inglês, pontificava, à época, Edwin Walter Kemmerer, o especialista citado pelo Correio da Manhã. Economista e professor em Princeton, ele trabalhara na conformação do *Federal Reserve System* e prestara aconselhamento econômico a países como as Filipinas, a Polônia, o Chile e a Guatemala, dentre outros. Em 1931, esteve no Peru, para mais uma das missões nas quais, como regra, receitava remédios semelhantes aos preconizados por seu congênere inglês, Niemeyer: bancos centrais, estabilidade monetária com base no padrão-ouro e equilíbrio orçamentário.

Niemeyer esteve no Brasil e Kemmerer não, para o alívio do *Foreign Office* segundo Abreu (1999). Os ingleses não desejavam a intromissão de um estrangeiro, nomeadamente o onipresente professor Kemmerer, tratando de assuntos que lhes dissessem respeito no Brasil, como finanças e comércio. O fato de os Estados Unidos haverem embargado a venda de armas para os vitoriosos de 1930 acabara por afastar o professor de Princeton e por aplinar o caminho para o financista de Londres, o segundo que desembarcava no Brasil, para missão semelhante, em menos de dez anos. Edwin Samuel Montagu estivera no Rio de Janeiro em 1924, para negociar um empréstimo com o governo Bernardes, afinal não concretizado.

As prescrições de Niemeyer à Austrália não diferiam muito das que apresentou ao governo brasileiro em 1931, nem das que Kemmerer formulava em suas missões ou mesmo daquelas que Montagu oferecera a Arthur Bernardes em 1924. O próprio banqueiro, no relatório, deixou isso claro em mais de uma oportunidade.

A primeira se deu ao discorrer sobre a situação da Companhia de Correios e Telégrafos. Ela operava em déficit, mesmo sem considerar as despesas com a depreciação dos seus equipamentos. Niemeyer sugeriu medidas semelhantes às adotadas no Peru, país que recebera uma missão capitaneada pelo professor Kemmerer, cujos trabalhos foram concluídos em abril de 1931, quando Niemeyer negociava com o governo brasileiro. No Peru, os serviços postais transitaram, segundo o banqueiro inglês, dos prejuízos para um lucro ponderável. No Brasil, seria preciso promover melhorias nos serviços prestados, lidar com a questão do pessoal excessivo e das baixas taxas cobradas sobre as cartas.

A segunda remeteu à questão das estradas de ferro possuídas pelo governo. Elas também eram deficitárias mesmo sem incluir nas contas as reservas para depreciação dos equipamentos, o serviço do capital aplicado e o custo da Inspetoria de Estradas. O banqueiro inglês recomendou a adoção de normas que garantissem independência para o corpo diretivo das companhias, com mandatos fixo de 05 anos, a fim de prevenir indesejáveis influências políticas, tão mal vindas ali quanto em um futuro banco central. No caso específico da empresa Lloyd Brasileiro, Niemeyer retomou o relatório Montagu, de 1924, e propôs a venda da participação do governo brasileiro.

Medidas, portanto, já preceituadas antes e em outros lugares. O compromisso brasileiro com as recomendações, com efeito, constou do próprio convite formulado a Niemeyer. No memorando para a Embaixada em Londres, a fim de que esta entrasse em contato com o Banco da Inglaterra, o governo brasileiro mostrava-se de acordo com quatro proposições que seguiam em inglês, noutra mensagem. Ademais, o Brasil comprometia-se a não negociar créditos com estrangeiros sem o conhecimento de Niemeyer, que teria o direito de investigar as fontes que desejasse, de trazer consigo seus auxiliares e de mostrar aos banqueiros os seus relatórios. O governo brasileiro comprometia-se, ainda, a publicar as recomendações recebidas. Como visto, o relatório com as avaliações e as prescrições de Niemeyer foi efetivamente publicado, inclusive pela grande imprensa.

A primeira proposição com a qual o governo brasileiro mostrou-se de acordo foi a transformação do Banco do Brasil em um banco central ortodoxo, isto é, independente. A segunda referia-se à estabilização do câmbio e à reforma monetária. A quarta remetia à limitação das tomadas de empréstimos pela União e pelos Estados. É a terceira, todavia, que nos interessa mais de perto: “*maintenance of budget balance and publication periodically of budget figures*” (OFÍCIO..., 1931), isto é, o compromisso com o equilíbrio orçamentário e com a publicação periódica de balanços que evidenciassem o estado das finanças públicas.

Essa proposição foi retomada com vigor no relatório de Niemeyer, para quem, “a questão de maior importância, e da qual tudo o mais dependia, era a restauração e a manutenção do equilíbrio orçamentário do governo federal e dos Estados principaes [...]” (O RELATÓRIO..., 1931, p. 1). A abordagem quanto às empresas estatais, inclusive, enfatizava o peso de seus resultados para o orçamento público, deficitário em 1930 e claudicante em 1931. Nesse ano, o déficit que se anunciava vinha sendo combatido com o contingenciamento de despesas e uma verba extraordinária de 18 mil contos provenientes da Caixa de Estabilização. O equilíbrio dos orçamentos seria indispensável para alcançar a estabilidade monetária, já que os governos que não viviam nos seus limites fiscais colaboravam para a inflação, ao aumentar

“a quantidade de symbolos em que eles [bens reais] devem ser pagos [...]” (O RELATÓRIO..., 1931, p. 1), isto é, o dinheiro em circulação. Tratava-se de um receituário liberal clássico, indicado sem muita consideração às condições específicas de saúde do paciente:

Nunca será demais repetir que a reconstrução financeira do Brasil, como de qualquer outro país, depende de duas bases fundamentais: (1) a manutenção do equilíbrio orçamentário pelas autoridades administrativas, isto é, a redução das despesas annuaes á receita anual (excluindo empréstimos) e (2) a estabilização da moeda. (O RELATÓRIO..., 1931, p. 1).

Abreu observou o apego do negociador inglês às ideias preconcebidas. Segundo ele, “o próprio Niemeyer, mais tarde reconheceu indiretamente o fracasso de suas receitas estereotipadas, ao admitir que ‘no Brasil a lei de causa e efeito evidentemente não se aplica na esfera econômica’ [...]” (ABREU, 1999, p. 93-94). Os estereótipos, se não se adequavam ao momento brasileiro, serviam bem aos interesses dos credores; possuíam sentido. Do lado da receita, aumento dos impostos e das taxas postais. Do lado do dispêndio, a apropriação das despesas de depreciação, assim como a contenção das orçamentárias. Por fim, para deixar claro e público o esforço fiscal, demonstrações financeiras concisas e simplificadas, regime orçamentário por caixa, centralização do numerário e publicação mensal de demonstrativos de execução orçamentária. Ora, todos, se implementados, constituíam mecanismos de controle e evidenciação de resultados muito adequados aos credores, desejosos de conhecer a capacidade de pagar dos seus devedores. Como notou Corsi (1999), a disposição para atender os credores foi tal que fez com que as escassas divisas disponíveis lhes fossem dirigidas em pagamentos.

A pedra de toque do relatório de Niemeyer, todavia, consistia na criação de um Banco Central de Reserva autônomo, ou ortodoxo como se dizia. A experiência com bancos centrais sequer era muito difundida à época. Franco (2017), afirma que havia apenas 34 bancos centrais no mundo em 1930, com protocolos de funcionamento não consolidados e percepções variadas sobre suas missões. Niemeyer esforçou-se para que, no caso brasileiro, o banco possuísse clareza quanto a esses pontos, e ofereceu, nos anexos do seu relatório, uma minuta para os estatutos da organização. Ali, estava evidente que a ortodoxia se referia à sua autonomia em face das “*injunções dos governos*”. Esse foi o fracasso mais retumbante. O banco central não saiu do papel e, apenas em 1945, uma versão incipiente dele foi criada como departamento do Banco do Brasil (ABREU, 1999). Juntaram-se dois insucessos. Em 1924, Montagu quase extraíra a venda de ações do Banco do Brasil possuídas pela União como forma de acabar com as influências políticas sobre a instituição e assegurar os interesses dos credores ingleses. Não

apenas não houve a venda como o banco acabou por açambarcar as funções de autoridade monetária central, algo que Niemeyer desejava numa instituição específica e autônoma.

Para os fins perseguidos nesta tese, no entanto, importa o receituário para os orçamentos e o sistema de contabilidade pública, pontos aos quais o próprio Niemeyer concedia importância capital, dado que complementares aos esforços do futuro banco central em sua missão de sustentação da estabilidade da moeda. Nessas duas matérias, as sugestões do banqueiro apontavam na direção da simplificação, da unidade e da centralização de controles.

Niemeyer considerava que, no caso dos orçamentos, “em nenhum outro país, é tão necessária uma demonstração simples e completa como no Brasil” (O RELATÓRIO..., 1931, p. 6). Apesar de se poder supor que ele não conhecesse os orçamentos de todos os países, infere-se de seu relatório seu pasmo com as complicações das demonstrações orçamentárias e financeiras efetuadas pelo governo brasileiro. Mais de quinze anos após uma comissão haver sido formada para lidar com esse assunto, também por ocasião de negociações relativas à dívida externa, o negociador estrangeiro dos débitos nacionais ainda considerava, eufemisticamente, pouco claros e concisos os orçamentos e os balanços.

Para os orçamentos, Niemeyer recomendou a observância da unidade, a fim de que o ministro da Fazenda pudesse fazer os seus cálculos e o público conseguisse compreender o quadro das finanças públicas. Por unidade, entendia três expedientes. Primeiro, as estimativas das despesas originais deveriam ser as mais completas possíveis e, em caso de gastos imprevisíveis, necessitariam ser complementadas. As despesas extraordinárias deveriam ser evitadas a todo transe. Segundo, a existência de fundos especiais<sup>58</sup> desvinculados do orçamento deveria ser restringida o máximo possível. Em suma, uma única peça deveria congregiar todo o orçamento. Terceiro, as receitas deveriam figurar em estado bruto, sem quaisquer deduções. Porém, a unidade não bastava. Impunha-se melhorar a apresentação das demonstrações financeiras:

Assumpto de importância relevante, tanto interna como externamente, é uma reforma nos métodos de apresentar ao público as demonstrações financeiras. Deveria ser possível a pessoas interessadas nas finanças acompanhar com facilidade, e sem muita perda de tempo, as demonstrações financeiras (O RELATÓRIO..., 1931, p. 6).

---

<sup>58</sup> Os fundos especiais, aqui, nada têm a ver com os fundos especiais hoje conhecidos, definidos nos artigos 71 a 74 da Lei federal nº 4.320, de 1964. Niemeyer preocupava-se com o desrespeito ao princípio da unidade orçamentária. Para ele, isso implicava que “o orçamento deverá incluir todas as despesas que se possam prevêr para o ano (...) Fundos especiais que contravenham à unidade orçamentária não deverão ser mantidos.” (O RELATÓRIO..., 1931, p. 6). Ou seja, sua admoestação dirigia-se à existência de fundos, despesas, que não constavam nos orçamentos.

Ademais do fato de recomendar a abolição da demonstração da despesa e da receita em mil-réis e ouro, prática essencialmente circunscrita ao momento, ainda marcado pelo padrão ouro, que o Brasil abandonaria formalmente em 1933, Niemeyer sugeriu expedientes assaz atuais para a evidenciação financeira. Propugnou que as estimativas das despesas e das receitas figurassem em uma mesma página, de modo que se pudesse cotejá-las; e que, com periodicidade mensal, fossem publicados relatórios sobre a execução orçamentária. Esse último item não se encontrava adequadamente encaminhado até a edição da Lei Complementar nº 101, de 2000, a norma brasileira de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estatuiu a obrigação da divulgação de versões simplificadas dos planos, orçamentos e relatórios de execução orçamentária. O espírito que animava as recomendações do banqueiro inglês, entretanto, era diferente do que justificou a LRF. Esta afirma objetivar uma gestão fiscal responsável, planejada e transparente. Isso, para Niemeyer, era meio. Ver-se-á a seguir que seu foco consistia em favorecer a produção de informações de fluxo de caixa para os credores externos

Com esse intuito, o banqueiro, nas correspondências com o ministro Whitaker, chegou a oferecer-lhe um modelo para a prestação mensal de contas:

Figura 8 – Form of statement of Budget Receipts and Expenditure

BUDGET 1931. Return for Month of (February)									
RENDA					DESPESA				
Receipt in corresponding period 1930	Estimate 1931	Receipt to (28 Feb.)	Receipt in month (Feb.)		Estimate 1931	Expenditure to (28th Feb.)	Expenditure in month (February)	Expenditure in corresponding period 1930	
Customs				Justice and Interior					
Consumption Tax				Marine					
Stamps				War					
Income Tax				Education and Health					
Lotteries				Exterior Agric-)					
Sundry Taxes				culture, Labour					
Properties				Commerce					
Post Office				Ministry of Finance					
Telegraphs				Post Office					
Railways				Telegraphs					
Other Industrial undertakings				Railways					
Sundry non Tax Revenue				Other Industrial undertakings					
Total				Total					
Deduct Paper Money Guarantee.									
Assigned Revenue				Expenditure from Assigned Revenue (Roads Railways)					
Total				Total					
Excess of Revenue 1931 over Expenditure 1931 to end of (February)					Excess of Expenditure 1931 over Revenue 1931 to end of (February)				
					Anticipation des Receipts (Bank of Brazil)				

Fonte: Budget (1931).

O negociador inglês foi claro na missiva em que anexou o rascunho do balanço mensal: “I think it is exceedingly important that such statement should regularly be made and published in the Press” (BUDGET..., 1931). A unidade orçamentária e a produção de demonstrações financeiras mais claras, publicadas com periodicidade, todavia, não bastavam. Para desfazer a confusão e aumentar o *accountability* das contas públicas brasileiras, Niemeyer sugeriu alterar o regime de contabilidade orçamentária. O Brasil consagrou, com o Código de Contabilidade de 1922, o regime de competência orçamentário para as despesas, que deveriam ser reconhecidas no momento em que o Estado admitia a existência de obrigações de pagamento, pendentes ou não de implemento de condição, aquilo que o artigo 9º da norma dispôs como serviços feitos para a União e direitos adquiridos por seus credores. Essa disposição foi, depois,

alterada pelo Decreto nº 18.554, de 1928, que estabeleceu, nos dizeres de Lobo e Moraes Junior (1941), uma espécie de regime de liquidação. O banqueiro inglês defendia a contabilização por caixa, referida como “de gestão” e assim definida: “distribuição a um determinado anno financeiro de toda receita, de facto, recebida em dinheiro no correr daquelle anno e de toda despesa, de facto, paga em dinheiro durante o anno” (O RELATÓRIO..., 1931, p. 6). Não se deveriam levar em conta as datas dos eventos geradores ou dos empenhos, mas as do efetivo desembolso.

Niemeyer reconhecia certo mérito, que não especificou, no regime por competência. Entretanto, não o julgava apropriado ao Brasil, pois implicava ajustes complicados, que poderiam conduzir a confusões perigosas sobre a apropriação da despesa e, por conseguinte, do resultado fiscal. Sutilmente, deixava implícita sua desconfiança de que o método mais complexo se prestasse a manipulações, polidamente chamadas de “confusões perigosas”. Para complementar o controle de caixa propugnado, recomendou a centralização das despesas e dos recolhimentos em um banco escolhido pelo governo, de sorte a evitar o manejo disperso do numerário.

O relatório, na parte das finanças públicas, concluía com recomendações fortes: reorganização imediata do sistema de contabilidade; a unidade orçamentária deveria ser rigorosamente obedecida; e demonstrações mensais de despesa e receita deveriam ser publicadas. A importância conferida por Niemeyer a tais medidas restou clara na exasperação que expressou em carta ao ministro Whitaker, ao saber que ainda não haviam sido encaminhadas pelo governo brasileiro:

*Nous sommes presque à la fin de septembre: il y a deux mois que le plan fut publié, et trois mois que vous l'avez reçu. En tant que je sache, la seule démarche qu'on a pris en effet consiste en la mise en vigueur du contrôle (pour le moment en tout cas académique) des emprunts des Etats [...] les décrets sur les actions privilégiées et la comptabilité publique, qui était déjà préparés lors de mon départ du Brésil, ne sont pas encore en vigueur [...]* (NIEMEYER, 1931, n. p.).

Em sua carta ao banqueiro paulista que ocupava o Ministério da Fazenda, o banqueiro inglês, em que pese o tenha tratado por Excelência, foi incisivo a ponto de externar o desejo de que sua opinião clara não causasse melindre. Lembrava que os termos do decreto sobre a contabilidade pública estavam prontos desde quando partira do Brasil e afirmava não entender porque não vigoravam ainda. Sem rodeios, queixava-se: “[...] *n'ont était que publié comme projets pour la critique d'un nombre de gens qui ont très peu de connaissances de ces sujets*” (NIEMEYER, 1931, n. p.).



Não se pode dizer que D'Áuria, Moraes Júnior ou Manoel Marques de Oliveira tivessem pouco conhecimento sobre os assuntos contábeis e orçamentários federais. D'Áuria por exemplo, em sua argumentação contrária à adoção do regime de caixa proposto pelo banqueiro inglês, demonstrou conhecer as particularidades institucionais que viabilizavam tal regime de contabilização orçamentária na Inglaterra, e que estavam ausentes do Brasil. Em suas memórias, relata:

Estávamos em 1931 e eu exercia o cargo de Diretor Geral da Fazenda do Distrito Federal. O Dr. Whitaker solicitou a minha presença no Ministério para me dizer que Niemeyer queria me ouvir a respeito da contabilidade federal [...] Eu concordava com a 'centralização de caixa', mas divergia de Niemeyer quanto ao 'regime de gestão' (D'ÁURIA, 1953, p. 123).

Diferentemente de Manoel Marques de Oliveira, que indicava a inviabilidade do regime de gestão em razão da extensão territorial brasileira, associada à precariedade dos meios de comunicação e informação, o que atravancaria a prestação tempestiva das informações necessárias ao registro das contas por “gestão”, D'Áuria aduziu que a Inglaterra, praticante do mencionado regime, possuía um banco central e uma educação político-administrativa que viabilizavam aquele tipo de contabilidade, ambos inexistentes no Brasil.

Além da preferência pelo regime de competência orçamentária conceitualmente e em razão de seu lastro histórico na administração pública brasileira, pode-se supor o desconforto causado a D'Áuria, Moraes Junior e Manoel Marques de Oliveira pelo diagnóstico duro, ainda que eufemístico, de Niemeyer sobre a contabilidade federal, campo no qual militavam havia décadas. Suas objeções não convenceram o chefe do Governo Provisório e seu ministro da Fazenda. As gestões de Niemeyer surtiram efeito e a reforma da contabilidade pública foi efetuada pelo Decreto nº 20.393, de 10 de setembro de 1931. Efetivamente, à semelhança do que Tsokas (1995) notou para o caso australiano, as recomendações de Niemeyer para o Brasil pouco foram seguidas. Não foi criado um banco central, seu receituário de austeridade não foi seguido e o *funding* foi lançado apesar de sua má vontade com essa solução (ABREU, 2002). O decreto da reforma das normas de contabilidade pública foi a modificação institucional de fôlego que Niemeyer conseguiu induzir.

Os seis primeiros artigos do decreto fixaram a duração do exercício financeiro, coincidente com o ano civil e sem período adicional. Instituíram, também, o regime de caixa, ou gestão, para a contabilidade orçamentária da União, especificando-lhe as características e regrando a transição para o caso das despesas já pagas ao final do exercício de 1930. Os artigos 7º a 18 criaram a conta “Receita da União” no Banco do Brasil e mandaram as agências

arrecadoras federais, e especificamente as empresas de estradas de ferro e de Correios e Telégrafos, recolherem à referida conta as rendas colhidas. Os artigos 19 a 33 disciplinaram o pagamento das despesas federais, que não exigiriam mais o registro prévio das ordens de pagamento no Tribunal de Contas e passariam a ser efetuadas por meio da movimentação de uma conta no Banco do Brasil. O ministro da Fazenda autorizaria essa instituição financeira a conceder créditos mensais às unidades pagadoras em montante não superior a 1/12 do total a ser pago durante o ano. A fiscalização do Tribunal de Contas passaria a ser posterior à realização da despesa. Os artigos 34 a 44 dispuseram sobre a publicação das contas do Governo Federal. Aqui, entrou a Contadoria Central:

Art. 34. A Contadoria Central da República terá a seu cargo a escrituração da receita e da despesa da União e a organização do balanço financeiro de cada ano fiscal.

Art. 35. A Contadoria Central da República providenciará para fiel observação das disposições deste capítulo e para a organização rápida de balancetes sumarios da receita e da despesa da União.

Art. 36. Dentro da primeira quinzena de cada mês, a Contadoria Central da República submeterá ao ministro da Fazenda o balancete da receita e despesa do mês anterior, de acordo com o modelo aprovado pelo ministro da Fazenda.

Art. 37. Os chefes das repartições pagadoras da União, civis ou militares, ficam obrigados, sob pena de responsabilidade, a fornecer diariamente às respectivas seções de contabilidade da República todos os documentos de receita e despesa do dia anterior, devidamente classificados (BRASIL, 1931d, *online*).

E a Contadoria entrou de maneira desconfortável. Para atender a recomendação de relatórios mensais formulada por Niemeyer, dentro de um regime de caixa, a repartição central de contabilidade deveria ser capaz de coligir informações remetidas pelas repartições pagadoras e receptoras no mês anterior. Pode-se, agora, entender a extensão da crítica do não atendido contador-geral interino, Manoel Marques de Oliveira. Ora, grande como é o Brasil e desprovido de meios rápidos de transporte e comunicação tal qual se apresentava, as seções de contabilidade não recebiam as informações como mandava o artigo 37 e, por conseguinte, não podiam remeter um material completo à Contadoria Central, que, assim, se via sem condições de produzir balancetes consistentes e ficava prejudicada no atendimento ao artigo 36. Como o contador carioca mencionou, não bastavam os bons pulmões de um soldado belga para fazer as informações circularem pelo Brasil, seria necessário dotar o país de infraestrutura similar à inglesa antes de adotar o seu regime de contabilidade orçamentária.

João Ferreira de Moraes Junior diria, em 1934, que a norma fora feita “atabalhoadamente, sem ordem, sem methodo, sem espírito de economia [...] estamos seguramente informados que quem ganhou na certa foi o Banco do Brasil – comissões e juros não inferiores a cinquenta mil contos de réis por anno” (MORAES JUNIOR, 1935, p. 253). Se

o regime de caixa não era prático para a Contadoria Central e não agradava o contador carioca, parecia adequado aos credores. Eles desejavam aferir a capacidade de pagar do governo brasileiro, sem as complicações de um regime de despesas por competência orçamentária que, na melhor das hipóteses, a explicitada por Niemeyer, dificultava a apreensão da situação fiscal brasileira e, na pior, apenas sugerida nas entrelinhas do relatório do banqueiro inglês, levantava dúvidas sobre possíveis manobras contábeis nos meandros das technicalidades.

O decreto de reforma do Código de Contabilidade, interpretado em conjunto com a lei orgânica do Governo Provisório, o Decreto nº 19.398, de 1930, lança luzes sobre as duas primeiras dimensões do *indietreggiamento* autoritário em curso quanto às instituições de contabilidade pública e tomada de contas.

A primeira relaciona-se ao espaço público de discussão de seus rumos. A mudança do regime de contabilização orçamentária foi profunda não apenas no sentido da técnica contábil, mas também historicamente. Ela foi, todavia, decidida entre os negociadores do terceiro *funding loan* brasileiro, sem espaço para alterações decorrentes de um debate público parlamentar. Os contadores que desde 1914 engajavam-se nos serviços contábeis federais, o contador-geral à frente, usaram suas reuniões de classe para reclamar dos termos das mudanças, porém não conseguiram influir sobre elas, algo que talvez fosse possível caso suas demandas ressoassem em um corpo legislativo. Sem isso, tiveram que adaptar-se a modificações que atingiram a essência do Código de Contabilidade. Como visto no primeiro capítulo, o regime de despesas por exercícios foi oficialmente introduzido no Estado brasileiro em 1840, por Manuel Alves Branco. Complementado com a figura o empenho, resultou no regime por competência orçamentária consagrado no Código de Contabilidade. Os debates sobre essa técnica, resultante da absorção de influências francesas e italianas<sup>59</sup> e considerada vis-à-vis ao regime alternativo de caixa, foram realizados por corpos parlamentares tanto em 1840 como ao longo da tramitação do Código de Contabilidade. Anos depois, eles foram retomados, mas com uma diferença crucial, a tribuna no qual foram publicizados.

Moraes Junior e Manoel Marques de Oliveira valeram-se dos Congressos Brasileiros de Contabilidade para se posicionar. D'Áuria teve sua entrevista com Niemeyer tornada pública por simples nota de imprensa e, depois, por suas memórias. Sem Parlamento, a discussão sobre o assunto circunscreveu-se aos gabinetes executivos, às reuniões de classe profissional e à imprensa. Esta é a primeira dimensão do *indietreggiamento* autoritário em curso após 1930, a

---

<sup>59</sup> Pigatto (2004) discorre sobre o conceito de exercício financeiro, na França, e sua assimilação posterior na Itália, que desenvolveu o modelo de competência de exercício financeiro orçamentário para o qual o conceito de empenho era essencial.

redução do espaço público disponível para o debate sobre as questões referentes à contabilidade pública e a tomada de contas. Como vimos discutindo, a Comissão de Partidas Dobradas acelerou os contatos entre as lideranças contábeis do Rio de Janeiro e de São Paulo, que organizaram revistas e eventos, promovendo um alargamento do espaço público no qual eram discutidos assuntos de contabilidade, o que incluía as instituições de contabilidade pública. As redes de relações e as instituições de classe profissional, junto com a imprensa, foram os foros que sobreviveram para fazer o debate acerca dos temas de direito financeiro e orçamento público depois do fechamento do Parlamento em 1930. O alargamento do espaço público que a Primeira República propiciou para as questões de contabilidade pública, e de direito financeiro de modo geral, foi revertido no Governo Provisório. No governo constitucional, ver-se-á, houve uma breve retomada do espaço parlamentar antes do novo fechamento em 1937.

A segunda dimensão do *indietreggiamento* autoritário refere-se ao emprego da contabilidade como instrumento auxiliar de gestão fiscal. Desenvolve-se, nesta tese, a ideia de que contabilidade serve para contar e dar contas sobre o uso de recursos públicos. Nesse sentido, ela embute um senso de *accountability* como notam McWatters (2019), Bovens, Goodin e Schillemans (2014). Importa, pois, saber não apenas o que se conta, mas para quem se conta. Dois destinatários dos registros das contas públicas federais têm sido relevados nesta tese. O primeiro é o Parlamento. Nesse caso, trata-se de prestação de contas, algo que o novo regime afastou, pois sua lei orgânica fechou o Congresso e atribuiu ao Poder Executivo, discricionariamente, o exercício do Poder Legislativo e do Executivo. Essa dimensão do *indietreggiamento* autoritário, a terceira e última, será explorada nas duas últimas seções desta tese. O segundo destinatário é o próprio Poder Executivo, que pode valer-se da contabilidade como instrumento de produção de informações e de controle, instrumental à gestão fiscal. Ora, essa foi a dimensão por excelência do *aggiornamento* conservador da Primeira República. Nesse ponto, o Governo Provisório produziu seu segundo recuo.

Durante a Primeira República, viu-se, desenvolveu-se o padrão de associação segundo o qual as negociações de empréstimos externos impactavam as instituições de contabilidade pública. Foi assim em 1914 e 1924. Em um caso e no outro, todavia, tratou-se de preservar o regime orçamentário por exercícios, estabelecido por Alves Branco em 1840 e reforçado em normativos republicanos posteriores, inclusive e sobretudo pelo Código de Contabilidade e seu Regulamento, que fixaram o momento do empenho como o de apropriação de uma despesa a um exercício financeiro. Assim foi porque se construiu um consenso sobre a superioridade dessa técnica, de inspiração francesa e italiana, para a apuração dos resultados dos exercícios financeiros, uma vez que ela impedia a mistura de eventos ocorridos em exercícios distintos. O

consenso se dava entre os contadores que militavam no campo da contabilidade pública, como D'Áuria, Manoel Marques de Oliveira e Moraes Junior, mas precedia-os de há muito, como a recuada data de oficialização do regime por exercícios no Estado brasileiro evidencia. Nas negociações do terceiro *funding loan*, o governo federal abriu mão dessa construção história da contabilidade pública brasileira.

Ao fazê-lo, abandonou um método que servia à gestão fiscal do Estado em favor de outro que atendia aos interesses dos credores externos do país, mais preocupados com as informações de fluxo de caixa do que com a aferição dos resultados fiscais dos exercícios. O movimento de caixa permitia-lhes avaliar se o devedor disporia dos meios para pagar-lhes. Já os resultados obtidos respeitando-se a competência orçamentária para as despesas poderiam interessar aos cidadãos brasileiros, detentores ou não de cargos públicos, uma vez que tinham como eixo os compromissos assumidos pelo Estado, pagos ou não. Sem a existência de representação parlamentar, os cidadãos não dispunham mais de quem fiscalizasse os resultados dos exercícios, tampouco de quem se levantasse contra o abandono do regime de competência a partir de um espaço público de deliberação. Sem a pressão dos cidadãos, ainda que limitadamente representados no Parlamento, a pressão que se fez valer foi a dos credores.

Niemeyer enfatizou a adoção do regime de caixa conjuntamente com a emissão de demonstrativos contábeis periódicos e de fácil compreensão para os interessados. O nó górdio eram os interessados. Para o banqueiro inglês, tratava-se, essencialmente, dos credores do país. A melhor técnica era a que os provesse com as informações que lhes interessavam diretamente, ainda que sua aplicação não produzisse um quadro fidedigno da situação fiscal do Brasil. A segunda dimensão do *indietreggiamento* autoritário foi, pois, a perda de substância da contabilidade pública como instrumento de gestão fiscal, uma utilidade que os oligarcas da Primeira República haviam conservadoramente desenvolvido.

O próprio Governo Provisório reconheceu a inadequação do regime de caixa para a apuração dos resultados dos exercícios, mas apenas dois anos depois de utilizar uma reforma contábil para submeter seus interesses de gestão fiscal aos dos seus credores externos. O Decreto nº 20.393, de 1931, foi parcialmente revogado pelo Decreto nº 23.150, de setembro de 1933, sob a justificativa de conter uma disposição irregular e errônea.

## 6.2 Uma maneira irregular e errônea

*[...] a apuração dos resultados de um orçamento deve assentar principalmente na totalidade da despesa empenhada, tal como se procede na Itália, cuja contabilidade pública é reputada como uma das mais aperfeiçoadas (BRASIL, 1933a, online).*

Parcialmente revogado em 1933, o Decreto nº 20.393, de 1931, foi combatido por quem deveria executá-lo, durante toda a sua vigência. Em seu relatório referente ao exercício de 1932, a Contadoria Central da República apontou as dificuldades para apurar as contas do ano, o que ultimou apenas em junho de 1933:

Os embaraços naturais ainda encontrados na execução do Decreto nº 20.393, as grandes dificuldades no controle, com o Banco do Brasil, dos recolhimentos e pagamentos pelas repartições e estações arrecadoras e pagadoras, as constantes modificações nas tabelas orçamentárias, foram, ainda neste ano, a causa da demora na apuração total das contas do exercício de 1932, só agora definitivamente encerradas (BRASIL, 1933e, p. 5).

Por um lado, o relatório assinado por Manoel Marques de Oliveira repisou os argumentos do autor sobre a impraticabilidade do regime de caixa em razão das poucas facilidades de movimentação das informações pelo Brasil. Por outro, referiu-se à simplificação das demonstrações contábeis propugnadas no relatório de Niemeyer, para, em seguida, ignorar suas recomendações. O relatório de 1932 da Contadoria citou literalmente o trabalho do banqueiro inglês na parte que tratava de um sistema mais simples e ágil de contabilidade, com a abolição da prática de evidenciar as despesas e as receitas em papel e em ouro (BRASIL, 1933e). Quatro folhas adiante, estava o balanço geral da receita e da despesa, evidenciado em ouro e em papel-moeda. As páginas que se seguiram, de análise desagregada e comparativa dos recolhimentos e dos dispêndios, apresentaram os valores em ouro e papel, consistentemente. Para o balanço patrimonial, no entanto, as contas do ativo e do passivo foram demonstradas apenas em mil-réis. Note-se, todavia, que uma modificação sutil, mas significativa, ocorreu no relatório de 1932. Ele não possuía, no título, a palavra balanço. A Contadoria, nos anos 1920, publicou “balanços e relatórios”. A partir da publicação de 1935, referente ao exercício de 1934, “balanços gerais da União”. Sob a vigência do Decreto nº 20.393, de 1931, as informações foram levadas ao conhecimento público sob o título “contas da gestão financeira”, denominação consentânea com o regime orçamentário por gestão ou caixa.

Em 1933, inserida em um novo contexto de política econômica, de exaurimento do que havia sido estabelecido nas negociações do terceiro *funding loan*, houve a revisão do Decreto nº 20.393, de 1931. O Decreto nº 23.150, de 1933, editado em conjunto com outros normativos

que redirecionavam as políticas monetária e cambial do país, derogou-o nas partes em que instituía o regime de caixa e que acabava com o período adicional ao exercício financeiro (BRASIL, 1933a). Manteve-se, entretanto, a centralização de recolhimentos e pagamentos por meio do Banco do Brasil, assim como a necessidade de a Contadoria preparar balancetes sumários das receitas e das despesas da União, no espírito da simplificação das demonstrações mensais recomendadas por Niemeyer. Quanto a esse ponto, o retorno ao regime de competência orçamentária facilitava os trabalhos do órgão central de contabilidade, pois seriam considerados os empenhos e não os momentos dos desembolsos financeiros. Especificamente para as despesas, houve considerandos:

Considerando que a maneira de apreciar a execução dos orçamentos tem sido até hoje irregular e errônea, porquanto se leva conta tão só a despesa realmente paga, deixando de lado os compromissos assumidos e não satisfeitos, o que torna inexpressivo o saldo do déficit verificado;

Considerando que a apuração dos resultados de um orçamento deve assentar principalmente na totalidade da despesa empenhada, tal como se procede na Italia, cuja contabilidade pública é reputada como das mais aperfeiçoadas; [...] (BRASIL, 1933a, *online*).

De fato, os líderes contábeis do Rio e de São Paulo puderam desfrutar uma dupla vitória, conceitual e prática.

No que dizia respeito à vitória conceitual, a justificativa do texto legal consagrou um consenso consolidado na comunidade contábil brasileira: o melhor regime de contabilização era o de inspiração italiana, não o anglo-saxão. Essa afirmação, na norma que reinstalou o regime de competência orçamentária, lidava com duas temporalidades distintas da história da contabilidade pública brasileira. Em um registro de duração quase secular, retomava o consenso construído desde que Alves Branco oficializou, em 1840, a adoção da contabilização das despesas por exercícios no Estado brasileiro, sob a influência das práticas francesas de então. Em um registro de algumas décadas, reforçava a preferência pela escola italiana de contabilidade, que avançara a partir de influências francesas. Retomava-se, nesse aspecto, o elogio que Rui Barbosa fez à contabilidade do Reino da Itália na justificativa do decreto que criou o TCU em 1890 e o lastro da experiência da contabilidade dual, patrimonial e financeira, difundida no Brasil a partir do pioneirismo de Carlos de Carvalho no estado de São Paulo (AZEVEDO; PIGATTO, 2020).

Carlos de Carvalho foi um dos difusores das teorias e práticas contábeis italianas no Brasil, sobretudo do uso consistente das partidas dobradas no âmbito da contabilidade pública e do levantamento de demonstrações patrimoniais, além das orçamentárias e financeiras. Em

1908, publicou o seu “Estudos de Contabilidade”, que é aberto com uma figura do frade Luca Paciolo e um prefácio que anunciou sua filiação. Carlos de Carvalho afirmou oferecer uma condensação do “forte e belo” pensamento de Cerboni, tal como sua definição de patrimônio permite vislumbrar:

O patrimônio é um complexo de direitos e obrigações que se podem avaliar em dinheiro. Os direitos podem ser reaes e pessoas [...]. As obrigações, porém, não têm divisão alguma: são todas pessoas, isto é, a favor de determinadas pessoas – obrigações de devedor [...]. É o aspecto jurídico do patrimônio (CARVALHO, 1908, p. 81).

Ora, tal definição ecoava a de Giuseppe Cerboni. Toscano, tido como referência da escola personalista e inventor da logismografia, filiou a *ragioneria* às ciências administrativas, assim como fizera, em registro distinto, Francesco Villa (1840), seu antecessor milanês. Cerboni teve participação no processo de unificação das práticas contábeis aplicadas pela administração pública do Reino italiano. Começou sua carreira de *ragioniere* na administração militar toscana e, depois, italiana. Entre 1876 e 1891 foi contador-geral do Estado e, em seguida, conselheiro do Tribunal de Contas (1892-1898).

A base da *ragioneria scientifica* de Cerboni é o método de registro logismográfico, cujo pilar é a relação entre os proprietários e a agência, isto é, os agentes e os correspondentes. Essa relação é simbolizada graficamente no *giornale logismografico*, a principal peça contábil do método carboniano, que, como nota Melis (1950), apresenta semelhanças com *jornal-grand livre* dos franceses, ao somar a descrição dos eventos, típica do livro diário, com a disposição sintética do livro razão. Nele, o proprietário e a agência estão representados cada qual em uma coluna subdividida em *dare* e *avere*, onde todo evento é registrado. Os modificativos por dois lançamentos; os permutativos e os mistos, por quatro.

Esse é o quadro de influência de Carlos de Carvalho, o mestre, e, por conseguinte, dos discípulos, particularmente os de São Paulo, como Francisco D’Áuria deixou claro nas entradas de seu diário de contabilidade, que publicava na Revista Brasileira de Contabilidade: “o nunca assás pranteado mestre Carlos de Carvalho foi, sem dúvida, quem nos poz em contacto com a literatura estrangeira de contabilidade [...]” (D’ÁURIA, 1931, p. 382).

A influência de Carlos de Carvalho ultrapassou, contudo, os limites de São Paulo. A revista que D’Áuria dirigia em 1931 era sediada no Rio de Janeiro, tendo por redator-chefe Ubaldo Lobo. Ainda no Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade, o contador pernambucano João Luiz dos Santos apresentou tese sobre a definição de contabilidade, claramente informada pela bibliografia que Carvalho difundira por meio de seus livros. Ali, a



influência cerboniana é vigorosa, como também a diferenciação entre a contabilidade no mundo anglo-saxão e na Itália. À guisa de introdução, ao explicar porque se valia, sobretudo, de referências italianas, afirmou João Luiz dos Santos:

Na Inglaterra e nos Estados Unidos da América do Norte, as questões relativas à contabilidade são tratadas mais sob o ponto de vista prático e, muito especialmente, das funções do contador (accountant) do que sob seu aspecto teórico [...]. As bases científicas da contabilidade não parecem seduzir os contadores destas duas nações [...] é na Itália que os assuntos puramente teóricos são mais estudados e discutidos [...] (SANTOS, 1927, p. 63, 66).

Essa concepção foi sucintamente retomada nos considerandos do Decreto nº 23.150, de 1933, quando se afirmou o caráter mais “aperfeiçoado” da contabilidade pública praticada na Itália, para descartar o regime de caixa induzido por um inglês (BRASIL, 1933a). Com efeito, como Cerboni, a maior parte das referências italianas da teoria contábil provinha do setor público e efetuava suas reflexões a partir dali. Algo diferente ocorria no mundo anglo-saxão, com a prática e a reflexão contábeis profundamente associadas às atividades privadas. Tal diferença, todavia, não autoriza uma sentença como a de João Luiz dos Santos sobre o interesse de norte-americanos e ingleses quanto às bases científicas da contabilidade, principalmente quando se tem em vista que, desde o século XIX, houve um esforço de teorização por parte de autores anglo-saxões, a fim de conferir uma fundamentação matemática, com tendência à especialização, para a contabilidade<sup>60</sup>. A diferença residia, pois, no enfoque, que, na Itália, partia do setor público, era administrativo e globalizante.

Essa foi, também, a perspectiva predominante no Brasil, pelo menos até os anos 1960, quando um dos sucessores de D’Áuria na presidência do IPC, José da Costa Boucinhas, depois professor na USP, introduziu a abordagem norte-americana ao ensino de contabilidade, com a adoção do livro *Introductory Accounting*<sup>61</sup>. Nos anos 1920 e 1930, no entanto, a abordagem administrativa italiana, e particularmente cerboniana, fez escola no Brasil. João Luiz dos Santos, mais uma vez, não deixa dúvidas: “[...] para nós, é incontestável que a contabilidade o seu campo de ação exclusivamente na administração [...]” (SANTOS, 1927, p. 70). Duas expressões merecem destaque na afirmação do contador pernambucano. Primeira, por

<sup>60</sup> Sobre a teorização norte-americana, em fins do século XIX e começo do XX, ver McMillan (1998) e autores de época como Foster (1857), Haskins (1902), Sprague (1922) e Hatfield (1924).

<sup>61</sup> Iudícibus (2010, p. 23) se refere ao *Introductory accounting* como de autoria de Harry Anson Finney com Herbert E. Miller. Todavia, um livro com tal título, editado pela Prentice Hall em 1947, é atribuído pelo *Catalog of Copyright Entries, Third Series, 1947*, apenas a Finney. A parceria com Miller deu-se em edições posteriores de outro livro, intitulado *Principles of Accounting, Introductory*, que recebeu continuação, com volumes para os níveis intermediário e avançado (HARRY..., c2020).

administração ele entendia que os italianos referiam-se à do setor público inicialmente, mas que, com o tempo, a contabilidade como ciência administrativa espalhou-se, também, à administração privada. Segundo, o “nós” denota não apenas o plural de modéstia, mas também a inclusão dos confrades de congresso.

Giuseppe Cerboni não foi a única influência italiana dos contadores que militavam na contabilidade do setor público federal. Embora mantivesse autores como Cerboni e Rossi entre os seus preferidos (SCHMIDT, 2000), Francisco D'Áuria aproximou-se do patrimonialismo, doutrina italiana cujo cerne é a definição do patrimônio como objeto da contabilidade. Sua referência foi Vincenzo Masi, autor que dissentiu da orientação predominante do estudo da contabilidade na Itália, representada por Gino Zappa e sua “*economia aziendale*”, disciplina que congregava administração, economia e contabilidade.

Como notam Mattessich (2008) e Schmidt (2000), as obras de Masi influenciaram, sobretudo, autores estrangeiros. Ela não alcançou grande ressonância em seu próprio país, já que, em oposição à influente abordagem zappiana, enfatizava a autonomia científica da *ragioneria*, disciplina devotada ao estudo do patrimônio das entidades, especialmente pelo método descritivo-analítico. Para Masi, problemas como o capital da entidade, seus resultados, investimentos e financiamentos eram especificamente contábeis e não de *economia aziendale*. Esse posicionamento, que sublinhava a importância do capital em detrimento da renda, concorreu para que a sua teoria fosse atacada na Itália. Mattessich (2008) destacou a influência da obra de Masi na Espanha, em Portugal e na América Latina, em particular no Brasil.

Ainda em 1924, a influência não era tamanha e o próprio D'Áuria não havia feito a conversão ao patrimonialismo. A produção de Masi apenas começava a ser difundida. Em suas memórias, o contador paulista explicou a evolução de seu pensamento:

O grande Cerboni, artífice do personalismo, se não conseguiu uma doutrina definitiva da contabilidade, concorreu, pelo menos, para atrair a atenção dos estudiosos [...]. Filiei-me ao personalismo, não por convicção definitiva e inabalável, mas porque essa teoria era o veículo mais conveniente para transmitir aos meus alunos as regras do ‘deve’ e do ‘haver’. De estudo em estudo, cheguei ao patrimonialismo, envolvido na corrente da uni-aplicação da contabilidade ao patrimônio. Mas não haveria de aí ficar (D'ÁURIA, 1953, p. 62).

D'Áuria não apenas lia os teóricos italianos como afirmou haver conhecido alguns deles em missão ao então Reino da Itália no ano de 1911, sobre a qual produziu um relato denominado “*Memória sobre uma visita ao Tesouro do Reino da Itália*”, que acompanhou o relatório do secretário da Fazenda do estado de São Paulo do mesmo ano (D'ÁURIA, 1953, p. 290). Na ocasião, conheceu um instrumento que se mostraria importante para seus estudos, a

*Rivista Italiana di Ragioneria*, potente veículo de difusão do pensamento contábil italiano. Na verdade, o contador do Tesouro Paulista se entusiasmara a tal ponto com a publicação que se valeu de sua inspiração para, um ano após, em 1912, com o concurso de Horácio Berlinck e Costa Sampaio, lançar a primeira Revista Brasileira de Contabilidade.

A revista italiana não foi apenas inspiração como veículo de divulgação, mas também contribuiu para a formação teórica dos contadores no Brasil. Em maio de 1926, o número cinco do periódico italiano reproduziu, em primeira mão, o capítulo inicial do livro de Vincenzo Masi, que sequer havia sido publicado: “*La Ragioneria come scienza del Patrimonio*”, mesmo título da obra. Ali estão delineados os princípios do patrimonialismo masiano:

*Il suo oggetto [da contabilidade], come in questo studio si vuol dimostrare, è infatti il patrimonio a disposizione delle imprese e degli enti di ogni natura nella sua costituzione, nella qualità dei suoi componenti, nella loro destinazione, nella loro consistenza monetaria” (MASI, 1926, p. 193).*

A definição é clara. O objeto da contabilidade é o patrimônio *aziendal*, isto é, “[...] *il fondo dei valori a disposizione delle imprese e delle enti [...]*” (MASI, 1926, p. 193). Tal fundo de valor deve ser considerado em sua constituição, qualidade e valoração monetária e é sobre ele que a ciência contábil deve debruçar-se. De Cerboni a Masi estão os aspectos cruciais que informaram teoricamente as intervenções de contadores como Calos de Carvalho, João de Lyra Tavares, D’Áuria, Moraes Junior e Manoel Marques de Oliveira no campo da contabilidade pública brasileira: a concentração na administração pública e o esforço para efetuar uma contabilidade patrimonial, além da orçamentária. Deve-se somar a isso, a preferência pelo regime orçamentário de competência por exercícios financeiros para as despesas públicas.

Manoel Marques de Oliveira, além de defender essa técnica no âmbito de suas atribuições na Contadoria Central, explicitou em livro a inspiração italiana para sua adoção, ao citar um excerto do *Bilancio Del Stato dal 1912-13 al 1929-30 e la Finanza Fascista a tutto l’Anno VIII*:

*Il bilancio italiano è un bilancio de competenza, che comprende, cioè, le somme che lo Stato ha il diritto di riscuotere, in un determinato esercizio finanziario, e le spese che, nello stesso periodo de tempo, há obbligo de pagare. È quindi un bilancio di autorizzazioni, a differenza del bilancio del cassa [...] (OLIVEIRA, 1945, p. 37).*

A primeira vantagem que Manoel Marques vislumbrava no regime de competência era de ordem prática, para o seu trabalho: “terminado o exercício, pode ser encerrado o balanço” (OLIVEIRA, 1945, p. 38). Ora, fora precisamente por isso que asseverara que o regime de caixa

proposto por Niemeyer só funcionava em países pequenos ou dotados de excelente infraestrutura de transportes de comunicações. Seria, no Brasil, impraticável. A segunda vantagem referia-se à separação dos eventos econômicos em exercícios distintos com base no momento do empenho, de modo a evitar que obrigações contraídas em um ano fossem levadas à conta do seguinte. Esse aspecto coincidia com a razão prática, de ordem fiscal, manifesta pelo Governo Provisório nos considerandos do Decreto nº 23.150, de 1933.

A razão de ordem fiscal, segundo os considerandos, era a imprecisão dos déficits orçamentários. O método de registro de inspiração italiana, por competência, implicava que a apropriação das despesas ocorresse na fase do empenho e não na do pagamento. Sua aplicação não apenas fornecia um quadro mais completo das obrigações assumidas pelo poder público, como também era fiscalmente conservador e facilitava os trabalhos de apuração da Contadoria, que assumia embaraçar-se com a contabilização por caixa, devido à dificuldade de controlar os recolhimentos e os pagamentos junto ao Banco do Brasil (BRASIL, 1933e). Complementarmente, o artigo 2º do Decreto nº 23.150, de 1933 determinou que as receitas e as despesas devessem compor lei orçamentária anual única. Desde o Decreto nº 2.887, de 1879, do Império, as receitas e as despesas passaram a figurar em leis separadas. Embora o Código de Contabilidade dispusesse sobre a unicidade da peça orçamentária, isso não ocorreu na prática até a intervenção de 1933. Somente depois disso, a prática, que visava a contribuir para a existência de orçamentos mais equilibrados, foi consistentemente adotada.

Em 1933, tratava-se, em um novo contexto político-econômico, de resgatar um instrumento de gestão que havia sido abandonado em favor de outro que servia aos interesses dos credores externos. O Decreto nº 20.393, de setembro de 1931 pôde ser parcialmente derogado em 1933 porque, àquela altura, o conjunto da obra em que se inserira já havia cumprido seu papel. O *funding*, contratado com prazo de três anos, estava em vias de exaurir-se. A discricionariedade ditatorial que permitiu abrir mão de uma ferramenta de gestão e controle das contas públicas sem contraposições políticas também estava para terminar. Haveria, em novembro, um corpo parlamentar a que reportar-se, para prestar contas da obra da “revolução” em matéria de finanças públicas. O quadro, todavia, não era animador. Em novembro de 1933, ao dirigir-se à Assembleia Nacional Constituinte, embora se esforçasse para mostrar a obra financeira saneadora do Governo Provisório, Vargas teve que comunicar-lhe a ocorrência de déficits orçamentários sucessivos. Medidas como a do decreto de setembro de 1933 faziam-se necessárias.

Com efeito, além dos déficits orçamentários, Governo Provisório era desafiado pela situação do Balanço de Pagamentos. Conseqüentemente, uma série de medidas foi tomada. O

ano de 1933 pode ser considerado de construção no campo financeiro, sobretudo nos momentos próximos ao da leitura da mensagem de Vargas à Assembleia Nacional Constituinte. Para lidar com as dificuldades orçamentárias e do balanço de pagamentos, foram editados decretos presidenciais, todos generosos em considerandos justificadores e explicadores, que alteraram o arcabouço legal das finanças públicas do país.

Em setembro, houve o já conhecido Decreto nº 23.150, de 1933, que reinstalou o regime de competência por exercícios para a União e o período adicional. Em outubro, foi editado o Decreto nº 23.258, que objetivava proibir a especulação cambial, o “jogo sobre o câmbio”. Finalmente, em 27 de novembro, apenas doze dias após Vargas enviar mensagem ao Parlamento, publicou-se o Decreto nº 23.501, que acabava oficialmente com a adesão do Brasil ao padrão monetário ouro e introduzia a moeda fiduciária, de curso forçado. Foi somente depois dessa medida que a Contadoria Central da República deixou de demonstrar as receitas e as despesas em mil-réis e em ouro. Seu relatório sobre o exercício de 1934, por exemplo, contém quadros comparativos das receitas e das despesas desde 1925 (BRASIL, 1935b), sendo que a partir de 1933 os números são evidenciados apenas em moeda nacional. Niemeyer havia recomendado tal prática em 1931, mas foi ignorado. Enfim, não apenas não houve fixação do valor do mil-réis em ouro, como Niemeyer desejou em 1931, como o país deixou oficialmente o padrão ouro e abandonou o regime de caixa. Embora não haja relatos de que tais medidas tenham sido concebidas conjuntamente, como uma ação coordenada, elas complementavam-se.

O decreto de contabilidade pública foi justificado pela necessidade de maior acurácia na apuração dos déficits orçamentários. A referência à técnica contábil de inspiração italiana, se para os contadores constituía um valor em si, para Oswaldo Aranha era instrumental. Seu foco estava nos saldos negativos das contas públicas. A existência desses era assumida, mas considerada inexata, dado que o regime de caixa desconsiderava as obrigações assumidas e ainda não pagas, os empenhos. Conhecer o real resultado orçamentário, continuavam os considerandos, era crucial para que o Ministério da Fazenda pudesse velar pela situação financeira do país.

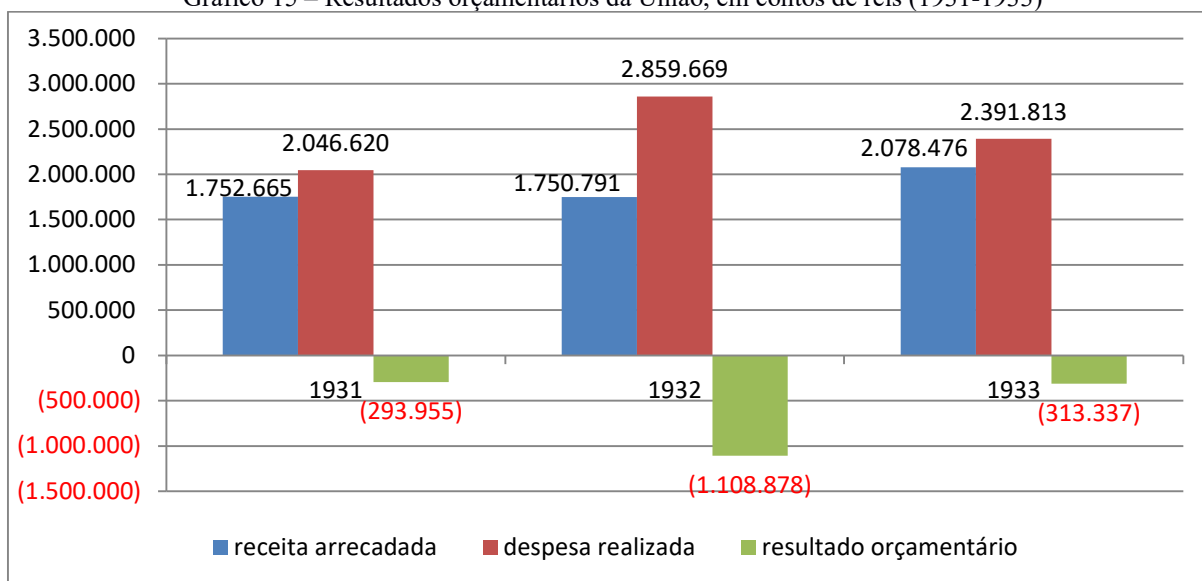
Ora, os déficits orçamentários, como dizia Niemeyer em 1931, eram fontes da desvalorização da moeda brasileira, seja em face dos bens que com ela se compravam, a inflação, seja perante outras moedas, a desvalorização cambial, pois inundavam de “símbolos” de valor os mercados. Incumbia ao governo, se desejava zelar pelo valor do dinheiro e, conseqüentemente, por sua capacidade de atender os serviços de suas dívidas, conhecer com precisão o estado de suas finanças e, tanto quanto possível, equilibrá-las.

O valor da moeda é precisamente o objeto dos outros dois decretos. Se, por um lado, o controle das finanças públicas colaboraria para sustentar seu poder liberatório, por outro, dado o turbulento cenário econômico internacional, afigurava-se impossível atrelá-lo à posse de uma quantidade de ouro. Tal poder liberatório não mais adviria de um lastro metálico, segundo o Decreto nº 23.501, de 1933 (BRASIL, 1933c), mas da soberania estatal; seria fiduciário e importaria aceitação forçada, assim como inúmeros países faziam à época. A partir dali, ficou vedado o uso de meios de pagamentos que repudiassem o mil-réis ou resultassem em sua depreciação. Para evitar tal depreciação, contudo, não bastava acabar com o padrão ouro, seria necessário agir sobre o mercado cambial. O Decreto nº 23.258, de 1933, almejou, precisamente, coibir a especulação, de sorte a “tornar possível a distribuição de câmbio com equidade, no intuito de satisfazer os compromissos públicos externos, importação de mercadorias e outras necessidades” (BRASIL, 1933b, *online*). A exportação de ouro, prata e outros metais foi proibida. Assim, o mil-réis deixava de ser referido em ouro e a exportação deste, para pagamentos, estava proibida e dependeria, para ocorrer, de prévia autorização governamental.

Em suma, o Governo Provisório, tentava assegurar o poder liberatório da moeda nacional. Ao desvinculá-la do ouro, todavia, seria preciso oferecer garantias de seu valor. À falta de um banco central com tal missão, as causas para a desvalorização foram atacadas em normativos diversos. Por um lado, restabeleceu-se uma contabilidade que oferecesse um quadro mais preciso dos déficits públicos, com o intuito discursivo de combatê-los. Por outro, controles cambiais foram colocados sob a responsabilidade do Banco do Brasil e a centralização de acesso ao câmbio foi revigorada. Tomadas em conjunto, tais medidas, se praticadas, evitariam o aumento da dívida pública e, portanto, a necessidade de recurso ao crédito externo; garantiriam recursos para atender aos serviços dívida externa já contraída; e concorreriam para sustentar o valor da moeda.

Vê-se, no entanto, no Gráfico 15, que parte importante da equação, o saneamento orçamentário, embora objetivo declarado, jamais foi alcançado entre 1931 e 1933.

Gráfico 15 – Resultados orçamentários da União, em contos de réis (1931-1933)



Fonte: adaptado de IBGE (1990, p. 617).

Como mostra o Gráfico 15, os ajustes efetuados pelo Governo Provisório em 1931, sob o influxo das negociações com Niemeyer, não bastaram para alcançar o equilíbrio orçamentário. Os gastos terrivelmente incrementados para fazer face à guerra civil em 1932 concorreram para quadruplicar o déficit do ano anterior. Mesmo o ano de 1933, que Getúlio Vargas estimava pudesse ser alvissareiro para as contas públicas (BRASIL, 1933f), não terminou com superávit orçamentário e nem mesmo se conseguiu fazer recuar o déficit a patamar inferior ao de 1931. Isso, de fato, foi uma constante para todo o período Vargas. Não houve o saneamento orçamentário em 1933 e em nenhum ano entre 1931 e 1945, segundo o IBGE (1990). O comportamento efetivo da execução orçamentária contraditava o discurso de austeridade do presidente e do ministro Aranha e é ponto assaz debatido pela historiografia econômica brasileira, tendo em vista as disputas acerca do caráter anticíclico, keynesiano *avant la lettre* ou não, da política econômica perseguida no Governo Provisório.

Uma revisão bibliográfica sobre tal debate não cabe nesta tese, não a faremos<sup>62</sup>. Basta mencionar que a interpretação clássica, estabelecida por Furtado (2003), sustentou o caráter contracíclico dos gastos públicos, ainda que tal *démarche* tenha sido inconsciente ou não deliberada, como denunciaram as manifestações de tristeza que Aranha dirigia em cartas a Vargas quanto à situação orçamentária. As revisões, sobretudo de Peláez (1968, 1971) e Peláez e Suzigan (1981), trataram dos esforços ortodoxos dos condutores da política econômica, evidentes discursivamente, e contestaram os supostos efeitos anticíclicos das compras de café.

<sup>62</sup> Uma sumarização desse debate pode ser encontrada em Abreu (1999).

Fonseca (2003) e Alvarenga Júnior e Mattos (2015) sustentaram, por outro lado, não apenas a existência do efeito anticíclico como também de uma ação consciente e industrializante nas políticas adotadas. Salomão e Moraes (2020) associaram a persistência discursiva da questão do equilíbrio orçamentário à herança positivista da formação do presidente. Pode-se dizer que Oswaldo Aranha evidenciava ainda mais claramente essa influência, que será usada por Borges de Medeiros contra o próprio Vargas em 1935, como se verá na seção 4 deste capítulo. Mas o presidente, em seu diário, tratou de compartilhar as responsabilidades com Oswaldo Aranha e expor as contradições entre o discurso e a prática dele, já que “esquece [Aranha] de confessar que em todas [as autorizações de despesas], ele, como ministro da Fazenda, foi ouvido e concordou” (VARGAS, 1995a, p. 278).

A evidência coligida por esta tese, no entanto, mostra não apenas a contradição entre os discursos que mostravam preocupação com o excesso de gastos e os resultados das execuções orçamentárias, renitentemente deficitárias a despeito dos apelos de Oswaldo Aranha ao senso fazendário e fiscal de Vargas (CARTAS, 1934). Ela aponta também as inconsistências na forma de calcular os déficits, a volatilidade com que o Governo Provisório tratou os mecanismos de aferição dos resultados orçamentários, o que, somado às próprias execuções orçamentárias (FRANCO, 1985), tornava pouco críveis quaisquer credenciais ortodoxas do regime.

Com a reinstituição do regime de competência, a dimensão das dificuldades fiscais ganhou clareza, mas pouco foi feito para estabelecer controles sobre o orçamento federal, que permaneceu definido discricionariamente e infenso a qualquer sentido de *accountability* até o advento do regime constitucional de 1934. O cenário foi diverso para as contas estaduais, e isso guardou relação com a ação de Valentim Bouças.

A Comissão de Assuntos Financeiros e Econômicos dos Estados e Municípios, da qual Valentim Bouças foi secretário-técnico de 1931 a 1934, teve o importante papel de mapear a situação das finanças públicas dos estados do país e oferecer subsídios às tratativas que envolviam as dívidas da União e dos demais entes federados. Com efeito, o segundo volume de “Finanças dos Estados do Brasil” (BOUÇAS, 1934) documenta os passos do contador santista nos Estados Unidos para renegociar os pagamentos da dívida externa brasileira, que concorreram para o delineamento do Esquema Aranha, oficializado pelo Decreto nº 23.829, de 1934 (BRASIL, 1934c).

O envolvimento de Bouças nas negociações da dívida externa, de 1931 a 1933, e a coordenação que efetuava da Comissão de Estudos Financeiros e Econômicos dos Estados e Municípios completavam-se, afinal o crédito externo brasileiro era impactado pela situação devedora daquelas unidades federadas. Em novembro de 1933, aproximava-se o momento de



extinção da Comissão, mas, antes, Vargas reconheceu-lhe os préstimos na mensagem que enviou à Assembleia Constituinte. O presidente pôde apresentar cifras consolidadas acerca dos déficits orçamentários dos estados e dos municípios, assim como das dívidas externas que contraíram. “Foi preciso muito esforço para realizar esta tarefa, [...] Com o auxílio dedicado dos Interventores, a Comissão de Estudos Financeiros e Econômicos pôde ultimar o balanço respectivo, prestando inestimáveis serviços ao país” (BRASIL, 1933f, p. 57).

Getúlio Vargas, primeiro, se disse alarmado ao conhecer que o déficit orçamentário consolidado de estados e municípios, em 1930, alcançava 472 mil contos de réis. A desordem financeira resultara em excesso de endividamento externo, num total de 202 milhões de libras, das quais 107 milhões foram resgatadas e 94 milhões ainda circulavam em 1933. Depois, jactou-se ao informar que, graças às medidas do Governo Provisório, o déficit orçamentário consolidado daqueles entes federados, em 1932, reduzira-se a 178 mil contos de réis e o recurso descontrolado ao crédito externo havia estancado. A principal razão oferecida pelo presidente para tais avanços foi o Código dos Interventores, como era chamado o Decreto nº 20.348, de 29 de agosto de 1931.

O Código dos Interventores oferece um exemplo de uma das características do que chamamos de primeira dimensão do *indietreggiamento* autoritário em curso com relação às instituições de contabilidade pública e tomada de contas, isto é, a redução e a tutela do espaço público de debates. Os parlamentos, corpos representativos responsáveis, via de regra, por deliberar sobre os orçamentos e fiscalizar suas execuções foram fechados, todos, inclusive os municipais e os estaduais. Ora, Getúlio Vargas mostrou-se confortável com a discricionariedade que decorria dessa situação, mas pareceu-lhe inconveniente estendê-la aos interventores nomeados para os estados e aos prefeitos municipais. A lei orgânica do Governo Provisório já os havia brindado com as únicas disposições de *accountability* financeiro; o Código dos Interventores regulamentou-as.

O Código, de fato, regrou os artigos 9º, 10 e 11 do Decreto nº 19.398, de 1930, que instituiu o Governo Provisório. Ele criou os conselhos consultivos nos estados, no Distrito Federal e, curiosamente, “em todos ou alguns” municípios. A criação desses órgãos objetivava, no âmbito orçamentário e financeiro, controlar a autonomia dos estados e municípios, de sorte a limitar-lhes o acesso ao mercado de capitais externo e, nos termos de Vargas, submeter-lhes a uma política de compressão fiscal. A composição e as atribuições dos conselhos eram emblemáticas da impermeabilidade à cidadania que caracterizou o ordenamento institucional das finanças públicas no Governo Provisório.

Os conselhos municipais conteriam de um a três representantes dos maiores contribuintes dos municípios, um indicado pelo prefeito e um ou mais indicados pelo interventor no estado. Os conselhos estaduais teriam membros nomeados por decreto do chefe do Governo Provisório, mediante proposta dos interventores nos estados e referenda do ministro da Justiça. Quanto às atribuições, as ações que tipicamente cabiam aos corpos parlamentares que funcionaram na Primeira República, ainda que limitadamente representativos, foram substituídas por aquelas dos conselhos centralizadamente controlados pelo chefe do Governo Provisório. Assim, o artigo 10 do Decreto nº 20.348, de 1931, proibiu aos interventores estaduais e aos prefeitos a promulgação dos orçamentos de receitas e despesas sem a audiência preliminar dos conselhos; o artigo 11 proibiu a contratação de empréstimos externos sem a prévia autorização do Governo Provisório, que empregaria as manifestações daqueles colegiados como subsídios para decidir (BRASIL, 1931c).

O Código dos Interventores era rigoroso. Impôs limitações aos vencimentos dos prefeitos e dos interventores, ao número de secretarias de Estado e mesmo ao número de municípios nos estados, determinando-se a supressão daqueles que não dispusessem de renda mínima para manter-se. Com tudo isso, o resultado que Vargas pôde apresentar à Assembleia Constituinte, a partir dos elementos levantados pela Comissão de Assuntos Financeiros e Econômicos dos Estados e Municípios, ainda era um déficit. Quanto às contas federais, nenhum mecanismo institucional de controle e mais déficits.

Tal situação deficitária exasperava Oswaldo Aranha. De fato, a revogação do regime de gestão para a contabilidade pública federal, por meio do Decreto nº 23.150, de 1933, mais do que atender às convicções dos profissionais contábeis paulistas e cariocas, respondia à necessidade que identificou de obter maior acurácia na aferição dos resultados fiscais da União. O ministro atuava em várias frentes para tentar equilibrar as contas. Elas iam do método de contabilização destas até os cortes dos gastos e o aumento das receitas. Fracassou, todavia, e mostrou todo o seu incômodo em carta ao presidente da República, onde, também, evidenciou a relação entre o controle orçamentário e a nova forma de contabilizá-lo:

Temos uma lei – o Decreto 23.150 – talvez, a melhor das tuas leis, para cumprir. A Comissão [constituída para avaliar os orçamentos] ateve-se estrita e inflexivelmente aos seus dizeres. O orçamento é uma obra séria, feita com cuidado e estudadas todas as verbas em detalhes. Acusa um déficit de 258.745 contos! É uma tristesa! Mas que fazer. Em uma época de depressão, os nossos homens querem fazer obras e reformas onerosas! [...] Meu esforço tem excedido minhas próprias reservas de saúde e esgotado a minha capacidade de convencer [...] (CARTAS, 1934, n. p.).

Numa curta missiva, em um exíguo parágrafo, há uma vitória parcial das lideranças contábeis do Rio de Janeiro e de São Paulo. O ministro da Fazenda reconheceu a norma na qual se afirmava a superioridade da apuração dos resultados dos orçamentos a partir da influência teórica italiana como, quiçá, a melhor até então editada por Vargas. A vitória foi parcial, todavia.

O retorno ao regime de competência orçamentária para as despesas, que poderia, à primeira vista, parecer a superação da segunda dimensão do *indietreggiamento* autoritário, isto é, a reversão da perda de substância da contabilidade como instrumento auxiliar de gestão fiscal, não deixou de conter outro recuo nessa seara. A técnica contábil restabelecida tinha aplicação federal superintendida pela Contadoria Central de Contabilidade, que foi enfraquecida ao longo de todo o Governo Provisório. Primeiro, por seu uso para fins de legitimação política. Segundo, porque o Decreto nº 23.150, de 1933, foi um esforço no sentido do saneamento orçamentário que, além de dispor sobre o regime de competência orçamentária, concentrou atribuições anteriormente conferidas à Contadoria Central no gabinete do ministro da Fazenda, retirando-lhe autonomia. A próxima seção trata dessas questões.

### 6.3 A famosa Contadoria

*[...] será o caso de perguntar para que se impõe, ao povo brasileiro, o sacrificio de sustentar um aparelho caro como é a Contadoria Central da República, se nelle ninguém pôde confiar por serem as suas contas apuradas de accordo com as intervenções de toda a ordem, excepto a realidade fria dos números (A FAMOSA..., 1931, p. 4).*

Um dos elementos basilares do arcabouço institucional de contabilidade pública legado pela Primeira República, ao lado do Código de Contabilidade, a Contadoria Central da República teve sua existência ameaçada durante o Governo Provisório. Isso se deu a despeito de sua contribuição para a narrativa de desconstrução do governo Washington Luís elaborada por próceres do novo regime, sobretudo Oswaldo Aranha e o próprio Getúlio Vargas.

Com efeito, a primeira relação do Governo Provisório com a Contadoria Central da República foi reeditar, com sentido oposto, a relação que o órgão mantivera com Washington Luís. Em 1931, Oswaldo Aranha, ainda ministro da Justiça, escreveu a Getúlio Vargas e explicitou a conveniência de aquecer a frieza dos números com o calor da política, por meio do levantamento de balanços.

Getúlio –

Bom dia.

Para não perder tempo e evitar que a confusão da hora faça-nos perder a oportunidade, tenho-te o seguinte:

1) A conveniência de mandares de levantar e proceder o balanço da República, ao dia 24 de outubro, fixando-se, assim, a situação real do Tesouro e do país no dia da vitória da Revolução.

Isto é indispensável e deve ser alargado aos Estados e institutos oficiais, Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal, etc.

Sem isto feito imediatamente, passará a nós o peso de uma situação já existente e disfarçada pelo otimismo róseo do teu amigo.

Confio que dará logo estas ordens [...] (ARANHA, 1931, n. p.).

O ministro Aranha tocara em um ponto sensível. Tratava-se do papel das demonstrações contábeis na legitimação política dos governos. Sob Washington Luís, a questão consistia na evidenciação do sucesso de seu programa de estabilização. O presidente deposto desejava conferir legitimidade numérica ao seu discurso de austeridade e não pestanejou em interferir diretamente na direção da Contadoria e alterar disposições do Código de Contabilidade, a fim de favorecer a evidenciação de superávits orçamentários. Sob Vargas, requeria-se que as informações contábeis fixassem claramente o insucesso do programa do antecessor e as suas responsabilidades com relação às dificuldades financeiras enfrentadas em 1931. Nesse sentido, era preciso levantar as contas, da União, dos Estados, e das empresas públicas.

O ajuste de contas com o passado ampliou a querela do saldo de 1927 para os resultados orçamentários de 1928 e 1929, em disputa aberta com o presidente deposto, já que os números da revisão diferiam significativamente dos apresentados por ele. Isso expôs publicamente a Contadoria Central da República a questionamentos, como o excerto que abre esta seção mostra, e introduziu dificuldades de comparação das gestões fiscais de Washington Luís e do Governo Provisório, dadas as manipulações dos métodos contábeis de apuração dos resultados orçamentários.

Vargas seguiu a orientação de Aranha e, em 03 de outubro de 1931, ofereceu à nação uma prestação de contas da herança recebida por seu governo. Ela foi reproduzida na mensagem que entregou ao Congresso Nacional em 1933, por ocasião da abertura dos trabalhos constituintes. Segundo o presidente, o déficit orçamentário total, de 1927 a 1930, perfazia mais de 1 milhão e 300 mil contos de réis, agravados pelo “indesculpável deslize moral da afirmação, por parte do Govêrno, de constantes saldos orçamentários” (BRASIL, 1933f, p. 30).

Deve-se consignar, no entanto, que a orientação de Aranha estava atrasada em quase um ano. José Maria Whitaker, no primeiro mês de sua gestão à frente da Fazenda, havia determinado à Contadoria Central que efetuasse um levantamento exaustivo das receitas e despesas públicas. Os valores que Getúlio Vargas apresentou no discurso de 1931 e na

mensagem ao Congresso em 1933 haviam sido produzidos pelo órgão central de contabilidade da União e entregues a Whitaker em novembro de 1930. A intenção de contraposição com relação ao regime anterior era clara. Nos papéis que Manoel Marques de Oliveira entregou ao ministro da Fazenda, constavam os saldos orçamentários tal qual Washington Luís os apresentou e a forma alternativa de auferi-los (DOCUMENTOS..., 1930).

De fato, os números que o contador-geral interino apurou em 1930 eram quase idênticos aos informados por Getúlio Vargas em 1931 e 1933. O presidente apontou déficits de 155.517:532\$183 para 1927, 145.774:513\$999 para 1928 e 189.876:506\$196 para 1929. Manoel Marques de Oliveira entregara os seguintes números para José Maria Whitaker: resultados negativos de 155.517:532\$183; 145.624:513\$999 e 189.876:673\$159 para 1927, 1928 e 1929 respectivamente. Diferenças, insignificantes, pois, entre as cifras. Enormes, entretanto, com relação ao que Washington Luís afirmava ter produzido. O Correio da Manhã antecipou em dez meses a prestação de contas que Vargas tornou pública em de outubro 1931. De algum modo, chegou-lhe a informação de que a “famosa Contadoria” trabalhava na revisão dos resultados orçamentários de 1927 em diante:

Depois de toda essa palhaçada [a querela do saldo de 1927], surge agora a notícia de que o chefe do governo provisório mandou pedir, à Contadoria Central da República, um novo balanço relativo ao quadriênio passado e essa repartição, segundo se propala, teria declarado que durante todos os anos em que balanceou a administração do Sr. Washington Luís só encontrara déficit... Já anda ahi, pela boca de pessoas de responsabilidade, que no quadriennio passado o déficit total se elevava a mais de um milhão de contos de réis [...] (A FAMOSA..., 1931, p. 4).

A própria forma como Manoel Marques de Oliveira apresentou as informações já denunciava que a preocupação externada por Aranha em 1931, de estabelecer as responsabilidades do regime anterior pelas dificuldades econômicas do país, particularmente pelas agruras financeiras do Estado, nascera com o Governo Provisório. O contador-geral interino fora instado a apresentar um quadro alternativo ao que Washington Luís pintara. Sua informação ainda estava na fase de projeto. São os números como “devia [m] ser demonstrado [s], si outra fosse a forma adoptada” (DOCUMENTOS..., 1930). Em 1933, essa versão das contas já deixara a condição de alternativa e alcançara a de fato consagrado pela revolução, passara a ser a herança recebida. O processo, todavia, não contribuiu para a honorabilidade da Contadoria Central, considerada órgão casuístico por seus críticos.

As informações remetidas por Manoel Marques de Oliveira para José Maria Whitaker em novembro de 1930 contêm mais do que tabelas. Elas são compostas por textos e permitem vislumbrar a formação de uma interpretação sobre a gestão das contas do Estado, a

instrumentalização de diferentes métodos de contabilização para assentar uma visão sobre a história das finanças públicas do país. O próprio contador-geral interino fez questão de explicitá-lo:

O professor Francisco D'Áuria, quando contador, considerava rendas da União somente as orçamentárias, excluindo as operações de crédito, [...], o Contador Adjunto, Snr. Moraes Junior, autor das Instruções de Contabilidade em vigor, [...] ao examinar o balanço de 1927, como presidente da comissão nomeada para tal fim, considerou as emissões de apólices como Renda Extraordinária [...] (DOCUMENTOS..., 1930, n. p.).

Manoel Marques de Oliveira informou, ainda, que Moraes Junior excluía das despesas orçamentárias de 1927 os pagamentos e os adiantamentos não comprovados, de sorte que, com essa subtração e a soma das rendas das apólices, o saldo de 1927 alcançou 30 mil contos. Em que pesasse a proximidade entre ambos, o contador-geral fez questão de mostrar-se dissonante do presidente do IBC, a quem ofereceu o manual de contabilidade pública que fez publicar anos depois<sup>63</sup>, e afirmou: “o meu ponto de vista diverge de todos elles... [D'Áuria e Moraes Junior]” (DOCUMENTOS..., 1930, n. p.). Sua definição do resultado orçamentário implicava considerar a soma de dois saldos. Primeiro, o resultante da subtração das rendas públicas pelas despesas orçamentárias, incluídas as provenientes de créditos adicionais. Segundo, o oriundo da diminuição das operações de crédito e da cunhagem de moeda pelos gastos com resgates de empréstimos, ágios e prêmios de apólices. Esses foram os critérios que empregou para evidenciar um resultado orçamentário oposto ao calculado por Moraes Junior em 1927, assim como os déficits de 1928, 1929 e, depois, 1930.

Para além dos resultados orçamentários, Manoel Marques de Oliveira abordou, também, os percalços da Contadoria Central, carente de pessoal e de materiais, assim como as dificuldades arrecadatórias e de controle da liquidação da despesa pública por parte da União. Em suas palavras, o balanço da União continha uma conta de ativos irrealizáveis chamada “Diversos Responsáveis”, cujo saldo, na casa de 611 mil contos de réis, avultava ano após ano. Ela, de fato, evidenciava a existência de direitos e obrigações não arrecadados nem liquidados, em razão do “abandono em que ficam os débitos que tem o direito de arrecadar e outros que dependem de liquidação de processos ou providências para a legalização da despesa” (DOCUMENTOS..., 1930, n. p.). Ele asseverou haver esgotado os meios de que dispunha para

---

<sup>63</sup> A edição que nos chegou é de 1945, a 5ª. Nela, não há referência sobre a data da 1ª edição. Dado que a última norma reproduzida nos anexos é uma lei de 1935, pode-se supor que o trabalho tenha sido publicado, pela primeira vez, por volta desse ano.

que as repartições competentes providenciassem os recolhimentos e a legalização das despesas pendentes e pugnou por medidas mais severas por parte do Ministério da Fazenda.

O titular desta pasta quando o presidente Vargas resolveu compartilhar com o Congresso as informações produzidas pela Contadoria já era Oswaldo Aranha. O ministro, assim como seu antecessor, manteve Manoel Marques de Oliveira à frente da Contadoria, mas na condição de interino. Como interino ele assinou até 12 de maio de 1934. A notícia de sua promoção à efetividade foi dada no final do Balanço Geral da União referente ao exercício de 1934 (BRASIL, 1935b). O caráter provisório em que exerceu o cargo cessou quase concomitantemente com o Governo Provisório, embora tenha durado mais.

Em seu ajuste de contas com o passado, Vargas discorreu sobre os empréstimos externos obtidos por Washington Luís como mecanismo para obter a estabilização cambial. O presidente tinha claro que o movimento de capitais, na fase de entrada abundante de recursos públicos e privados, fora imprescindível para estabilizar o mil-réis e igualmente crucial, na fase de saída de recursos decorrente da crise econômica, para o fracasso da estabilização. Washington Luís, segundo Vargas, sabia da impossibilidade de manter a estabilidade da moeda, mas fê-lo ao custo das divisas de que o país dispunha. Aranha, que estimulava Vargas à prestação das contas, considerava que a sangria de reservas alcançara 38 milhões de libras, sendo este o preço do “triste e oneroso legado do devaneio monetário do ex-Presidente Washington Luiz” (BOUÇAS, 1950, p. 289).

Não houve quartel ao governo deposto. Tão grave quanto o fracasso das políticas monetária e fiscal, com a perda de reservas e os déficits orçamentários, era a degradação moral do ex-presidente:

Mas, a mentira oficial porfiava em mascarar a realidade, sempre fugidia e imperceptível, nas mensagens e relatórios. A Nação continuaria iludida até 15 de novembro de 1930, se a revolução não explodisse. Nem tudo pôde ser esclarecido ao iniciar-se o Governo Provisório, e, ainda hoje, restam ocorrências e compromissos obscuros (BRASIL, 1933f, p. 32-33).

Em suma, Vargas e Aranha abriram o precedente da herança maldita, duradoura o suficiente para justificar eventuais dificuldades financeiras existentes depois de três anos da deposição do governo anterior. Washington Luís, afirmaram, teria aumentado a dívida externa para entregar divisas a agentes privados no afã de defender o valor da moeda, o fulcro de seu programa econômico. Tão nefasto fora o legado, que Aranha não teve pejo de classificar o mandato de Washington Luís, aquele a que Vargas servira como ministro da Fazenda por pouco

mais de um ano, como “o quadriênio do leilão do Brasil, sob todas as formas” (BOUÇAS, 1950, p. 290).

Aranha e Vargas não estiveram sós na empreitada de vergastar a herança de Washington Luís para legitimar as dificuldades financeiras que não conseguiam superar. O Correio da Manhã, desde 1927, questionava a contabilidade presidencial e, em novembro de 1931, enviou um representante a Paris para indagar o ex-presidente sobre o assunto, dado o quadro deficitário pintado pelo chefe do Governo Provisório no mês anterior, em 03 de outubro. O ex-presidente aferrou-se ao artigo 18 do Código de Contabilidade, que considerava receitas extraordinárias os produtos de quaisquer operações de crédito (PELA..., 1931), para afirmar a existência dos saldos orçamentários de 1927, 1928 e 1929. Segundo ele, se era para excluir dos orçamentos os efeitos das receitas oriundas das operações de crédito, o mesmo tratamento deveria ser reservado às despesas decorrentes dos pagamentos das apólices da dívida. O Diário de Notícias, conforme transcrição d’ A Razão (UMA HISTÓRIA..., 1931), não se fez de rogado e convocou às suas páginas ninguém menos do que o contador-geral demitido, Francisco D’Áuria, para comentar a entrevista. Antes de conceder a palavra ao contador paulista, no entanto, o noticioso juntou-se a Vargas e a Aranha nos opróbrios a Washington Luís, que passou por estadista falido, que insistia em emprestar o colorido da fartura às ruínas catastróficas de seu quadriênio.

O Diário acusou Washington Luís de valer-se de um artifício contábil para maquiar os déficits de sua política fiscal, uma pedalada *avant la lettre* que D’Áuria assim definiu, segundo transcrição d’ A Razão (UMA HISTÓRIA..., 1931, p. 6): “O artigo 18 do Código de Contabilidade – disse-nos o Sr. D’Áuria – é um dispositivo errôneo [...] A emissão de apólices é uma dívida e não uma renda”. Ora, o presidente teria emitido apólices de dívida pública, receitas extraorçamentárias, para cobrir a insuficiência das receitas orçamentárias. Ocorre que as receitas extraorçamentárias não constituíam entradas efetivas de recursos segundo D’Áuria, já que são acompanhadas de compromissos, despesas futuras, que as vinculavam. Dada a natureza desse tipo de ingresso, o contador paulista entendia ser correto o enunciado do § 3º, artigo 82, do Regulamento do Código de Contabilidade e inadequado o artigo 18 do Código mesmo, de modo que as entradas extraorçamentárias não deveriam ser consideradas para a apuração do resultado do exercício. Em suma, excluídas tais apólices, que o contador paulista considerava dívidas não passíveis de registro como receitas, restavam os déficits. D’Áuria calculou-os em, aproximadamente, 737 mil contos de réis. E fez, ainda, uma previsão. Afirmou não saber precisar o déficit do exercício de 1930, mas o estimou em 529 mil contos. Somado ao resultado dos três anos anteriores, obteve um total final de 1 milhão 329 mil contos de réis



de déficit para o quadriênio de Washington Luís, cifra muito próxima da apontada por Getúlio Vargas em outubro de 1931.

D'Áuria, depois de deixar a Contadoria Central e aposentar-se do serviço público paulista com apenas 45 anos, passou a prestar serviços de consultoria em sua especialidade e, por força disso, travou relações com figuras políticas ascendentes. Em 1929, o presidente da Paraíba, João Pessoa, contratou-o para remodelar a contabilidade do Estado, ocasião em que despachou frequentemente com o então secretário estadual, José Américo. Este, já na condição de interventor paraibano em 1932, voltou a contratar os serviços de D'Áuria. Em seguida, ele os vendeu para o estado de Pernambuco, onde travou relações com Agamenon Magalhães, futuro ministro do Trabalho de Vargas, e com o interventor Carlos de Lima Cavalcanti (D'ÁURIA, 1953). Entre dezembro de 1930 e setembro de 1931, foi diretor da Fazenda do Distrito Federal, a convite do prefeito Adolfo Bergamini. Pouco antes, tão logo o Governo Provisório se iniciara, pôs-se a serviço de Batista Luzardo, que assumira a Chefatura de Polícia do Rio de Janeiro e pedira-lhe um laudo sobre a tesouraria e a contabilidade do órgão que assumia.

Entregue o laudo [que indicava ausência de organização técnico-contábil, mas não fraude] ao Dr. Luzardo, nada mais soubemos a respeito. Nenhuma indicação de remuneração do trabalho. Nem um ofício de agradecimento! Também nada requeremos, como era nosso direito. A Revolução exigia sacrifícios e abnegação, por puro patriotismo [...] (D'ÁURIA, 1953, p. 121).

D'Áuria talvez não esperasse, no entanto, os tipos de sacrifícios que a revolução exigiria das instituições de contabilidade pública que ele ajudara a construir. Como diretor de Fazenda do Distrito Federal tivera a oportunidade de conversar com Otto Niemeyer e ver sua posição contrária à adoção do regime de caixa ignorada. Um ano depois, viu-se na contingência de defender a Contadoria Central da República, que dirigira, da extinção com a qual foi ameaçada pelo projeto de reforma da Fazenda que o ministro Oswaldo Aranha começou a discutir em meados de 1932 e concluiu em março de 1934.

A reorganização do Ministério da Fazenda compunha outro flanco de atuação de Oswaldo Aranha. O ministro atacara a maneira de apreciar a execução dos orçamentos, corrigindo nela o que, até então, julgava haver de irregular e errôneo. Para seu desgosto, após as alterações no método de apuração dos resultados dos exercícios, os valores efetivamente verificados dos dispêndios seguiam muito superiores ao que o ministro considerava desejável e prudente. Sem querer fazer mais cortes de despesas, por temer ferir o que chamava de sinceridade do orçamento, Aranha apelou ao senso fazendário e fiscal do presidente, para

interromper as autorizações de despesas e combater o que identificava como mentalidades gastadeiras. Isso, no entanto, não bastaria para resolver o problema do déficit. Na melhor das hipóteses, faria cessar seus incrementos. Para saná-lo, afirmou o ministro: “Só vejo uma solução: aumentar as rendas por uma melhor organização da Fazenda e da fiscalização em geral” (CARTAS, 1934, n. p.).

Oswaldo Aranha desejava aumentar a eficácia e a eficiência dos serviços fazendários federais, de sorte que a melhor atuação resultasse em maiores recolhimentos. O encarregado do anteprojeto foi diretor da Recebedoria do Distrito Federal, José Resende Silva, com o concurso, segundo a revista *Brazilea* (O ANTE-PROJECTO..., 1932), do ministro do TCU Agenor de Roure e do futuro ministro da Fazenda Souza Costa. O Diário de Notícias (CARNEIRO, 1932a) apresentou José Resende Silva como um especialista em matéria de administração fiscal, que alcançara posição de alto funcionário público em razão de sua competência, iniciativa, cultura e energia. Para os quadros técnicos, sua proposta previa guarda-livros e contadores, mas seus trabalhos não seriam centralizados numa Contadoria.

A *Brazilea*, autoproclamado mensário nacionalista, explorou a exposição de motivos apresentada por Resende Silva ao anteprojeto de reforma da Fazenda. Para ele, o mal crônico a combater eram os déficits orçamentários, causados basicamente por fraudes: “[...] fraude na receita, fraude na despesa, fraude nas operações da tesouraria, fraude na escrituração, fraude nos contractos, fraudes nos valores e bens patrimoniais [...]” (O ANTE-PROJECTO..., 1932, p. 5). Ora, o diretor da Recebedoria invectivava contra os serviços que deveriam ser superintendidos pela Contadoria, especialmente a escrituração. Como remédio para tal mal, propôs a criação de uma Diretoria de Finanças, composta por subdiretorias para o controle da moeda, da dívida e do orçamento. Tanto a proposta como a exposição de motivos foram duramente criticadas por contadores influentes.

Para o contador-geral, se tal intento vingasse, voltaríamos “[...] ao Regime anterior à sua criação [da Contadoria Central da República]: sem contabilidade e sem balanços” (OLIVEIRA, 1932, p. 128). A reação das lideranças contábeis cariocas e paulistas à proposta de extinção da Contadoria se fez sentir na imprensa e nos periódicos de suas associações. Sua posição foi externada no Segundo Congresso Brasileiro de Contabilidade, em 1932. Nessa ocasião, a classe profissional reunida, a partir de proposta de Francisco D’Áuria, aprovou um protesto solene e formal “[...] contra a projetada reforma do Tesouro Nacional, que destrói a atual organização, que é o fruto de trabalhos e estudos de um quartel de século” (INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 1932, p. 51-52). O projeto de reforma da Fazenda, em

suas palavras, ameaçava um avanço institucional no campo da contabilidade pública que custara mais de duas décadas para ser efetuado.

O ponto nevrálgico do projeto de Resende Silva quanto à contabilidade pública era o seguinte. Com a extinção da Contadoria, prevista no artigo 223, a contabilidade pública deixaria de ser coordenada a partir de um órgão central com relativa autonomia técnica. A matéria passaria a ser tratada por uma diretoria subordinada ao Tesouro Nacional, com atribuições repartidas em quatro subdiretorias, das quais uma incumbir-se-ia da escrituração contábil. A exemplo do que ocorrera com a reforma do Código de Contabilidade, em face da ausência de um Parlamento em funcionamento, a ameaça à existência da Contadoria Central teve que ser discutida publicamente em reuniões de contadores, em revistas de órgãos classistas e na imprensa. Particularmente Erymá Carneiro e Francisco D'Áuria encontraram espaço na imprensa para escrever artigos e usaram as páginas do Mensário Brasileiro de Contabilidade e da Revista Brasileira de Contabilidade para divulgar seus argumentos.

Erymá Carneiro era mineiro de Leopoldina e possuía formação em direito e contabilidade (MACHADO; CANTONI, 2000). Atuou em Minas Gerais e no Rio de Janeiro. Em 1932, participou do Segundo Congresso Brasileiro de Contabilidade, com a defesa de uma tese sobre a necessidade da revisão dos balanços. Essa, de fato, era sua área de interesse. Até dezembro de 1932, ele fez parte da Comissão Revisora de Contratos do Estado do Rio de Janeiro, da qual se exonerou (EXONEROU-SE..., 1932). Em 1933, assumiu o cargo de diretor de contabilidade na Secretaria de Finanças de Minas Gerais, a convite de José Bernardino<sup>64</sup>, secretário nomeado pelo interventor interino Gustavo Capanema. Ali, liderou a revisão do balanço de 1930, efetuada segundo os critérios estabelecidos pela “[...] reforma da nossa Contabilidade, feita no início do quadriennio passado sob direção do competente tecnico sr. Francisco D'Áuria [...]” (A SITUAÇÃO..., 1933, p. 1). Erymá trabalharia, ainda, por décadas, com a revisão de balanços, à frente do Instituto de Organização e Revisão de Contabilidade S/A (IORC), com sede no Rio de Janeiro.

Em 1932, quando ocupou a tribuna do Diário de Notícias para desancar o anteprojeto da reforma da Fazenda, servia, ainda, ao Estado do Rio de Janeiro. Começou pelo reformador: “S.s [Resende Silva] não é um tecnico, nem sequer um curioso. Como homem inteligente, sua primeira medida seria consultar os technicos. Não o fez, e por isso errou fragorosamente” (CARNEIRO, 1932a, p. 4). E o erro era extensivo ao ministro Aranha que nomeara para tão vultoso trabalho “apenasmente um funcionário de elevada categoria” (CARNEIRO, 1932a, p.

---

<sup>64</sup> Sobre José Bernardino, ver verbete referente ao seu nome no dicionário CPDOC (ALVES JÚNIOR..., c2009).

4). Depois, avançou sobre o anteprojeto: “ora, o projecto Rezende Silva é uma subordinação servil da contabilidade a repartições sem independência nem autoridade [...]” (CARNEIRO, 1932a, p. 4). O fim da Contadoria Central importaria malefício para os interesses públicos, pois retiraria a possibilidade de uma orientação central e uniforme para a escrituração federal e, mais grave, deixaria os serviços de contabilidade ainda mais expostos às manobras da política econômica, que, segundo o contador, sempre escondiam informações da Contadoria, sobretudo as referentes aos empréstimos externos.

Definitivamente, a aferição dos empréstimos externos era um calcanhar de Aquiles para a Contadoria. Quem a executava, depois de 1930, era a comissão liderada por Valentim Bouças, que, antes ainda de ser empregado na negociação da dívida externa brasileira, possuía informações acuradas sobre os débitos de estados e municípios, por força da inserção dos serviços *Hollerith* que vendia aos três entes federados. O anteprojeto de Resende Silva propunha a extinção da Contadoria no artigo 223 e a oficialização dos serviços *Hollerith* no artigo 222.

Esse artigo determinava que o governo entrasse em entendimento com o contratante dos serviços para a sua incorporação na Fazenda. O Diário da Noite repercutiu a inconveniência da medida, oferecendo aspas à opinião do diretor de contabilidade do Ministério da Fazenda, Vossio Brigido:

Parece não haver uma exacta compreensão do papel das chamadas machinas Hollerith. O serviço de controle, classificação e estatística é na realidade exercido pelos funcionarios da fazenda [...]. Os empregados contractados do serviço Hollerith fazem apenas automaticamente o trabalho final [...]. As machinas Hollerith que podem de um momento para outro ser substituídas por invento mais moderno e aperfeiçoado, não devem ser arvoradas em serviço de responsabilidade fiscal (A REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO..., 1932a, p. 8).

Havia, na proposta, mais do que má compreensão das atribuições técnicas dos servidores fazendários, todavia. Havia o desejo declarado de ampliação das receitas por meio da maior eficácia da estrutura fazendária. Supostamente, a mecanização dos registros racionalizaria processos e contribuiria para isso. Vossio Brigido demonstrou que essa via era impossível, pois as máquinas não pensavam os registros, apenas os registravam, além de estarem sujeitas à obsolescência. Outro expediente que o anteprojeto entendia racionalizador – a descentralização – também não apontava para a melhoria dos processos contábeis na pasta da Fazenda, segundo Erymá Carneiro.

Ora, Resende Silva considerava absurda a centralização administrativa num país vasto como o Brasil (O ANTE-PROJECTO..., 1932) e, coerente com isso, propôs repartir as

atribuições da Contadoria Central pelas subseções da diretoria de Contabilidade Pública. Ocorre que isso atravancaria o processo de uniformização e fiscalização da escrita contábil, já que, sem uma Contadoria habilitada a requerer medidas diretamente às subcontadorias ministeriais, seria preciso produzir uma série de ofícios intra e interministeriais: da subdiretoria de escrituração para a diretoria de contabilidade pública; desta ao Tesouro; dali ao ministro, que, por seu turno requereria a outro ministro que acionasse a subcontadoria sob sua responsabilidade. Para a resposta, o mesmo caminho, em sentido oposto, seria percorrido. Segundo Erymá Carneiro, a estrutura prevista pela reforma da Fazenda, ao acabar com a Contadoria e dissipar suas atribuições, agiria contra a eficiência do controle contábil, pois “[...] a burocracia se tornaria um verdadeiro... império da inércia” (CARNEIRO, 1932b, p. 3).

Em julho de 1932, Erymá voltou à carga contra a projetada reforma no Diário de Notícias. No mesmo mês, assim como em agosto e setembro, atacou o projeto nas páginas do Mensário Brasileiro de Contabilidade (CARNEIRO, 1932d, 1932e, 1932f). Ele partiu, ali, da questão da eficiência e assentiu com a necessidade da reforma dos serviços da Fazenda. Entretanto, não concebia, para os serviços contábeis, nada melhor do que medidas que aumentassem a autonomia da Contadoria. Anulá-la era, pois, o caminho errado. Erymá desejava-a mais forte e retomou um assunto tão antigo quanto a Comissão das Partidas Dobradas.

A Contadoria deveria zelar pelos valores patrimoniais do Estado, mas, para conhecê-los, dependia de outras repartições, como a Diretoria do Patrimônio Nacional. Seria preciso conferir ao órgão central de contabilidade poder para exigir das repartições as avaliações patrimoniais. “Não é mais possível que ella fique fraquejando na sua missão pela desídia de outrem” (CARNEIRO, 1932c, p. 4). Tal desídia, diga-se, existia desde os tempos em que Carlos Cláudio da Silva queixava-se dos bispos do Tesouro. No relatório do Ministério da Fazenda de 1916, como visto no capítulo 3, já se registrava a dificuldade para arrolar os bens da União. Incumbia, pois, antes de acabar com a Contadoria, verificar por que o Regulamento do Código de Contabilidade, “um monumento de organização e alto critério contábil” (CARNEIRO, 1932c, p. 4), não vinha sendo cumprido.

Concomitantemente a Erymá Carneiro, Francisco D’Áuria também escreveu artigos com críticas ao reformador e à reforma, construídos com argumentos semelhantes aos de seu colega de profissão. Quanto ao reformador, Resende Silva, Francisco D’Áuria o fez valer pelo Conselheiro Acácio, ao criticar sua falta de conhecimento em matéria contábil. Resende Silva teria apontado a existência de um déficit patrimonial na União. D’Áuria não o perdoou:

Déficit, diria ainda o conselheiro Acácio, é deficiência ou falta. Pois bem, déficit patrimonial é a deficiência de activo para cobrir o passivo. Chama-se passivo a descoberto [...]. O que o A. [Resende Silva] quis dizer é que a execução orçamentária produz dois resultados: o financeiro ou de caixa, e o econômico que altera o equilíbrio patrimonial (D'ÁURIA, 1932a, p. 4).

Quanto à reforma, repisou um ponto explorado por Erymá Carneiro. Lembrou que as normas de contabilidade, patrimonial e orçamentária, existiam desde 1922. Se a aferição do patrimônio era falha, o problema não residia nas regras, quase tão avançadas quanto as existentes no país mais adiantado na matéria, a Itália, mas nas pessoas que não as executavam. A crítica à extinção da Contadoria com base no argumento que diferenciava o aparelho administrativo dos homens que nele operavam foi repetida nos números de julho e agosto da Revista Brasileira de Contabilidade (D'ÁURIA, 1932b, 1932c). Além disso, foi retomada pelo Correio da Manhã.

O diário carioca, sempre crítico da Contadoria, não perdeu a oportunidade de vergastá-la uma vez mais. Trouxe à baila todo o histórico de idas e vindas dos saldos orçamentários de 1927 até 1931. “Possuia o Tesouro uma instituição pomposa e cara, a que se chama ainda hoje Contadoria Central da República. Um tostão que se despendesse estaria ali registrado [...]” (REFORMA DA FAZENDA, 1932a, p. 4). O rumo da crítica, no entanto, foi surpreendente. O jornal não abonou a ideia de extinguir o “organismo”, que considerava a repartição mais importante para os interesses da fortuna pública. Antes, defendeu torná-lo fiel à sua missão. O problema não residia “[...] tanto na dependência da organização administrativa, quanto dos homens que a executam” (REFORMA DA FAZENDA, 1932a, p. 4). Ou seja, a questão que se impunha ao ministro Aranha não era acabar com a Contadoria, mas conseguir que os responsáveis por fazê-la funcionar cumprissem os seus deveres.

Opinião semelhante sobre o funcionamento da administração fazendária como um todo, e não apenas com relação à Contadoria, possuía o diretor-geral do Tesouro, Bellens de Almeida. O Diário de Pernambuco (A REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO..., 1932b) reportou uma tensa reunião da comissão composta por diretores de serviços do Ministério da Fazenda e também por Valentim Bouças, destinada a discutir a reforma da administração da pasta. Na ocasião, o diretor do Tesouro manifestou-se contrariamente à radicalidade do anteprojeto, pois considerava boas as leis então existentes. O problema consistia em que não eram cumpridas. O ministro Aranha interrompeu-o e contraditou-o duramente, afirmando que a legislação vigente não somente era má como chegava a ser desmoralizadora, e citou como exemplo a incapacidade da estrutura organizacional vigente de informar adequadamente o montante do prejuízo

brasileiro com a falência da *Caisse Commerciale et Industrielle de Paris*. Para conhecer o valor, o governo teve que se valer de auxílio de pessoal alheio à Fazenda<sup>65</sup>.

Resende Silva, em seguida, explicou os pontos da reforma. Pais de Oliveira, consultor do ministério, antecipou seu voto favorável à modificação, pois considerava o plano arquitetado pelo diretor da Recebedoria do Distrito Federal o mais avançado já concebido para a administração fazendária. Tendo percebido que a proposta, que anulava a Contadoria, contava com a simpatia do ministro, Manoel Marques de Oliveira mostrou-se acuado. Ante a crítica de Aranha sobre o desconhecimento de compromissos externos do país, o contador-geral interino saiu-se com a desculpa de que muitos antecederam a existência do órgão que dirigia, o qual não dispunha de informações sobre eles e, por isso, não os havia apurado. Sobre os aspectos do anteprojeto concernentes à Contadoria, disse que se manifestaria quando o assunto fosse pautado.

O fato é que, diante de tantas críticas, o decreto resultante das discussões sobre a reforma da Fazenda resultou menos radical do que o anteprojeto. A oficialização dos serviços *Hollerith* não foi efetuada. A norma não autorizou o governo a entrar em tratativas com seu representante, Valentim Bouças, que, entretanto, acompanhou *in loco* as discussões sobre a matéria. A Contadoria Central sobreviveu, com todas as suas subcontadorias. Contudo, o encaminhamento da questão deu-se de forma conciliatória. Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934 manteve a Contadoria, mas sem a autonomia anterior e sem incumbências cruciais quanto à elaboração dos orçamentos e à demonstração das dívidas externa e interna, que ela publicava nos seus balanços gerais anuais.

As atribuições da Contadoria ficaram consignadas no capítulo IX da norma. O órgão manteve-se responsável por centralizar e superintender a contabilidade federal, mas perdeu a competência de preparar os orçamentos da União. Com efeito, o decreto de 1934 foi menos radical do que o projeto de 1932 porque, entre um e outro, houve a edição do Decreto nº 23.150, de 1933. Esse decreto representou uma vitória apenas parcial para os contadores que, a partir do Rio de Janeiro e de São Paulo, engajaram-se na construção de instituições federais de

---

<sup>65</sup> A falência do grupo Bouilloux-Lafont em 1931 conduziu ao fechamento da sede parisiense do *Credit Foncier du Brésil* e da *Caisse Commerciale et Industrielle de Paris*, dois de seus braços financeiros. O grupo Bouilloux-Lafont possuía relações diversas com o Brasil, nos setores financeiros e de infraestrutura. Flávio Somogyi (2014) discutiu a presença do grupo no Brasil. Na *Caisse*, havia depósitos de recursos públicos federais. O ministro da Fazenda desejava conhecer o montante, mas a Contadoria não conseguiu apurar. A questão arrastou-se e Aranha nomeou, então, uma comissão para averiguar a situação dos interesses brasileiros no banco liquidado. Ela foi composta, entre outros, por Trajano Luiz de Moraes (OS CONTRATOS..., 1933), funcionário da Contadoria Central que conhecemos das participações nos Congressos Brasileiros de Contabilidade.

contabilidade pública desde 1914. Ele reinstituiu o regime de competência por exercícios, mas reduziu as atribuições da Contadoria Central da República no ciclo orçamentário.

Isso ocorreu por meio do artigo 3º da norma, que previu um fluxo para a elaboração da proposta orçamentária anual. Cada ministério teria uma comissão composta por três membros, um dos quais funcionário da Fazenda, para elaborar a proposta orçamentária setorial e enviá-la à Fazenda. No gabinete do ministro, uma comissão formada pelo secretário-chefe do gabinete, pelo contador-geral da República e pelos servidores da Fazenda que trabalharam nas comissões setoriais promoveria a consolidação da peça orçamentária, com os ajustes necessários, com vistas ao equilíbrio das contas. Os pedidos de aumentos nas dotações, por exemplo, deveriam vir acompanhados de memoriais explicativos, capazes de justificá-los.

Na prática, a comissão formada em 1933 contava com a presidência do secretário-chefe do gabinete ministerial, Ruben Machado da Rosa<sup>66</sup>. Homem de confiança do titular da Fazenda, Rosa passou a responder pelo expediente do ministério durante o impedimento de Aranha (VAE..., 1933), que assumiu a posição de líder da maioria na Assembleia Nacional Constituinte, em novembro de 1933.

À frente da Comissão de Orçamento do Ministério da Fazenda, Rosa comandou a centralização, no gabinete do ministro, das competências outrora reservadas à Contadoria Central da República pelo artigo 102 do Código de Contabilidade. Ali, previa-se que esse órgão preparasse as propostas orçamentárias de receitas e despesas da República. O novo normativo assegurava-lhe participação na Comissão de Orçamento do Ministério da Fazenda e incumbia-lhe, no artigo 5º, de subsidiar os trabalhos do colegiado com mapas de dispêndio com pessoal e material, totais de funcionários públicos, de pessoal militar, inativos e pensionistas.

O decreto de 1934, que reorganizou o Ministério da Fazenda, não precisou, pois, extinguir a Contadoria para diminuí-la em atribuições e autonomia, bastou complementar o decreto de 1933. Na nova organização do ministério, várias atribuições que o Código de Contabilidade havia reservado à Contadoria foram realocadas à Diretoria de Estatística Econômica e Financeira. A essa diretoria caberia organizar a proposta orçamentária, para a qual a Contadoria colaboraria com a remessa de subsídios e elementos necessários. A sua Subdiretoria de Estatística Financeira ficou encarregada, nos termos do artigo 47 do Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934, de:

---

<sup>66</sup> Ruben Rosa presidiu, ainda, entre março e julho de 1934, a Câmara de Reajustamento Econômico. A partir de novembro daquele ano, assumiu a posição de ministro do Tribunal de Contas da União, que ocuparia por 33 anos, até 1967 (MIN RUBEN..., [2021]).



- a) [...]
- b) coletar, pelas mensagens, relatórios, balanços e outros elementos oficiais, os dados gerais referentes ao estado financeiro da União e dos Estados;
- c) publicar, anualmente, boletim discriminando: receita e despesa públicas, produção, capitais em circulação, movimento industrial, créditos e tudo quanto sirva a demonstrar a situação econômico-financeira da União e dos Estados;
- d) registrar o teor dos contratos de empréstimos externos realizados pela União, Estados e Municípios;
- e) ter em ordem a escrituração referente a êsses empréstimos para se conhecer o montante da dívida externa da União, Estados e Municípios, e a despesa anual com o serviço, amortização e comissões;
- f) organizar a estatística da dívida interna da União e dos Estados, não só consolidada como flutuante;
- g) prover a coleta de todos os elementos necessários à organização da proposta orçamentária; reuni-los convenientemente e remetê-los ao gabinete do ministro da Fazenda para o referido fim (BRASIL, 1934d, *online*).

Os itens “c” e “g”, particularmente, adentravam competências outrora da Contadoria. O primeiro por tratar da demonstração da situação econômico-financeira da União. O segundo por determinar a elaboração da proposta orçamentária. Os demais itens lidavam com a escrituração dos empréstimos externos e a organização estatística da dívida interna. Nesse caso, a reforma da administração fazendária delineou um órgão que se responsabilizaria por alguns serviços que, até então, vinham sendo executados pela Comissão de Estudos Financeiros e Econômicos dos Estados e Municípios.

A Comissão funcionou, segundo Bouças, até 15 de agosto de 1934, quando teve os seus trabalhos encerrados em sessão presidida por Getúlio Vargas. Na solenidade de encerramento, o presidente afirmou apreciar a obra efetuada pela comissão, pois ajudara o governo a administrar às claras, com conhecimento da realidade. Imodesto, Getúlio Vargas afirmou que, graças ao concurso do colegiado:

O que ainda não se conseguira obter, durante mais de um século de atividade administrativa, realizou o governo provisório em menos de três anos, graças ao vosso labor. A escrituração nacional está em ordem. Saímos assim do cáus elementar em que nos achávamos com evidente prejuízo, não só do Tesouro, mas, sobretudo, em detrimento de nossa capacidade construtora (VARGAS *apud* BOUÇAS, 1946, p. 273).

Tratava-se de afirmação que buscava lustrar mais seu governo do que a comissão secretariada por Bouças, e, para isso, fez tábula rasa dos serviços que a Contadoria prestava desde 1922, de escrituração e fornecimento de informações financeiras aos presidentes e ministros, inclusive sobre o montante da dívida externa. Não era, contudo, estranha a manifestação de Vargas. Ela se coadunava com a direção que o Governo Provisório conferiu às instituições de contabilidade pública. Como a reforma de 1931 evidenciou, elas não contaram

com o carinho e a atenção que o contador Trajano Luiz de Moraes mencionara durante o governo Bernardes, tampouco com um pai tão extremoso quanto fora a mãe que Moraes Junior identificou na Primeira República. Com efeito, para as informações sobre o montante da dívida externa e os resultados orçamentários dos estados e municípios, Getúlio Vargas prestigiou antes a Comissão de Assuntos Financeiros e Econômicos dos Estados e Municípios do que a Contadoria Central da República.

A comissão fora criada pelo Decreto nº 20.631, de 09 de novembro de 1931, com atribuição única, definida no artigo 1º, de estudar minuciosamente a situação econômico-financeira de cada estado e de seus municípios (BRASIL, 1931e). Na prática, seu secretário, Valentim Bouças, participou das negociações da dívida externa em 1931 e 1933. Valeu-se, para tanto, das informações produzidas pela comissão acerca da situação dos empréstimos obtidos pela União, pelos estados e os municípios. À medida que a seção técnica do órgão e o seu secretário ganhavam crédito pelos trabalhos executados, novas atribuições legais lhes foram cometidas.

O Decreto nº 22.089, de novembro de 1932 (BRASIL, 1932a), atribuiu à seção técnica da comissão a incumbência de fiscalizar os empréstimos externos de estados e municípios, a fim de evitar que dinheiros remetidos para pagamentos no exterior encontrassem outro destino que não o das amortizações devidas. Estados, municípios e seus banqueiros deveriam, pois, manter informada a seção. O Decreto nº 22.246, de dezembro do mesmo ano, aprovou o regulamento da fiscalização estabelecida na norma anterior e definiu, em seu artigo 2º, que “Cabe à Seção Técnica organizar a escrituração dos referidos empréstimos, bem como o registro de todos os contratos” (BRASIL, 1932b, *online*). O artigo 5º da norma que estabeleceu os termos do esquema Aranha, o Decreto nº 23.829, de fevereiro de 1934, reforçou esse papel da seção técnica da comissão. Ora, tratava-se precisamente das competências previstas no artigo 47, letras “d” e “e” acima transcritas, do decreto de reforma da Fazenda de 1934, com um acréscimo: além do registro e escrituração dos empréstimos dos estados e municípios, a Subdiretoria de Estatística Financeira efetuará tais trabalhos também para os débitos da União.

Portanto, havia normativos que determinavam à seção técnica da Comissão de Estudos Financeiros e Econômicos dos Estados e dos Municípios a realização de atividades que, a partir de março de 1934, eram previstas para a Subdiretoria de Estatística Financeira da Diretoria de Estatística Econômica e Financeira do Tesouro Nacional. O prestígio da Comissão era tal que, em julho de 1934, o Correio da Manhã noticiou que essa superposição de competências fora assim resolvida pelo Governo Provisório:

Continuarão a ser executados pela secção técnica de Comissão dos Estudos Financeiros e Econômicos dos Estados e Municípios os trabalhos que lhes foram atribuídos pelos decretos ns. 22.089, de 16 de novembro de 1932, 22.246, de 22 de novembro de 1932 e 23.829, de 5 de fevereiro de 1934, ficando as repartições fazendárias dellas incumbidas exoneradas dessa atribuição (ACTOS..., 1934, p. 5).

O excerto evidencia que a Diretoria de Estatística Econômica e Financeira deveria esperar para exercer tais atribuições e, mais ainda, que o decreto de reforma da administração da Fazenda consagrou os trabalhos prestados pela Comissão de Estudos Financeiros e Econômicos dos Estados e dos Municípios em detrimento da Contadoria Central da República. Esta sobreviveu, mas diminuída em face da Diretoria que açambarcava funções exercidas até agosto de 1934 pela Comissão, além de outras atinentes ao processo de elaboração orçamentária da União e que, até 1933, couberam à Contadoria Central.

Somados os dispositivos dos Decretos nº 23.150, de 1933, e nº 24.036, de 1934, o resultado foi uma Contadoria substancialmente modificada, em autonomia e atribuições, com relação à sua compleição inicial. Em suma, o quadro ficou assim. O artigo 5º do primeiro normativo relegou a Contadoria a função de fornecer mapas de dispêndios a serem anexados à proposta orçamentária, que seria consolidada, nos termos do artigo 3º, por uma comissão de orçamentos, nucleada no gabinete do ministro da Fazenda. Já a segunda norma subordinou a Contadoria ao Tesouro Nacional e criou, por meio do artigo 10, uma seção de preparo da proposta do orçamento e exame das questões econômicas e financeiras, também no gabinete do ministro. Com isso, o ministro concentrou a responsabilidade pela gestão orçamentário-financeira. O artigo 6º, inclusive, estabeleceu sua responsabilidade administrativa e judicial como fiscal da execução do orçamento e promotor do seu equilíbrio.

O ministro Aranha tratou de negar a desidratação da Contadoria Central da República:

Prudentemente, não quiz a Reforma traçar, desde logo a reorganização da Contadoria Central da República. Contentou-se em integrá-la no Tesouro, sem prejuízo de sua autonomia e com vantagens para a sistematização dos serviços. As alterações definidas pelo decreto número 23.150, de 15 de setembro do anno passado, veio acrescer os encargos da Contadoria, mas deu-lhe a oportunidade de acrescer a relevância dos seus serviços (A REFORMA DO THESOURO..., 1934, p. 15).

Efetivamente, a ação contradizia o discurso. O decreto da reforma da Fazenda não integrou apenas a Contadoria ao Tesouro, subordinou-a a ele. Embora os artigos 86 e 87 mantivessem as funções de inspeção e superintendência da Contadoria, houve clara perda de autonomia para exercício do controle interno do sistema de contabilidade federal, uma situação que o fazia retroceder ao estado anterior à aprovação do Código de Contabilidade. Essa norma

havia subordinado a Contadoria diretamente ao Ministério da Fazenda e não indiretamente, via Tesouro Nacional. Na prática, ambas coabitavam em posições hierárquicas semelhantes. O Decreto nº 24.036, de 1934, estabeleceu que o Tesouro Nacional era o departamento central do ministério, composto, entre outras diretorias, pela Contadoria Central da República. Em suma, de uma posição hierárquica semelhante à do Tesouro Nacional no organograma do Ministério da Fazenda desde a edição do Código de Contabilidade, a Contadoria passou à condição similar à de uma diretoria do Tesouro com a reforma de 1934.

Ademais, muitas atribuições consagradas pelo Código de Contabilidade e por seu Regulamento à Contadoria, como mencionado no começo desta seção, passaram à Diretoria de Estatística Econômica e Financeira do Tesouro Nacional. O oposto, pois, de um acréscimo de encargos. Quanto à menção ao Decreto nº 23.150, de 1933, nela Aranha permitiu ler nas entrelinhas a razão pela qual uma reorganização do órgão central de contabilidade fora desnecessária na reforma da Fazenda. A norma de 1933 já havia feito parte do trabalho, de modo que a de 1934 não precisaria ser, como não foi, radical. Bastou complementar o trabalho iniciado um ano antes.

Para Wahrlich (1983), o cerne da reforma consistia na liberação do ministro de Estado das atividades burocráticas atinentes aos procedimentos fazendários, de sorte que ele pudesse se concentrar em questões financeiras e econômicas. Na prática, isso apontou para duas centralizações. A primeira, administrativa, na Direção Geral da Fazenda. A segunda, das funções econômico-financeiras, no gabinete do ministro e no Tesouro Nacional. Isso se fez ao custo, como visto, da diminuição do papel da Contadoria Central no processo de elaboração e execução orçamentárias. A reforma Oswaldo Aranha, como viria a ficar conhecida, foi uma das mais duradouras na história administrativa do país (WAHRLICH, 1975). A estrutura que estabeleceu veio a ser alterada profundamente apenas 30 anos depois, em 1964.

A racional divisão das atribuições do Ministério da Fazenda em finanças e administração, uma das considerações justificadoras do Decreto nº 24.036, de 1934, objetivava melhorar a eficiência dos serviços, isto é, basicamente, os processos arrecadatários (BRASIL, 1934d). Tratava-se, como Aranha explicitou em carta a Vargas dias antes da publicação da norma, de um movimento para aumentar as rendas por meio da melhoria dos expedientes de arrecadação e de fiscalização (CARTAS, 1934).

A eficiência, contudo, circunscrevia-se aos processos arrecadatários e não alcançava os de controle, sobretudo os que exigiam escrutínio público. Erymá Carneiro atentou para esse ponto em artigo de combate ao projeto de reforma da Fazenda. O contador argumentou que a melhoria fundamental com relação aos trabalhos da Contadoria seria fazê-la cumprir o que já

havia sido sugerido por Otto Niemeyer, a publicação mensal do balancete financeiro da União. “Boas contas, bons amigos. Infelizmente, essa praxe tão bem iniciada pelo ministro José Maria Whitaker não prosseguiu” (CARNEIRO, 1932c, p. 4). A publicidade das contas públicas, a ser levada a cabo pela Contadoria, era vista por Erymá Carneiro como meio seguro para evitar as fraudes que Resende Silva apontara para justificar seu projeto. Nesse ponto, o contador explorou aspectos do *indietreggiamento* autoritário em curso.

Erymá Carneiro definiu o Governo Provisório como período de governança instável, para o qual a melhor medida com relação aos recursos públicos seria lançar luzes sobre sua aplicação por meio não apenas de ampla publicidade, mas também da aplicação de controles. Ora, o Governo Provisório somente definiu um arcabouço de controle para as contas estaduais e municipais em sua Lei Orgânica e no Código dos Interventores, ainda assim centralizado a partir do Executivo federal. Para as contas federais, o controle externo deixou de existir na prática, com o fechamento das casas parlamentares, e o controle interno que a Contadoria Central da República exercia sobre as repartições contábeis setoriais, inclusive o Tesouro Nacional, foi esmaecido por sua nova posição no organograma o Ministério da Fazenda. Erymá Carneiro foi claro:

[...] o Tesouro Nacional jamais deverá ficar a salvo da fiscalização da Contadoria. O “controle” desta é indispensável, como o deve ser o de um verdadeiro Tribunal de Contas. Querer o inverso é querer mudar um pouco a face das coisas, para affrontar o ridículo e cair na ignorância à luz (CARNEIRO, 1932c, p. 4).

A ignorância à luz, todavia, não era o resultado fortuito de uma proposta desastrada. Ela ajustava-se à natureza do recuo autoritário em curso no campo da contabilidade pública e tomada de contas. Ao longo deste capítulo, desenvolve-se a ideia de que esse retrocesso possuiu três dimensões: o retraimento do espaço público de discussão seguido por sua tutela por meio de conselhos técnicos controlados pelo governo; a perda de substância das instituições de contabilidade pública como ferramenta de apoio à gestão fiscal; e a anulação do *accountability* por controle interno e, sobretudo, externo. As duas primeiras vem sendo, até aqui trabalhadas, e a terceira será explorada detidamente nas próximas seções. A reforma da Fazenda, de sua proposta à promulgação, comunicava-se com as três dimensões.

Primeiro, o projeto foi debatido sem a possibilidade de participação da cidadania representada em corpos legislativos. A resistência que houve, exitosa em evitar a extinção da Contadoria Central, adveio dos servidores públicos, dos profissionais contábeis e da imprensa que lhes abriu espaço. Segundo, ainda que tenha sobrevivido, a Contadoria perdeu autonomia

para realizar suas ações de controle interno e teve reduzidas as suas atribuições orçamentárias, algo que diminuiu sua utilidade como ferramenta de apoio à gestão fiscal. Terceiro, Erymá Carneiro apontou que não bastava o controle interno que a Contadoria Central poderia exercer no âmbito dos serviços contábeis e fazendários federais, era preciso um verdadeiro Tribunal de Contas. O uso de “verdadeiro” antes da designação da corte de contas oferece pistas sobre a situação do TCU depois de 1930. Trata-se da terceira dimensão do *indietreggiamento* autoritário que se discute aqui, a anulação do controle externo. A próxima seção discute como a sofisticação institucional do anel de Giges da Primeira República foi substituída pela direção executiva crua dos processos e instituições de tomada de contas.

#### 6.4 Intenções majestáticas entre recuos

*Várias Constituições assim o fizeram e se impõe que a nossa consagre uma providência ou medida relativamente ao assunto, cercando o Tribunal de Contas de um poder magestático* (BRASIL, 1935c, p. 118).

O Governo Provisório fechou o Congresso Nacional e derogou a Constituição de 1891 ao submetê-la aos decretos do novo regime, embora sua lei orgânica afirmasse que a carta constitucional continuava em vigor. O efeito para as instituições de tomada de contas foi a inexistência de previsão legal de *accountability* para as contas federais. O Decreto nº 19.398, de 1931, previu obrigações de publicização de contas apenas para estados e municípios. Sem Parlamento em funcionamento, as disposições dos artigos 34 e 89 da Constituição de 1891, feitas letras mortas por meio de intrincados mecanismos institucionais na Primeira República, foram enterradas sem sutilezas nem exéquias.

O responsável por comandar o Tribunal de Contas no Governo Provisório foi Agenor Lafayette de Roure, aquele que contava poder cumprir as determinações dos artigos 34 e 89 da Constituição a partir de 1929, graças à reforma contábil levada a cabo por Washington Luís. Em seu mandato, de dezembro de 1930 a outubro de 1934, comandou uma instituição que não publicou relatórios para os exercícios de 1930 a 1933 e que foi manietada pelos Decretos nº 19.824, de 1º de abril de 1931 (BRASIL, 1931a), e nº 19.990, de 13 de maio do mesmo ano (BRASIL, 1931b).

O decreto de abril, emitido com a justificativa de atender “à necessidade imperiosa de reduzir as despesas públicas” (BRASIL, 1931a), suprimiu um cargo de ministro do TCU e três de auditores. O de maio, emitido sem considerações de justificação, reduziu de dois para um os cargos de representantes do Ministério Público junto ao TCU. As delegações estaduais,

projetadas desde 1903, criadas em 1918 e com instalação possível a partir de 1922, foram extintas. Assim, na mais flagrante dimensão do *indietreggiamento* autoritário em curso no campo da contabilidade pública e tomada de contas, o TCU não apenas não emitiu pareceres sobre as contas de governo como teve reduzida sua capacidade de fiscalizar as contas de gestão. Isso se deu por força da discricionariedade do Governo Provisório para dispor sobre finanças públicas e direito financeiro (PINHEIRO, 1958), assim como em razão do enfraquecimento da estrutura interna e do alcance territorial da corte de contas. A desestruturação do órgão de controle externo fazia refluir, precisamente, o aspecto no qual a ação da Primeira República, no campo da tomada de contas, havia sido modernizadora. Foi a esse simulacro de instituição de auditoria que Erymá Carneiro contrapôs a necessidade de um verdadeiro Tribunal de Contas (CARNEIRO, 1932c).

Se o TCU não gozou de prestígio no Governo Provisório e não desempenhou efetivamente o papel de instituição de auditoria, o mesmo não pode ser dito de Agenor Lafayette de Roure, que o presidiu nesse período de retrocessos. Depois de participar das discussões da reforma da Fazenda de 1934, ele foi nomeado para compor a Subcomissão do Itamarati, responsável por elaborar o anteprojeto da Constituição de 1934 (AZEVEDO, 2004; POLETTI, 2012). Silva (2019) considera que Agenor de Roure e José de Castro Nunes (que substituiu Oliveira Vianna) eram os únicos neutros dentre os onze componentes de um grupo dominado pelo governo. Dado o papel que Agenor de Roure cumpriu à frente do TCU, de aquiescência à debilitação da instituição, é questionável seu não alinhamento com o governo. Ele participou, ademais, da comissão temática de política econômica e financeira da Subcomissão do Itamarati, ao lado de dois expoentes políticos com história na administração fazendária federal, o então ministro da Fazenda Oswaldo Aranha e Antônio Carlos Ribeiro de Andrada, ex-ministro da Fazenda e futuro presidente da Assembleia Nacional Constituinte. Essas evidências levam a crer que Agenor de Roure gozava de confiança e prestígio junto ao Governo Provisório, com o qual se alinhara em desfavor da autonomia da instituição que presidia.

O anteprojeto da Constituição seguiu a tradição republicana e consagrou o controle prévio relativo, algo que o Governo Provisório havia afastado com o Decreto nº 20.393, de 1931, promulgado sob a influência de Niemeyer, e retomado apenas parcialmente por meio do Decreto nº 23.150, de 1933, que derogou partes do anterior. Assim, o artigo 71 do projeto constitucional obrigava o registro prévio de despesas no TCU e possibilitava ao Poder Executivo insistir com os gastos eventualmente impugnados, que seriam registrados sob protesto e comunicados à Assembleia Geral. À semelhança do que dispunha a Constituição de 1891, estipulou-se que o presidente da República nomearia os membros da corte, que deveriam

passar pela aprovação do Parlamento. Confirmados nas posições, os ministros do TCU gozariam das mesmas garantias dos membros do STF. O anteprojeto também dispunha sobre as contas de gestão, determinando que a corte de contas julgasse os responsáveis por dinheiros e bens públicos. Previa, ainda, a emissão de parecer sobre as contas anuais de governo, que deveria ser enviado à Assembleia Geral. Caso o Poder Executivo não remetesse as contas ao Tribunal, a Assembleia deveria ser informada, para tomar providências. O artigo 73 determinava que o TCU deveria acompanhar a execução orçamentária diariamente e, para isso, poderia valer-se de suas delegações, que ficavam assim recriadas (POLETTI, 2012).

Da forma como previstas no anteprojeto, as disposições sobre as contas de governo conferiam maior amplitude de ação ao Poder Executivo do que o arcabouço legal do final da Primeira República. Elas, no entanto, foram modificadas pela Assembleia Nacional Constituinte.

De partida, o anteprojeto extinguiu o Senado, de modo que o TCU deveria reportar-se a uma Assembleia Geral, que confirmaria a nomeação de seus membros. Com a existência do Senado assegurada pela Constituinte, a essa casa incumbiria aprovar os nomes indicados pelo presidente da República para os cargos de ministro da corte de contas. Com relação às contas de governo, propôs-se retornar à situação anterior ao Código de Contabilidade, quando o Tesouro era o juiz formador das contas de governo e o TCU não podia atuar supletivamente, em caso de ausência da prestação de contas.

Como visto nos capítulos anteriores, essa questão foi objeto de extenso tratamento legislativo na Primeira República, com participação direta de Antônio Carlos Ribeiro de Andrada em 1911. Enquanto não houve Contadoria, o Tribunal de Contas não pôde atuar supletivamente. Com o advento do Código de Contabilidade e da Contadoria, ao TCU foi permitido agir para suprir eventual falta de prestação de contas por parte da Contadoria. Entretanto, Agenor de Roure não considerava conveniente fazê-lo, seja por falta de capacidade operacional da corte, seja pelo caráter politicamente sensível da questão (ROURE, 1929). Em sua presidência, anuiu com o enfraquecimento da estrutura do Tribunal e participou do grupo que propôs inserir na Constituição uma disposição segundo a qual a corte de contas apenas informaria ao Congresso se o presidente da República atrasasse em mais de um mês o envio de suas contas para análise e emissão de parecer.

Inicialmente, essa disposição foi mantida pelo artigo 64 do Substitutivo nº 1-a, da Comissão Constitucional, que substituiu o texto do anteprojeto (BRASIL, 1934a). O substitutivo, no entanto, previu ações adicionais de controle. Assim como o anteprojeto, o substitutivo inseriu a corte de contas no Título II de seu texto, que tratava do Poder Legislativo,



especificamente na parte sobre as suas atribuições de elaboração e fiscalização orçamentárias. Porém, enquanto o anteprojeto facultava ao presidente da República o registro sob protesto de atos previamente impugnados pelo TCU sem limitações, o substitutivo dispunha que as impugnações seriam absolutas em caso de falta de crédito orçamentário ou de crédito impropriamente apontado. Retomou-se assim, em 1934, os termos de um debate encetado em 1893 quando, como visto no capítulo 3, o Senado propôs uma solução semelhante para o tratamento do controle prévio realizado pela corte de contas, afinal vetada por Floriano Peixoto, insatisfeito com sua timidez. Ademais, a reforma do Tribunal de Contas de 1918, discutida no capítulo precedente, seguiu sem impor limitações ao registro sob protesto, no espírito típico do *aggiornamento* conservador da Primeira República, de avançar na organização da corte cuidando para que ela não embaraçasse a ação administrativa do Poder Executivo.

Nas discussões constituintes de 1934, o governo pretendia manter sua latitude de ação com relação ao registro prévio, facultando discricionariamente ao chefe do Poder Executivo insistir na realização de quaisquer atos financeiros impugnados. Os parlamentares da Comissão Constitucional, entretanto, decidiram impor limites ao registro sob protesto, os mesmos previstos no projeto vetado por Floriano Peixoto. Isso representou a manifestação específica na seara da contabilidade pública e da tomada de contas de uma dinâmica mais ampla de afirmação do Poder Legislativo em suas relações com o Executivo durante o biênio 1934-1935 (MOURELLE, 2015). Outro aspecto de tentativa de afirmação do poder parlamentar dizia respeito à formação das contas de governo. Tanto o anteprojeto da Subcomissão Itamarati como o Substitutivo nº 1-a, da Comissão Constitucional, determinavam que o TCU apenas comunicasse o Parlamento sobre a eventual falta da prestação das contas de governo; a manifestação da comissão de constituintes incumbida de dar parecer às emendas atinentes ao Poder Legislativo e ao Conselho de Estado incluiu a emenda 1.949 ao Substitutivo nº 1-a. Essa emenda previu que a corte de contas enviasse um relatório minucioso sobre o exercício terminado, caso o Poder Executivo não tivesse enviado suas contas no prazo.

Na Constituinte, o defensor mais assertivo das ações fiscalizatórias do Poder Legislativo com relação às contas públicas, para velar pela indisponibilidade dos recursos públicos e combater os déficits orçamentários, foi o deputado constituinte Horácio Lafer, classista representante dos empregadores. Francisco D'Áuria, candidato classista pelos empregados no comércio, foi derrotado no pleito e não pôde desempenhar papel similar. Ele foi indicado delegado eleitor pela instituição que rivalizou com o IBC até ser a ele fundido nos anos 1940, o IOC, que surgiu sem o mesmo prestígio do IBC, como o capítulo 4 abordou.

O IOC havia sido reconhecido sindicato de empregados ainda em agosto de 1931, logo após a edição do Decreto nº 19.770, de março daquele ano, que dispôs sobre a sindicalização. Tanto o IPC quanto o IBC foram mais cautelosos nessa seara, pois desejavam obter o reconhecimento como sindicatos de profissionais liberais, e não de empregados, o que somente se tornou possível três anos depois, com o advento da norma que reconheceu o caráter liberal da profissão de contador. Isso não obstou a tentativa de D'Áuria, em uma escolha polêmica. Ele venceu o próprio presidente do IOC na disputa para a posição de delegado eleitor, mas teve a vitória contestada, porque sua filiação como membro efetivo do Instituto não estaria formalmente completa (A REPRESENTAÇÃO..., 1933a; A REPRESENTAÇÃO..., 1933b). D'Áuria teve sua posição de delegado eleitor garantida e pôde queixar-se, então, que “o ambiente [da eleição para a constituinte] tinha um sabor acentuadamente popular, com mais aproximação de uma reunião social-comunista” (D'ÁURIA, 1953, p. 177). Perdeu e atribuiu isso à indisposição de alguns que o consideravam membro das classes abastadas, por ter sido contador-geral da República. Depois disso, D'Áuria voltou aos seus afazeres de consultoria contábil e foi absorvido pela reforma da contabilidade do estado de São Paulo efetuada pelo governo Armando de Sales Oliveira, assunto sobre o qual não nos deteremos.

Dos representantes eleitos pelos empregados no comércio para Assembleia Nacional Constituinte, Alberto Surek era contador, mas não se destacou pela defesa das instituições de contabilidade pública e tomada de contas na Constituinte. Horácio Lafer desempenhou esse papel. Ele defendeu que a carta constitucional consagrasse providências que combatessem a ocorrência de déficits orçamentários, a principal delas a concessão de poderes fiscalizatórios prévios ao Tribunal de Contas. Os poderes deveriam ser majestáticos, como Horácio Lafer os definiu em formulação que reproduzimos na epígrafe desta seção (BRASIL, 1935c). Eles seriam uma emanção do Poder Legislativo e desempenhariam função técnica e controladora no âmbito das finanças públicas. O vocabulário hiperbólico de Horácio Lafer mirava essencialmente o controle das despesas.

O parlamentar retomou um fio argumentativo que remetia aos liberais do Império e às ideias generosas que Rui Barbosa identificou no começo da República, segundo os quais a principal função do Tribunal de Contas seria a de auxiliar no controle dos orçamentos, velando pelo *compliance* em relação às autorizações legislativas. Ecoando Rui Barbosa, afirmou que “o controle depois das despesas efetuadas reduz o Tribunal de Contas a uma inutilidade pomposa” (BRASIL, 1935c, p. 118). Seu foco no controle prévio, em essência, desejava vencer os retrocessos do Governo Provisório nessa seara e, também, ir além do *aggiornamento*

conservador da Primeira República, que garantiu o controle executivo sobre os orçamentos, elidindo na prática o dever da prestação das contas de governo. Lafer propôs,

[...] como medida de pressão moral e de eficiência prática que, quando, um orçamento mostrar déficit, antes de ser encaminhado pelo Presidente da República à Assembleia, ou seja ao Tribunal de Contas, que dará seu parecer sobre os modos de evitá-lo. O Poder Executivo precisa saber que, além do exame segundo conveniências políticas e que tende geralmente a uma certa benevolência, terá o orçamento sem equilíbrio o estudo acurado de um corpo técnico [...] E num parecer de técnicos, mesmo não adotado, terá o povo as bases para edificar o seu juízo sereno (BRASIL, 1935c, p. 118).

A ideia de instituição sentinela da verdade dos orçamentos, paulatinamente sepultada na Primeira República em favor da preponderância do Poder Executivo no controle dos orçamentos, ressurgiu com Horácio Lafer. O TCU, para ele, seria “a organização constitucional do combate aos déficits, a verdadeira formiga saúva das nossas finanças” (BRASIL, 1935c, p. 120). O deputado defendeu um fortalecimento institucional que o presidente do órgão de controle externo, membro da Subcomissão do Itamarati, não fez refletir no anteprojeto de constituição. Robustecer o TCU, para Horácio Lafer, era meio, e não um fim em si. A finalidade consistia em “erigir em dogma, imposto pela opinião pública aos governos, e consagrado em lei, os dois princípios da nossa organização financeira – o perfeito equilíbrio orçamentário e a mais rigorosa fiscalização das finanças públicas” (BRASIL, 1935c, p. 121). Nesses termos, o *accountability* seria instrumento da gestão fiscal saudável.

Ao final, a Constituição de 1934 consagrou a redação proposta pela comissão de constituintes incumbida de dar parecer às emendas atinentes ao Poder Legislativo e ao Conselho de Estado. O controle prévio desejado por Horácio Lafer foi mantido, com restrições à faculdade de registro sob protesto. Sua sugestão de fazer o Tribunal funcionar como uma consultoria para evitar déficits, todavia, não prosperou. O Substitutivo nº 1-b, da mesma Comissão Constitucional, que acabou por resultar no texto constitucional, manteve as disposições do parecer às emendas. A mudança que houve foi no posicionamento do TCU na estrutura do Estado. O anteprojeto previa-o na seção de orçamento e administração financeira do título referente à organização federal (POLETTI, 2012); o substitutivo nº 1-a situou-o no capítulo da fiscalização financeira do título sobre o Poder Legislativo (BRASIL, 1934a); o parecer da comissão posicionou-o como uma seção específica do capítulo IV, atinente à coordenação dos poderes do Estado, junto com o Ministério Público, a Justiça Eleitoral e os Conselhos Técnicos (BRASIL, 1936b); a Constituição finalmente aprovada manteve-o como

seção específica do Capítulo VI, dos órgãos de cooperação nas atividades governamentais, desta feita em companhia apenas do Ministério Público e dos Conselhos Técnicos (BRASIL, 1891b).

A conformação final da Constituição retirava espaço de ação do Poder Executivo. O registro prévio teria limites nas dotações orçamentárias e o atraso na prestação de contas dispararia um relatório minucioso do TCU, para evitar o contorno à fiscalização do Congresso. Essas disposições refletiram o desejo do Poder Legislativo de consolidar-se como espaço de fiscalização orçamentária e, com efeito, tiveram implicações. O discurso de Horácio Lafer, fora, de certa forma, premonitório. Ver-se-á adiante como, em um contexto de déficit orçamentário, o parecer do TCU desabonou as contas do exercício financeiro de 1936, e o Parlamento teve que se debruçar sobre o assunto. Diferentemente do que ansiava o deputado, no entanto, o episódio não teve ares de cooperação do Tribunal para com o presidente, com o intuito de evitar déficits. Antes, foi conflituoso e desenrolou-se sob a pesada nuvem do crime de responsabilidade.

O espaço institucional no qual se deu a disputa entre o parecer do TCU sobre as contas do exercício de 1936 e os defensores do governo foi a Comissão de Tomada de Contas da Câmara dos Deputados. Nesse episódio, atuou João Ferreira de Moraes Junior, deputado federal classista.

O artigo 24 da Constituição de 1934 consagrou a possibilidade da representação classista na Câmara dos Deputados. Disso decorreu a eleição de representantes dos grupos de empregados, empregadores, profissionais liberais e funcionários públicos, tal como já havia ocorrido na Assembleia Nacional Constituinte. Empregados e empregadores foram subdivididos em setores: lavoura e pecuária, indústria, comércio e transportes. Para a composição da Câmara dos Deputados de 1935, João Ferreira de Moraes Junior foi eleito 1º suplente da representação dos empregados no comércio.

Em 26 de janeiro de 1935 foram realizadas as eleições para os representantes dos setores do comércio e dos transportes na Câmara dos Deputados. Em primeiro escrutínio, os empregados no comércio elegeram o pernambucano Adalberto Bezerra de Camargo, com 91 votos, e o mineiro Alberto Surek, com 89 votos (AS ELEIÇÕES..., 1935). A eles juntou-se, depois, Damas Ortiz (CÂMARA..., 1935a). Para suplente dos representantes dos empregados no comércio, João Ferreira de Moraes Junior teve seu nome sufragado 89 vezes, o mais votado (AS ELEIÇÕES..., 1935).

Essa situação não deixava de conter certa ironia. O IBC, instituto que Moraes Junior presidia, nasceu no seio da Associação Comercial e a ela continuava ligado mesmo após a edição do decreto que reconheceu a profissão de contador como liberal (ASSOCIAÇÃO...,

1934). Assim como o IPC em São Paulo, o IBC bateu-se para que os contadores fossem reconhecidos como profissionais liberais, o que ocorreu pouco mais de um ano antes das eleições classistas. O Decreto nº 23.611, de 30 de dezembro de 1933, reconheceu, em seu artigo 2º, os contadores e os guarda-livros como profissionais liberais, ao lado de médicos, advogados e engenheiros, entre outros (BRASIL, 1933d). Tratava-se de uma demanda antiga das lideranças contábeis do Rio de Janeiro e de São Paulo. No Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade, por exemplo, Augusto Carlos Setúbal, artífice da criação do IBC, considerava essencial regulamentar o exercício da função de perito-contador e obter, para os contadores, o mesmo patamar de consideração das ocupações liberais, como a medicina e a advocacia (SETÚBAL, 1927). Frederico Herrmann Júnior, liderança do IPC, escreveu um mês antes da edição do decreto de dezembro de 1933:

Os contadores não devem ser equiparados às demais classes constituídas essencialmente de empregados de diversas categorias. Parece-me que a aceitação das condições impostas aos sindicatos de trabalhadores por parte dos contadores importaria na renúncia dos mais elevados ideais que sempre inspiraram os mentores da classe através de todos os anos de luta, que já não são poucos, no sentido de preparar para a nossa classe, no quadro das atividades sociais, um posto de “leader”. A sindicalização da classe dos trabalhadores como empregados importa um nivelamento por baixo e significa, no meu modo de pensar, a completa negação da nossa autoridade como classe mentora, que desejamos ser, até nas esferas dos destinos da Nação, dentro da organização do nosso Estado, que exige, indiscutivelmente, a liderança das elites intelectuais [...] os contadores devem continuar na luta pela sua classificação entre os grupos chamados liberais (HERRMANN JUNIOR, 1933, p. 242-243).

Herrmann Júnior sintetizou os pontos que levavam os líderes contábeis no Rio de Janeiro e em São Paulo a pleitear a condição de profissionais liberais aos contadores. Simbolicamente, havia o status associado à ocupação de corte intelectual. Concretamente, tratava-se de habilitar-se, dentro do Estado, para ocupar posições de liderança. Essas considerações não impediram, como visto, que Francisco D’Áuria, um dos “mentores da classe” e presidente do IPC por três mandatos, fosse escolhido delegado-eleitor dos empregados no comércio à Assembleia Nacional Constituinte pelo IOC, associação com a qual mantinha laços tênues. Da mesma forma, não representou óbice para que Moraes Junior, outro “mentor”, participasse das eleições à Câmara dos Deputados como representante dos empregados no comércio. O mesmo se deu com Alberto Surek, que também possuía formação de contador.

Em um caso e no outro, as escolhas podiam ser justificadas pelos laços dos delegados com associações de empregados no comércio. Se o IBC de Moraes Junior estava ligado à Associação dos Empregados no Comércio do Rio de Janeiro desde a sua fundação, Alberto

Surek presidiu a Associação dos Empregados no Comércio de Juiz de Fora em 1931 e 1933. Além disso, é razoável supor a existência de um cálculo político complementar na escolha do canal de postulação de ambos: as cadeiras legislativas reservadas aos empregados no comércio eram mais numerosas do que as reservadas aos profissionais liberais.

Contados os votos, Surek foi eleito deputado. Moraes Junior teve melhor sorte do que Francisco D'Áuria tivera nas eleições de 1933 e foi eleito primeiro suplente. Essa posição acabou por proporcionar-lhe envolvimento direto com as instituições federais de contabilidade pública e tomada de contas no período constitucional. Moraes Junior assumiu o cargo de deputado federal depois do falecimento de Adalberto Bezerra de Camargo. Camargo apoiava o governo Vargas na Câmara, mas foi incisivo nas críticas que lhe direcionou por ocasião da repressão às manifestações dos bancários, insatisfeitos com o veto do presidente ao aumento salarial do pessoal civil (MOURELLE, 2015).

O presidente do IBC foi empossado deputado federal na sessão de 28 de julho de 1936 (CÂMARA..., 1936e), em uma Câmara majoritariamente governista, mas que, como o posicionamento do falecido Adalberto Bezerra de Camargo indicava, não garantia apoios incondicionais (CÂMARA..., 1935d). Nesse contexto político, Moraes Junior inicialmente compôs a Comissão Especial Encarregada de Rever o Código de Contabilidade. Sua inclusão no colegiado ocorreu dias depois de sua posse, em 08 de agosto de 1936 (CÂMARA..., 1936f). Em 27 de janeiro do ano seguinte, Moraes Junior foi indicado para substituir interinamente o deputado baiano Raphael Cincurá na Comissão Permanente de Tomada de Contas (CÂMARA..., 1937a), onde foi ativo ao longo de 1937.

As matérias a que se dedicavam os dois colegiados estavam intrinsecamente ligadas e representavam um ponto preferencial a partir do qual a oposição ao governo Vargas atuava, porque lidavam com os resultados das execuções orçamentárias. O deputado e ex-presidente Arthur Bernardes, que fizera da busca pelo equilíbrio orçamentário e pela valorização cambial as obsessões de seu governo, vergastou o desempenho de Vargas nessas searas na sessão de 14 de maio de 1935. Para ele, o Brasil havia caído em desgraça sob o governo Vargas e, por sua culpa, tinha “sua economia desmoronada, as suas finanças arrazadas, o seu crédito extinto, a sua administração anarchizada, a sua dívida de honra por pagar, o café em baixa, a libra a preço nunca atingido” (CÂMARA..., 1935b, p. 402).

Borges de Medeiros, derrotado nas eleições presidenciais de 1933 e ex-correligionário de Vargas, desde os tempos de governador do Rio Grande do Sul, considerava o equilíbrio orçamentário a meta crucial dos governos. Antes de transmitir o cargo a Vargas em 1927, jactou-se de que, “ao cabo de uma longa e accidentada jornada, em que não se registrou um só déficit,

lícito é concluir pela perfeição relativa do orçamento” (RIO GRANDE DO SUL, 1927, p. 102). Para ele, a sistemática economia de recursos públicos consistia no mais seguro método de administração. Como deputado opositor, considerou, no entanto, que a República falhara na aplicação do método:

Na história financeira do Brasil, desde a sua independência até hoje, o que há de mais curioso e impressionante é por certo a existência quase permanente do déficit orçamentário. Combateu-se a administração monárquica porque era o déficit; censurase também, com maioria de razões, a administração republicana, porque agravou consideravelmente o déficit (CÂMARA..., 1935e, p. 3.564).

Para Borges de Medeiros, a política republicana de melhoramentos fora exagerada e afastara a República do caminho da austeridade que Campos Sales havia aberto. Ainda assim, em uma paisagem de descontrole orçamentário, os desequilíbrios do Governo Provisório conseguiam destacar-se. Sua crítica, nesse aspecto, permite vislumbrar a relação entre ditadura e retrocesso no controle dos recursos públicos:

[...] foi, porém, no período discricionário que o maior exagere nas despesas ultrapassou de muito as do governo deposto, a despeito do terceiro funding. Suspenso o serviço da dívida externa, poude a ditadura aparentar que as suas despesas só excediam as do governo anterior em 1.040.000 contos. Entretanto, como ponderou com justeza o insigne Sr. Cincinato Braga é preciso imputar aos quatro exercícios dictatoriaes a quantia equivalente a £ 28.000.000 cujo pagamento fôra tão sómente adiado [...]. Foi o governo mais caro e mais nefasto da República, conforme o assenso geral (CÂMARA..., 1935e, p. 3.565-3.566).

Nisso, Borges de Medeiros encontrou eco nas posições de Cincinato Braga. O ex-presidente do Banco do Brasil no mandato de Arthur Bernardes não apenas oferecera os números das despesas consideradas exageradas pelo prócer gaúcho, como se juntou a ele para vergastar as relações entre a ditadura e as finanças públicas. Para Cincinato Braga, na ditadura, “o efficacissimo controle da crítica parlamentar não pode ser exercido. A ditadura é assim um hino alegre à licenciosidade administrativa [...] dos governantes!” (BRASIL, 1936a, p. 155). Não se pode dizer que fora efficacíssimo o controle das contas públicas realizado pelo Parlamento durante Primeira República, como visto nos capítulos precedentes, mas havia ali um foro de debates. Sem esse foro, restaram apenas os déficits. Borges de Medeiros calculou um déficit acumulado de 2.975.134 contos de réis para o período entre 1931 e 1934, superior à soma dos valores que o IBGE forneceu retrospectivamente, de 2.246.828 contos, que se extrai da Tabela 15 a seguir.

Tabela 15 – Resultados orçamentários segundo o IBGE, em contos de réis (1931-1937)

<b>Exercícios</b>	<b>Receita arrecadada</b>	<b>Despesa realizada</b>	<b>Resultado</b>
1931	1.752.665	2.046.620	-293.955
1932	1.750.791	2.859.669	-1.108.878
1933	2.078.476	2.391.813	-313.337
1934	2.519.530	3.050.188	-530.658
1935	2.722.693	2.872.001	-149.308
1936	3.127.460	3.226.081	-98.621
1937	3.462.476	4.143.959	-681.483

Fonte: IBGE (1990, p. 617).

As discrepâncias entre os valores do IBGE e os de Borges de Medeiros ocorrem para os exercícios de 1933 e 1934; há coincidência para 1931 e 1932. Para 1933 e 1934, o IBGE teve que anualizar os exercícios financeiros, que foram de 15 e 9 meses respectivamente. O Decreto nº 23.150, de 1933 (BRASIL, 1933a) reinstituiu o regime de competência orçamentária para as despesas públicas e o período adicional, como visto, e criou um exotismo, a duração do exercício financeiro. Ele não mais coincidia com o ano civil; durava de 1º de abril de um ano a 31 de março do seguinte, com trinta dias de período adicional, até 30 de abril. Isso engendrou um exercício de 1933 com 15 meses. Na anualização que o IBGE efetuou reside a provável causa da diferença com relação aos números apresentados por Borges de Medeiros, um déficit de mais de 715 mil contos. Para 1934 as informações também sofreram de descontinuidade quanto ao período de apuração. Elas referiam-se a um ano financeiro com 9 meses, posto que o Decreto nº 12, de 28 de dezembro de 1934, alterou novamente a vigência do exercício, fazendo-o coincidir com o ano civil (BRASIL, 1934b). O discurso do parlamentar gaúcho foi proferido em 21 de agosto de 1935, o período adicional ao exercício de 1934 encerrara-se em 31 de janeiro, outra mudança introduzida pelo Decreto nº 12, de 1934, e a Comissão de Tomada de Contas aprovara as contas do governo em junho, com base do parecer do TCU. Borges de Medeiros afirmou recorrer a esse parecer para apontar um déficit superior a 856 mil contos.

Esses 856 mil contos resultavam da soma do déficit orçamentário, calculado pela Contadoria Central da República em 128 mil contos com o déficit financeiro, de 728 mil contos. Na volúpia de criticar o governo, entretanto, Borges de Medeiros excedeu-se na soma. Os 128 mil contos de déficit orçamentário já haviam sido somados a outras cifras extraorçamentárias a fim de se obter o valor de 728 mil contos de déficit financeiro (BRASIL, 1935b). Somá-los novamente aos 728 mil contos acentuava os contornos da desgraça política que se denunciava, mas não se lhe fazia justiça contábil.

O recurso ao Tribunal de Contas não constituiu estratégia apenas para dar números à cara e nefasta administração ditatorial. Borges de Medeiros mobilizou o saber italiano sobre o



controle político de contas, simbolizado pela citação ao livro *Princípio das Ciências das Finanças* (NITTI, 1937)<sup>67</sup>, do político italiano Francesco Saverio Nitti, ardoroso crítico das ditaduras. A menção possuía dupla utilidade, dialogava com alguém que, como ele naquele momento, acicatava ditaduras, e, ao fazê-lo, referia-se ao descontrole das contas públicas nos regimes discricionários. Segundo Nitti, não existiam governos de boas finanças onde não se exercia o controle pelos parlamentos e pela opinião pública.

Ora, essa opinião coincidia com a que Horácio Lafer externara na Constituinte, ao propugnar o fortalecimento da corte de contas para o controle dos déficits orçamentários e para evidenciar à opinião pública a gestão dos recursos públicos. Tal disposição, presente em um empresário ligado a grupos conservadores e ao capital estrangeiro (LEOPOLDI, 2000) e em um positivista gaúcho histórico, permite um vislumbre da amplitude do apoio parlamentar à ação das instituições de tomada de contas no novo regime constitucional.

Entre 1935 e 1937, operou-se uma tentativa de refluir o *indietreggimento* autoritário em curso desde 1930 e, ao mesmo tempo, de se ir além do *aggiornamento* conservador da Primeira República. Nesse sentido, com grande repercussão nos jornais, o presidente do Tribunal de Contas, Octávio Tarquínio de Sousa afirmou, na sessão de 30 de abril de 1935, que a corte exarava parecer às contas de governo pela primeira vez em quarenta e três anos de existência (BALANÇO..., 1935; PELA..., 1935). O escritor e historiador fora nomeado membro do TCU por Getúlio Vargas em 1932, e lá permaneceu até 1946. Em fins de 1934, substituiu Agenor Lafayette de Roure na presidência da casa.

Após todos os volteios do anel de Giges na Primeira República, que resultaram na não emissão do parecer por parte do Tribunal de Contas, e da supressão autoritária do Governo Provisório, a corte de contas enviou ao Parlamento uma peça que retomava os números da Contadoria Central da República, 128.104 contos de déficit orçamentário e 728.295 contos de déficit financeiro (PELA..., 1935). O parecer foi assinado pelo ministro Tavares Lyra, irmão do falecido senador João de Lyra Tavares, e que fora nomeado ministro do TCU em 1918. Ele não concluiu com a recomendação de aprovação ou reprovação das contas, remetendo tal decisão ao Parlamento. Sua conclusão mais forte foi indicar a necessidade de reformar o Código de Contabilidade e os regulamentos contábeis, que, segundo ele, continham disposições falhas. A responsabilização real e efetiva dos governantes dependia, em parte, do aprimoramento desse arcabouço legal. Opinião semelhante tinha o presidente da corte de contas, para quem:

---

<sup>67</sup> A tradução para o português é de 1937. Borges de Medeiros referiu-se, provavelmente, à 5ª edição italiana, de 1922.

[...] a tradicional desordem das nossas finanças públicas, a nossa anacrônica, defeituosa e incerta escripturação, a nossa precária technica contábil não permitiram que se tornasse jamais realidade acto que deveria ser elementar ao nosso regimen, qual o da prestação de contas da gestão financeira do governo ao Poder Legislativo (BALANÇO..., 1935, p. 5).

Tavares Lyra e Octávio Taquínio de Sousa revisitaram o histórico de uso das normas direito financeiro para inviabilizar o julgamento das contas de governo, inclusive a indignação com que Antônio Carlos Ribeiro de Andrada manifestou-se em 1914 sobre o ludíbrio da prestação de contas; algo que abordamos no capítulo 4. Com efeito, essa era uma avaliação válida para a Primeira República, que promoveu uma modernização conservadora por meio da qual a corte de contas foi estruturada, mas foi mantida longe das contas de governo. A avaliação, todavia, não aderiu aos fatos com relação ao Governo Provisório. Nesse, não foram as intrincadas sutilezas do direito financeiro, associadas à indisposição parlamentar, que inviabilizaram a apreciação das contas de governo, mas o arbítrio do regime, que enfraqueceu a estrutura do TCU, minou-lhe a autonomia e fechou a casa parlamentar a que ele deveria reportar-se.

Entre 1935 e 1937, a Câmara dos Deputados tentou colocar em prática a previsão de *checks and balances* consignada no artigo 102 da Constituição de 1934. Deputados acionaram o TCU como os corpos legislativos da Primeira República não quiseram fazer, mas não se pôde reverter a maré montante do *indietreggiamento* autoritário. Antes, porém, de mais um fechamento do Congresso e de mais uma esterilização da corte de contas, os pareceres sobre as contas de governo causaram impacto. De 1935 a 1937, a discussão sobre os balanços da República e os pareceres do TCU dispararam votos a favor e contra a aprovação das contas de Getúlio Vargas. Eles relacionaram-se com a reorganização do Tribunal de Contas e a tentativa frustrada de reformar o Código de Contabilidade.

## 6.5 As contas do governo e as letras longamente mortas

*Emquanto não forem tomadas essas providências [adoção de um corpo de técnicos de contabilidade e realização de um controle regular e contínuo das contas por parte do TCU], póde-se considerar letra morta o dispositivo constitucional que confere ao Tribunal de Contas a fiscalização financeira da União e tomada de contas dos responsáveis pèlos bens públicos (CÂMARA..., 1937c, p. 36.259).*

À diferença do que ocorrera na Primeira República, o Tribunal de Contas ofereceu pareceres sobre as contas de governo e a Comissão de Tomada de Contas da Câmara dos Deputados foi ativa no período entre 1935 e 1937. Mais do que nos primeiros anos da

República, tentou-se fazer a liberal instituição dos *checks and balances* orçamentário-financeiros funcionar. Assim como na Primeira República, a maré de ideias generosas refluuiu. Diferentemente dela, todavia, não em razão de um *aggiornamento* conservador, mas de um *indietreggiamento* autoritário. A epígrafe que abre esta seção, de autoria do contador João Ferreira de Moraes Junior, é também o epitáfio dessa tentativa, que se discutirá a seguir.

A prestação de contas referente ao exercício de 1934 e o parecer do TCU foram distribuídos, na reunião da Comissão de Tomada de Contas de 10 de junho de 1935 (CÂMARA..., 1935c; O EXERCÍCIO..., 1935), ao deputado mineiro Júlio Bueno Brandão Filho. Seu voto foi pela aprovação dos atos do Governo Provisório e de seus delegados, assim como dos interventores federais nos estados. Entretanto, pontuou que o balanço geral do exercício estava relativamente prejudicado, porque “calcado sobre elementos fornecidos pelos antigos regulamentos, cuja elaboração sofreu as influências do momento em que foram adotados” (O EXERCÍCIO..., 1935, p. 4).

Júlio Bueno Brandão Filho chamou atenção para o fato de as contas relativas àquele exercício terem sido executadas sob a égide de normas que permitiam o empenho discricionário de despesas, enquanto sua avaliação se dava sob o manto da Constituição de 1934, que exigia o registro prévio dos empenhos no TCU. O artigo 28 do Decreto nº 20.393, de setembro de 1931, excetuara as ordens de pagamento de exame prévio pelo Tribunal de Contas, e o artigo 25 do Decreto nº 23.150, de setembro de 1933, fez o mesmo para as verbas com pessoal fixo e outras não especificadas. Essas exceções não foram recepcionadas pelo artigo 101, §1º, da Constituição de 1934. Daí as discrepâncias entre os números que o governo apresentara e a avaliação da corte de contas. A culpa, para ele, era da “imperfeição do regime de contabilidade pública e dificuldade da remessa de balancetes mensais das estações arrecadadoras, facto esse motivado, como é de se presumir, pela transição do regime” (O EXERCÍCIO..., 1935, p. 4). Nesses termos, as normas de contabilidade do regime anterior e a transição para o regime constitucional eram os responsáveis pelas inconsistências da prestação de contas, deficitárias e divergentes dos dados coletados pelo TCU.

Contraditoriamente, no entanto, o parlamentar, ao atribuir a Vargas os louros pela prestação de contas, não conferiu qualquer peso à divergência de dados ou às inconsistências de de contabilização e registro. Nos argumentos do relator governista, o Governo Provisório e o período constitucional que se abria faziam parte de um mesmo movimento político, e a prestação de contas era “uma das mais lídimas conquistas do victorioso movimento nacional de 1930” (O EXERCÍCIO..., 1935, p. 4). Retomando o relatório do Tribunal de Contas, a principal recomendação de Bueno Brandão não se referiu especificamente às contas do exercício, mas à

necessidade de reformar e reorganizar o aparelho de contabilidade pública federal, algo que incluía dotar o TCU de recursos e que dependia do Poder Legislativo.

A manifestação de Bueno Brandão foi vitoriosa, mas a oposição consignou seu voto em separado, que não desaprovava as contas, mas requeria informações complementares para julgá-las. Da lavra do deputado capixaba Ubaldo Ramallete, o voto considerou o déficit do exercício um “um índice sombrio das dificuldades financeiras do país” (O EXERCÍCIO..., 1935, p. 4) e retomou uma crítica de longa duração aos orçamentos dos governos centrais, que remontavam o relatório de Silveira Martins à Assembleia Geral do Império em 1877 e à justificativa que Rui Barbosa apresentou ao criar o TCU: o governo havia recorrido imoderadamente aos créditos adicionais<sup>68</sup>, o que produzia um regime de orçamentos paralelos, distantes da autorização orçamentária inicial e que jamais conduziriam ao equilíbrio orçamentário.

Meses depois de aprovadas as contas referentes ao exercício de 1934, o Congresso aprovou a Lei nº 156, de 24 de dezembro de 1935 (BRASIL, 1935a), que regulou o funcionamento do TCU à luz da nova Constituição. Tratava-se da primeira medida para atualizar as instituições de tomada de contas ao novo regime constitucional e que atendia a um ponto do parecer do ministro Tavares Lyra, segundo o qual a retomada da autoridade fiscal da corte na nova ordem constitucional demandava seu fortalecimento organizacional:

Ao reintegrar o Tribunal de Contas na plenitude de sua autoridade fiscal, [...] a constituição, cuidou por igual, de dar aos que o compõem a máxima independência, concedendo aos seus ministros as mesmas garantias de que gozam os da Côrte Suprema [...] e, para a organização de seu regimento interno e de sua Secretaria, a mesma competência dos tribunales judiciários [...] Dentro de taes moldes, é fora de questão que o Tribunal de contas – depois de convenientemente aparelhado de pessoal e recursos materiaes – estará em condições de desempenhar, com real proveito sua altíssima missão constitucional, se o Poder Legislativo não tornar sua existência precaria e ingloria, como acontecia outrora, quando, em regra, silenciava sobre suas decisões ou deixava de appoval-as por motivos de ordem política ou de contestável intresse público (BALANÇO..., 1935, p. 5).

---

<sup>68</sup> Como referido no capítulo 5, particularmente na nota 46, a noção de crédito adicional como gênero de que os créditos suplementares, especiais e extraordinários são espécies aparece, de modo sistematizado, nos artigos 86 e 87 do Regulamento do Código de Contabilidade, de 1922. Antes disso, as normas de direito financeiro conferiam tratamento mais esparso à matéria, conferindo definições amplas de complementação aos créditos suplementares e extraordinários. O próprio Código de Contabilidade menciona os créditos adicionais, mas não o define segundo a lógica gênero-espécies do artigo 87 de seu Regulamento. A Constituição de 1934 repete a abordagem do Código de Contabilidade, fixando, em seu artigo 186, §1º, as condições para a abertura de créditos suplementares, especiais e extraordinários, mas sem fixá-los como espécies do gênero créditos adicionais. O mesmo ocorre com os artigos 23, §2º, 5º e 43, 2, da Lei nº 156, de 1935, que regulou o funcionamento do Tribunal de Contas. Esses créditos, na Constituição de 1934 assim como no Regulamento do Código de Contabilidade de 1922, possuem sentidos mais próximos daquele que lhes confere a Lei federal nº 4.320, de 1964, embora as definições não sejam extamente iguais, sobretudo quanto à sistemática de concessão.

Tavares Lyra sintetizou, em poucas, linhas, as características passadas do funcionamento do TCU e parte de seus desafios futuros. Os corpos legislativos da Primeira República pouco se valeram da corte de contas, em especial para a apreciação das contas de governo. O ministro do Tribunal atribuiu isso a vagas razões políticas. Defende-se nesta tese que essas razões consistiam na acomodação da corte à política dos estados, no bojo do fortalecimento do Poder Executivo em face do Legislativo, uma dimensão essencial do *aggiornamento* conservador das instituições de contabilidade pública e tomada de contas. O ministro apontou também para questões do Governo Provisório. A corte estava inadequadamente estruturada e isso se devia, como se viu, a medidas tomadas após 1930, que enfraqueceram a estruturação incremental pela qual a corte de contas passou ao longo da Primeira República, uma das facetas modernizadoras do *aggiornamento* conservador das instituições de tomada de contas. Estava, portanto, o TCU sem condições de desempenhar “com real proveito” suas atribuições. Para superar esse estado de coisas, seria preciso, por um lado, estruturá-la e, por outro, que o Poder Legislativo demonstrasse interesse por suas ações.

A Câmara dos Deputados, entre 1935 e 1937, demonstrou interesse. Não se pode afirmar, entretanto, que unicamente no sentido desejado por Tavares Lyra. A Lei nº 156, de 24 de dezembro de 1935, por influxo da Comissão de Finanças da Câmara dos Deputados (O CASO..., 1936), incluiu disposições que se chocavam com a Carta de 1934 no que se referia à organização do TCU. Essa, diferentemente da Constituição de 1891, estendeu-se sobre a organização da corte de contas, dedicando-lhe uma seção inteira. Além das disposições relativas ao registro prévio de despesas e ao parecer anual às contas de governo, garantiu à instituição a mesma autonomia dos tribunais judiciários no que dizia respeito à sua organização interna, como repisou Tavares Lyra em seu parecer. Ora, nos termos do artigo 67 da Constituição, isso significava dispor de competência para organizar sua secretaria, nomear, substituir e demitir funcionários (BRASIL, 1891b). A lei aprovada em 1935, no entanto, não consagrou essa autonomia administrativa.

Assim como no regulamento de 1918, último organizado na Primeira República, a lei de 1935 sobre o funcionamento do TCU conferia ao presidente da República a atribuição de nomear os auditores da corte e os funcionários de sua secretaria, que também seriam demitidos ou promovidos por decreto presidencial. Ocorre, entretanto, que o regulamento de 1918 não contraditava a Constituição de 1891, que não dispunha sobre a autonomia administrativa do TCU, e ainda garantia ao presidente da corte de contas a faculdade de nomear cartorários e contínuos. A lei de 1935 determinava que todos os funcionários da secretaria seriam nomeados, movidos e demitidos por decreto presidencial, além de permitir a mobilidade dos servidores

entre os serviços fazendários e o Tribunal, de sorte a possibilitar intercâmbios entre o órgão de controle externo e os controlados, uma mistura que depunha contra a isenção de quem deveria fiscalizar. A maioria dos ministros do TCU mostrou-se contrária às disposições que limitavam sua autonomia administrativa e as ignoraram, efetivando promoções de servidores sem chancela de decreto presidencial (O CASO..., 1936).

Acerca do parecer às contas de governo, a lei retomou a Constituição. O Tribunal manifestar-se-ia sobre as contas organizadas pela Contadoria Central da República, órgão do poder fiscalizado, mas deveria manter sua própria escrituração, para poder confrontá-la com as informações remetidas pela Contadoria no parecer a ser enviado ao Congresso. Para realizar essa tarefa, o presidente Octávio Tarquínio de Sousa, na introdução ao parecer do TCU às contas do exercício de 1935, foi incisivo ao afirmar que a corte de contas necessitava organizar sua secretaria e que isso deveria ser feito segundo os termos do artigo 100 da Constituição Federal.

Tratava-se, pois, de um ponto de atrito entre a corte e o Congresso. O artigo 100 da Constituição garantia autonomia administrativa ao TCU, em contraposição ao disposto na lei votada pelo Congresso em 1935. Octávio Tarquínio afirmou que “o quadro de pessoal da sua Secretaria, reorganizada pelo Tribunal de conformidade com artigo 100, paragrapho único da Constituição, ainda não logrou aprovação da Câmara dos Deputados” (AS CONTAS..., 1936, p. 4). O presidente do Tribunal reafirmava seu entendimento acerca da autonomia constitucional do órgão, para organizá-lo segundo a prática dos tribunais de justiça e não por subordinação a decreto presidencial. Essa era uma questão essencial, pois, sem estrutura, o TCU não conseguia cumprir adequadamente as suas atribuições constitucionais. Segundo o relator das contas de 1935 no Tribunal, ministro Camillo Soares, a lei de organização de 1935 atentava contra a autonomia da corte e impactava negativamente a qualidade dos trabalhos que ela submetia ao Parlamento:

Dado, porém, o precário estado dos serviços auxiliares do Tribunal, não foi sem ingentes esforços que pude cumprir o preceito legal [de dar parecer às contas de governo] e, por isso mesmo, este relatório não é nem aproximadamente o alto documento elucidativo e informador da verdadeira situação da vida financeira do Tesouro Nacional que se poderia esperar (AS CONTAS..., 1936, p. 4).

O precário estado dos serviços auxiliares do TCU foi esmiuçado por seu presidente. Primeiro, “com grandes danos para a fiscalização financeira, não foi possível até agora organizar as delegações do Tribunal de Contas nos estados” (AS CONTAS..., 1936, p. 4). Segundo, a secretaria era essencial à organização, por ser órgão instrutivo das tomadas de contas e, “sem elle, o Tribunal deixa praticamente de funcionar” (AS CONTAS..., 1936, p. 4). Octávio

Tarquínio foi ao cerne da questão que atormentava o TCU desde sua existência, sua incapacidade efetiva de funcionamento. Na Primeira República pôde funcionar parcialmente, tendo seus órgãos instrutivos e delegações criadas e providos lentamente, circunscritos às contas de gestão, já que não emitia parecer às contas de governo e tampouco o Parlamento o cobrava. Com o Governo Provisório, os quadros da corte haviam sido reduzidos e as delegações, penosamente postas a funcionar entre 1922 e 1930, foram extintas. Sem a reestruturação do órgão, suas ações de controle se davam precariamente, como o relator das contas de 1935 reconheceu.

Tamanha precariedade não passou despercebida pela Câmara dos Deputados, mas não no sentido de atender às demandas de estruturação vindas da corte. A Comissão de Tomada de Contas resolveu cobrar o TCU e, como resultado, a vida do governo no Parlamento foi ainda mais dura na deliberação sobre as contas referentes ao exercício de 1935. Raphael Cincurá e Bueno Brandão, deputados governistas, foram designados relatores pela Comissão de Tomada de Contas, após discussão na qual se aventou a possibilidade de devolver a prestação de contas ao TCU antes mesmo da designação de relatores, em razão daquilo que o oposicionista pernambucano Alde Sampaio denominou de incompletude das contas (CÂMARA..., 1936a). Vencido naquele momento, Alde Sampaio pôde desfrutar uma vitória parcial em seguida. Os relatores causaram surpresa e proferiram manifestação, acompanhada pela maioria do colegiado, determinando o retorno da prestação de contas ao TCU.

Para Raphael Cincurá, isso se fazia necessário, pois, “sobre o parecer do Tribunal de Contas [...], em boa tecnica, não póde ser considerado como tal” (CÂMARA..., 1936b, p. 11.891). Se o parecer do ministro Camillo Soares foi considerado limitado, a prestação de contas sobre as quais ele se referia trouxe algum alento para o Correio da Manhã, no entanto. A Lei nº 5, de 12 de novembro de 1934, que fixou a despesa e orçou a receita para o exercício de 1935, foi aprovada com um déficit 522 mil contos e réis (BRASIL, 1934e). O déficit do exercício apontado pelo Ministério da Fazenda ao Tribunal de Contas foi de 149.308 contos, já incluídos 15.438 contos de restos a pagar. Esse é o resultado informado pelo IBGE retrospectivamente, repetido na Tabela 16 acima. Isso levou o Correio da Manhã, “por espírito de justiça, a reconhecer que a poda, no Ministério da Fazenda, não foi pequena” (O CAMINHO..., 1936, p. 4). Para o diário carioca, seria vão qualquer esforço para sanear o crédito do país se, antes, a União não conseguisse viver nos limites de seus orçamentos. Não conseguira em 1935, mas o esforço fiscal do ministro Sousa Costa teria obtido “o que o Congresso, por falta de patriotismo não soube fazer, isto é: impedido a ruína do Thesouro” (O CAMINHO..., 1936, p. 4). Portanto, “não seria justo que lhe negassemos, agora, o apoio deante dessa política

de compressão, pela qual sempre nos batemos, e continuamos a fazê-lo” (O CAMINHO..., 1936, p. 4).

A fraca política de compressão fiscal de Vargas, incapaz de evitar déficits embora os reduzisse com relação às leis votadas pelo Parlamento, fez com que Franco (1985) afirmasse que nada havia de ortodoxo na política fiscal dos anos 1930. O autor estimou déficits orçamentários maiores do que os informados pelo Anuário do IBGE de 1949, a partir de uma reclassificação de despesas e receitas, porém reconheceu a dificuldade inerente ao expediente, dado o uso frequente de artifícios contábeis que tornavam difíceis a efetuação de algumas classificações. Como as primeiras seções deste capítulo mostraram, pode-se atribuir apenas em parte às manobras contábeis casuísticas a dificuldade de avaliar consistentemente os resultados dos balanços de execução orçamentária. As manobras e os artifícios foram usados, sobretudo, para rever os superávits que Washington Luís alegara haver obtido, prejudicando a comparabilidade das informações. Defende-se aqui que alterações mais profundas nas instituições de contabilidade pública tornaram desafiadora a avaliação dos resultados dos exercícios, tais como a mudança de regime contábil em 1931 e 1933; a descontinuidade na definição dos exercícios financeiros; a extinção e depois a retomada do período adicional.

Se há algo que se pode afirmar de ortodoxo na política fiscal de Vargas foram os discursos que a embrulhavam e eram compartilhados por veículos de imprensa, como o Correio da Manhã. Para Bastos (2008), a retórica ortodoxa somente foi abandonada em 1937, quando do rompimento com os credores externos. Esse movimento de ruptura teria dissociado aquilo que o Correio da Manhã associou em coluna de 1935 e que era comum no discurso ortodoxo, especialmente desde Campos Sales, isto é, a ideia de que o equilíbrio das contas públicas consistia em meio para a recuperação do crédito do país.

Embora, de fato, não se possa afirmar que a prática ortodoxa definisse a política fiscal, o uso dos orçamentos planejados como evidência de heterodoxia por parte do governo, como feito por Bastos (2008), não é apropriado. A definição dos orçamentos se dava no Congresso e, se havia planejamento consciente nisso, para além das demandas parlamentares difusas por recursos públicos, o Parlamento poderia ser considerado ainda mais keynesiano *avant la lettre* do que o governo. Como evidências, cremos, as peças orçamentárias em si, definidas fora do controle exclusivo de Vargas entre 1934 e 1937, são menos significativas do que as escolhas efetuadas nas execuções orçamentárias, que nunca eliminaram os déficits.

O ministro da Fazenda, Sousa Costa, reduziu-os significativamente com relação às previsões largamente deficitárias das leis orçamentárias aprovadas para os exercícios de 1935, que se discute aqui, e de 1936, que se discutirá adiante. O fato, no entanto, de a retórica ser tudo



o que havia de ortodoxo na política fiscal varguista até 1937 não era de somenos importância. Por sua retórica de compressão de gastos, e pela incompatibilidade dela com a prática, o ministro Sousa Costa foi duramente questionado na Câmara dos Deputados pelos deputados oposicionistas pernambucanos João Cleofas e Alde Sampaio, este último membro da Comissão de Tomada de Contas. Se antes de 1934 a inconsistência da retórica ortodoxa com a prática não era um problema para o governo, dado que o Congresso estava fechado, com ele aberto isso se tornou um elemento explorado nas prestações anuais de contas.

O deputado Rapahel Cincurá, que pedira devolução das contas do exercício de 1935 ao TCU, teve-as de volta para exarar parecer. Seu voto foi por sua aprovação. O deputado Alde Sampaio ofereceu voto em separado, pela reprovação das contas do governo, sob a justificativa de que continham despesas realizadas em transgressão às leis financeiras. Por fim, solicitava o envio da prestação de contas à Comissão de Constituição e Justiça, para deliberar sobre os desvios legais cometidos. O deputado Ubaldo Ramallete acompanhou o voto do deputado Alde Sampaio. Frederico Wolffenbuttel votou com relator, mas apresentando restrições. Os demais presentes à reunião da Comissão de 4 de setembro de 1936 – o presidente Moraes Paiva e os deputados José Cássio, Damas Ortiz, Francisco Gonçalves e Moacyr Barbosa – adotaram integralmente a manifestação de Raphael Cincurá (CÂMARA..., 1935f).

Na sessão plenária de 28 de setembro do mesmo ano, Alde Sampaio não atacou o parecer do TCU, como fizera quando de seu recebimento na Comissão de Tomada de Contas; usou-o para apontar que governo incorrera em despesas no valor de 41 mil contos de réis sem registro prévio no Tribunal de Contas. João Cleofas e Ubaldo Ramallete juntaram-se a Alde Sampaio para contestar a legalidade das despesas efetuadas no exercício e requerer a reprovação das contas. Por 155 votos contra 50, as contas do exercício de 1935 foram aprovadas (CÂMARA..., 1935g). O governo, porém, não escapou de ter que comparecer à Câmara, representado pelo ministro Sousa Costa, para responder às objeções que Alde Sampaio, João Cleofas e Ubaldo Ramallete opuseram às contas.

O pedido de comparecimento do ministro foi discutido na reunião da Comissão de Tomada de Contas de 4 de setembro. Na ocasião, o deputado Moraes Piva afirmou que Sousa Costa prontificara-se a comparecer à comissão e ao plenário da Câmara para discutir sua prestação de contas (CÂMARA..., 1935f). Com efeito, isso ocorreu na sessão de 21 de dezembro de 1936 (CÂMARA..., 1935h). Nessa ocasião, os argumentos do governo e as objeções da oposição puderam ser aprofundados.

A posição de Sousa Costa não era desconfortável, contudo. Afinal, tinha um déficit de 149 mil contos a explicar, mas muito menor do que o aprovado pelo conjunto do Congresso,

um desequilíbrio de 522 mil contos refletidos na Lei nº 5, de 12 de novembro de 1934. O ministro explorou esse ponto em sua explanação aos parlamentares (A SITUAÇÃO..., 1936). Ainda assim, João Cleofas e Alde Sampaio vergastaram-no com 19 itens de contestação à sua prestação de contas referente ao exercício de 1935. Parte das cobranças de João Cleofas tinha a ver com a subestimação dos déficits apontada por Franco (1985). O governo foi acusado de efetuar despesas não incluídas no orçamento e não registradas no TCU, como convênios comerciais e obras contra a seca. Sousa Costa negou. “Na quantia de 2.878.001:000\$000, por mim referida no relatório [enviado ao TCU para parecer] está toda a despesa feita no exercício” (A SITUAÇÃO..., 1936, p. 19). Alde Sampaio, por seu turno, contestou a existência de compressão de despesas com o argumento de que o governo transferira a autorização de créditos suplementares que recebera para o exercício seguinte. Sousa Costa explicou-lhe que a renovação, para o exercício de 1936, de créditos não aproveitados em 1935 indicava precisamente a economia do governo, ao não precisar usá-los. A eventual renovação dos créditos não utilizados para consumo no exercício seguinte, ademais, faria com que eles fossem contabilizados no balanço referente a 1936, em respeito à anualidade dos orçamentos e do regime de competência por exercícios.

Com efeito, os conhecimentos de contabilidade do setor público foram apontados pelo ministro da Fazenda como uma fragilidade dos deputados Alde Sampaio e João Cleofas. Em um ponto, pelo menos, isso ficou claro. Os parlamentares indagaram porque os restos a pagar do exercício de 1934 não constavam no balanço orçamentário. O ministro fulminou:

Trata-se de uma conta patrimonial, que exprime a importância de resíduos passivos, isto é, as contas ou despesas legalmente liquidadas [...] Como seria possível, portanto, que na “despesa fixada no orçamento e nas suplementações posteriores” ou mesmo na “despesa total do exercício”, pudesse estar incluída essa quantia? A pergunta é apenas consequência da confusão entre as noções de *systema patrimonial* e *systema financeiro* e, assim, as que seguem. A resposta é que não foi porque não podia ter sido (A SITUAÇÃO..., 1936, p. 19).

Souza Costa, com isso, quis evidenciar que uma mesma despesa não poderia transitar pelo balanço orçamentário de dois exercícios distintos. As despesas já empenhadas e liquidadas no exercício de 1934, mas não pagas, figuravam em contas de passivo patrimonial no exercício de 1935. Por essa via de argumentação, que procurava explicitar deficiências de conhecimento de contabilidade do setor público de Alde Sampaio e João Cleofas, o ministro reafirmou a existência de uma compressão de gastos com relação à autorização inculpada na lei orçamentária, algo que os deputados desejavam refutar. O ministro foi menos hábil, no entanto, ao tratar do financiamento dos déficits orçamentários recorrentes, por meio de emissões de

moeda transferidas ao Banco do Brasil. Esse ponto foi explorado pelos deputados Arthur Bernardes e Octávio Mangabeira (A SITUAÇÃO..., 1936) e, posteriormente, quantificado Franco (1985).

Apesar das explicações do ministro, o *Correio da Manhã*, que dizia apoiá-lo, não se convenceu. Ainda em fevereiro de 1937, repetiu a queixa de Alde Sampaio, segundo a qual 40 mil contos haviam sido gastos sem registro no TCU e que as leis financeiras haviam sido desrespeitadas, o Código de Contabilidade em particular (PODERES..., 1937). A reforma do Código era uma necessidade aventada desde o parecer do TCU sobre as contas do governo referentes ao exercício de 1934. A análise das contas do exercício de 1935 disparou a tentativa reformista ao longo de 1936.

O requerimento nº 28, de 1936, do presidente da Comissão de Tomada de Contas, deputado Moraes Paiva, foi aprovado na sessão plenária de 3 de junho daquele ano (CÂMARA..., 1936c). Isso ocorreu apenas seis dias após o colegiado presidido pelo autor do requerimento decidir devolver ao TCU o parecer sobre as contas do exercício de 1935, acusadas, como visto, de violar o Código de Contabilidade e apresentar uma falsa compressão de despesas por Alde Sampaio, Ubaldo Ramalhete e João Cleofas.

A revisão do Código de Contabilidade, diferentemente do que ocorrera com a lei de organização do TCU, não andou na Câmara dos Deputados. A Comissão Especial foi formada em junho de 1936, com os deputados Moraes Paiva, José Bernardino, Raphael Cincurá, Paulo Martins e Gomes Ferraz (CÂMARA..., 1936d). Em agosto, ela foi alargada com a entrada dos deputados João Ferreira de Moraes Junior e Nogueira Penido (CÂMARA..., 1936f). Em dezembro do mesmo ano, seu presidente convocou-a “para dar prova da existência desta Comissão, que só não tem adeantados os seus trabalhos porque ainda não recebeu as sugestões solicitadas à Contabilidade Geraes dos Ministérios” (CÂMARA..., 1936g, p. 24.485). Na ocasião, foram distribuídas partes da matéria aos parlamentares, para relatório. Moraes Junior ficou encarregado de tratar da contabilidade industrial do Estado, da autonomia financeira e da centralização dos serviços de contabilidade. Contudo, nada prosperou. Em 22 de outubro de 1937, poucos dias antes do golpe do Estado Novo, o *Jornal do Brasil* perguntava onde estava a reforma do Código de Contabilidade. Segundo o jornal, os trabalhos não caminhavam pela mesma razão aventada por seu presidente em dezembro de 1936, o colegiado não havia recebido as sugestões que solicitara (ONDE..., 1937).

Se o ano legislativo de 1937 foi parado para Moraes Junior na Comissão Especial, foi agitado em outro colegiado. Nomeado para substituir Raphael Cincurá na Comissão de Tomada de Contas, ele foi designado relator das contas do governo referentes ao exercício de 1936, as

primeiras na história da República em que o Tribunal de Contas exarou parecer recomendando a reprovação.

Como visto, nos pareceres referentes aos exercícios financeiros de 1934 e 1935, os ministros do Tribunal de Contas não recomendaram aprovação ou reprovação das contas. Eles apontavam o que consideram inconsistências no balanço geral, queixavam-se da inadequação de algumas normas de direito financeiro e da carência de estrutura da corte, mas deixavam a definição do destino das contas a cargo da Comissão de Tomada de Contas da Câmara dos Deputados. Em 1937, foi diferente e, para a surpresa de Getúlio Vargas, o parecer desfavorável foi escrito por um conterrâneo seu, que nomeara para ministro do TCU em 1931, Francisco Thompson Flores. Vargas pouco tratou do assunto em seu diário. A referência que existe, no entanto, é desairosa ao ministro Flores. Afirmou, em conversa sobre o parecer do TCU com o ministro Sousa Costa, que era “mais difícil tratar com um burro de má-fé do que com um homem inteligente também de má-fé” (VARGAS, 1995b, p. 45).

O relatório do ministro Thompson Flores foi apresentado na sessão do Tribunal de Contas de 26 de abril de 1937. Ele, de partida, retomou as reclamações que os ministros Octávio Tarquínio de Sousa e Camillo Soares externaram um ano antes. O quadro de pessoal e a reorganização das delegações estaduais do TCU seguiam pendentes de análise pela Câmara dos Deputados desde 17 de outubro de 1934. Ora, a corte de contas remetera seu projeto ao Parlamento tendo em vista a autonomia que a Constituição lhe garantia para dispor sobre a sua secretaria, e não em observância à lei que a reorganizou em 1934, que demandava decretos presidenciais para a organização dos seus serviços. Tratava-se de ponto contencioso, com impacto nos trabalhos da corte, posto que, segundo Thompson Flores, “sem delegações nos estados e sem pessoal suficiente na sede, não foi possível ao Tribunal de Contas exercer integralmente a sua missão fiscalizadora” (TRIBUNAL..., 1937, p. 3).

O relator anotou que a ausência das delegações estaduais impediu que o Tribunal fizesse o exame prévio das despesas públicas incorridas nas unidades da federação, a fim de verificar a fidelidade da execução orçamentária com relação aos créditos votados pelo Parlamento. As limitações do trabalho executado pela corte de contas não foram maiores, na avaliação do ministro, do que as inconsistências contidas nas contas avaliadas. Nesse sentido, foi direto e afirmou “que as despesas processadas e pagas irregularmente, sem o seu registro e sem o cumprimento das leis de contabilidade pública e da Constituição Federal, indicadas nesse parecer, não estão em condições de serem aprovadas” (TRIBUNAL..., 1937, p. 3).

O ponto essencial para a indicação de reprovação das contas era semelhante ao que os deputados Alde Sampaio, Ubaldo Ramallete e João Cleofas haviam levantado um ano antes,

isto é, a existência de despesas não autorizadas, sobretudo aquelas agrupadas na rubrica “Agentes Pagadores”. Adicionalmente, não haviam sido enviadas ao Tribunal as contas originais o Tesouro com o Banco do Brasil, como determinava o artigo 722 do Regulamento do Código de Contabilidade. Antes de seguir com os argumentos e contra-argumentos referentes às contas do governo referentes ao exercício de 1936, a Tabela 16 a seguir sintetiza os dados que eram debatidos.

Tabela 16 – Balanço Orçamentário simplificado (1936)\*

<b>Receitas</b>	<b>Orçadas em leis (a)</b>	<b>Arrecadadas (b)</b>	<b>Saldo (b-a)</b>
Ordinária	2.030.992:000\$0	2.395.992:250\$2	365.000:250\$2
Extraordinária	282.984:000\$0	703.670:443\$0	420.686:443\$0
Aplicação especial	223.600:000\$0	27.797:224\$7	-195.802:775\$3
<b>Total (I)</b>	<b>2.537.576:000\$0</b>	<b>3.127:459:917\$9</b>	<b>589.883:917\$9</b>
<b>Despesas</b>	<b>Fixadas em leis (c)</b>	<b>Executadas (d)**</b>	<b>Saldo (d-c)</b>
Orçamentária	2.866.548:022\$1		
Créditos adicionais	766.461:622\$9		
Suplementação	8.267:217\$1		
<b>Total (II)</b>	<b>3.641.276:862\$1</b>	<b>3.226.080:812\$3</b>	<b>-415.196:049\$8</b>

Fonte: adaptado de Brasil (1937b, p. 7-22), Tribunal de Contas (1937, p. 3) e Câmara dos Deputados (1937c, p. 36.255).

Notas: \*É um balanço simplificado, pois não contém todas as informações que caracterizam um balanço orçamentário hodiernamente segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público do Tesouro Nacional (BRASIL, 2021), tais como a especificação das despesas empenhadas, das liquidadas e das pagas.

\*\*As despesas executadas não foram evidenciadas como ordinárias, extraordinárias e de aplicação especial, como nas receitas. O balanço empregou a classificação institucional, por ministérios, consoante prescrição do artigo 15 do Código de Contabilidade de 1922.

O primeiro aspecto do relatório do TCU atacado por João Ferreira de Moraes Junior foi a questão do equilíbrio orçamentário. Acusava-se o governo de produzir déficits, mas o balanço orçamentário sobrelevava o esforço fiscal do presidente, segundo Moraes Junior. Com a arrecadação de 589 mil contos além da previsão e despesas executadas de 415 mil contos a menos do que as autorizadas, o deputado contador retomou a linha de argumentação do ministro Souza Costa no ano anterior, isto é, o governo executava uma compressão fiscal. Afinal, se as leis de orçamento fossem executadas tal como aprovadas, o déficit seria de 1.103.700:862\$1, algo que não ocorreu, como demonstra a Tabela 17 a seguir.

Tabela 17 – Balanço Financeiro simplificado (1936)

<b>Receitas</b>	<b>Valores arrecadados</b>	<b>Despesas</b>	<b>Valores realizados</b>
Ordinária	2.395.992:250\$2	Orçamentárias	2.729.213:343\$3
Extraordinária*	703.670:443\$0	Extraorçamentárias**	496.867:469\$0***
Aplicação especial	27.797:224\$7		
Subtotal de receitas (I)	3.127:459:917\$9	Subtotal de despesas (II)	3.226.080:812\$3
<b>Total (I-II)</b>			<b>- 98.620:894\$4</b>

Fonte: adaptado de Brasil (1937b, p. 7-22).

Notas: \*As receitas extraordinárias não devem ser tomadas no sentido hoje corrente nas doutrinas sobre o direito financeiro. De acordo com o artigo 15 do Código de Contabilidade de 1922, as receitas eram classificadas como ordinárias, extraordinárias e especiais. Eram extraordinárias, por exemplo, as rendas eventuais, que ainda hoje são tidas por receitas extraordinárias. Porém, também eram classificadas como extraordinárias as contribuições previdenciárias (BRASIL, 1937b, p. 33), que, correntemente, são tidas por receitas extraorçamentárias. A divisão entre receitas orçamentárias e extraorçamentárias não foi aplicada nos balanços da Contadoria a que tivemos acesso.

\*\*Quanto às despesas, o artigo 15 do Código de Contabilidade previa que fossem classificadas institucionalmente, por ministérios, o que a Contadoria observou (BRASIL, 1937b, p. 19). Entretanto, a Contadoria especificava uma categoria de despesas por créditos “extraorçamentários” em seus balanços (BRASIL, 1937b, 22). Essas “despesas extraorçamentárias” incluíam os créditos adicionais abertos e revigorados após a votação da lei orçamentária, portanto autorizados legalmente. De fato, na página 20 de seu relatório anual referente ao exercício de 1936 (BRASIL, 1937b, 20), a Contadoria especifica um montante de créditos abertos, revigorados e transferidos que perfazia cerca de 774 mil contos de réis. Esse mesmo valor, na página 22 é apresentado como crédito extraorçamentário, que se pode deduzir da diferença entre os 3.641.276:862\$1 de despesa total autorizada, após créditos adicionais concedidos, e os 2.866.548:022\$1 da despesa fixada inicialmente (a despesa efetivamente efetuada, no entanto, foi a que consta no quadro acima, de 3.226.080:812\$4). Os créditos extraorçamentários foram, assim, entendidos intercambiavelmente com os créditos adicionais, para representar autorizações de gastos concedidas para além do orçamento inicial. Não devem, portanto, ser confundidos com a definição estrita aplicada hoje, segundo a qual os créditos adicionais são orçamentários e as despesas extraorçamentárias são as que não constam em leis específicas, a exemplo de desembolsos decorrentes de entradas transitórias de recursos que não pertencem nem são incorporados ao patrimônio público.

\*\*\* O valor inclui, além dos créditos adicionais “extraorçamentários”, os 99.106.597\$6 classificados à conta de “Agentes Pagadores” (BRASIL, 1937b, p. 22, 130), rubrica que abarcava dispêndios não autorizados previamente em lei.

A execução do orçamento devolveu um resultado bastante diferente do que aquele previsto nas leis orçamentárias. O déficit de 98 mil contos, no entanto, não convenceu o relator Thompson Flores sobre a boa gestão fiscal do governo. Ele assinalou que:

Se tivesse sido possível o cumprimento exacto da lei orçamentária e das leis de contabilidade pública, com os pagamentos apenas das despesas legalmente processadas e registradas pelo Tribunal de Contas, ao envez do déficit de 98.617:894\$400, teria havido um saldo orçamentário de total de 470.174:247\$977 (TRIBUNAL..., 1937, p. 3).

Há dois problemas nessa afirmação do ministro Thompson Flores, um para o governo, outro em sua análise.

Para o governo, o problema residia em um potencial crime de responsabilidade. O parecer do TCU afirmou que houve despesas efetuadas sem autorização legal, a exemplo dos 99 mil pagos à conta de “Agentes Pagadores” e que estão incluídos nos 496 mil contos expressos na Tabela 17. Ora, isso poderia caracterizar atentado contra as leis orçamentárias,

tipificado como crime de responsabilidade do presidente da República no artigo 57, h, da Constituição de 1934. A oposição ao governo na Câmara enfatizou esse aspecto de infração legal em seus votos em separado às contas.

O problema na análise do ministro residia na confusão entre as noções de saldo orçamentário e financeiro. Ele tomou os 98 mil contos de saldo como se fossem orçamentários. Não eram; eles expressavam o saldo financeiro, de execução orçamentária, que contemplava, também, valores que não transitavam pelos orçamentos, como os que estavam na conta “Agentes Pagadores”. Para obter o valor de 470 mil contos de previsão de saldo, o ministro Thompson Flores tomou a quantia de despesas autorizadas na lei do orçamento – 3.641.276:862\$1 – e subtraiu-a das despesas efetivamente executadas – 3.226.080:812\$3 –, obtendo uma sobra de créditos autorizados e não usados no valor de 406.931:832\$700. Depois, somou esse valor com o que encontrou como resultado da subtração das receitas arrecadadas pelas despesas que considerava legalmente pagas. Seu método misturava, pois, informações advindas da comparação entre o balanço previsto e o executado, demonstradas no balanço orçamentário, com números oriundos da comparação entre as receitas e as despesas executadas, isto é, do balanço financeiro. João Ferreira de Moraes Junior não perdoou: “É inacreditável que se possa confundir saldo do balanço financeiro com saldo orçamentário” (CÂMARA..., 1937c, p. 36.255).

Convertido às hostes de Vargas poucos anos depois de desancar o legado do Governo Provisório em termos de contabilidade pública, Moraes Junior saiu-se bem ao rebater a argumentação do ministro Thompson Flores quanto ao déficit do exercício e ao tratar da confusão entre saldo orçamentário e financeiro. Porém, penou ao tratar das despesas não autorizadas que constavam no balanço financeiro.

Thompson Flores misturara autorizações orçamentárias com a execução financeira, mas apontara que, nessa execução, haviam sido realizados gastos ilegais, sem cobertura orçamentária. O contador carioca teve que explicar a conta “Agentes Pagadores” e os excessos de despesas executadas em face das autorizações concedidas para inúmeras rubricas orçamentárias. As impropriedades calculadas pelo TCU estão sistematizadas na Tabela 18.

Tabela 18 – Despesas consideradas ilegais pelo TCU (1936)

<b>Despesas</b>	<b>Montantes</b>
Despesas lançadas a Agentes Pagadores	99.106:597\$600
Despesas pagas além dos créditos votados	130.529:849\$300
Despesas por conta de réditos suplementares não registrados	1.956:972\$400
<b>Total</b>	<b>231.593:419\$300</b>

Fontes: adaptado de Tribunal (1937, p. 3) e Câmara dos Deputados (1937c, p. 36.255).

Para explicar a questão das despesas que excediam os créditos orçamentários votados, Moraes Junior valeu-se dos artigos 101 da Constituição de 1934 e 46 do Código de Contabilidade. Este dispunha que os empenhos não poderiam exceder às quantias estipuladas nas leis de orçamento, exceto nos casos de pensões, vencimentos, aplicação de percentuais marcados em lei, ajudas de custo, comunicações ou transportes necessários aos serviços públicos. Aquele determinava que apenas atos da administração pública que engendrassem obrigação de pagamento ao Tesouro seriam registrados previamente no Tribunal de Contas. Ora, o relator das contas do governo na Comissão de Tomada de Contas asseverou que as rubricas nas quais houve excesso de empenhos haviam sido aquelas excepcionadas pelo artigo 46 do Código de Contabilidade. Ademais, a falta de registro prévio explicava-se pelo fato de os dispêndios independerem de ato da administração, posto que várias obrigações de pagar tinham sido aumentadas em decorrência da aplicação de porcentagens legalmente definidas sobre comissões e das variações cambiais, ocorrências independentes da ação ou vontade do Poder Executivo, segundo Moraes Junior (CÂMARA..., 1937b).

O deputado Frederico Wolffenbuttel entendia, no entanto, que o artigo 101 da Constituição derrogara parte das exceções estabelecidas no artigo 46 do Código de Contabilidade, já que despesas como ajudas de custo e comunicações e transportes decorriam de atos da administração pública, estando, pois, sujeitas a registro prévio no TCU e ao enquadramento nos limites dos créditos autorizados. Assim como Alde Sampaio, afirmou que os excessos de gastos existiam, também, em rubricas não cobertas pelas exceções presentes no Código de Contabilidade (CÂMARA..., 1937c). Em suma, esse foi mais um dos pontos nos quais a interpretação das normas de direito financeiro opôs o Tribunal de Contas à Contadoria Central da República. Como visto, na Primeira República, a corte entendia que deveria receber da Contadoria os balanços analíticos de receitas e despesas para poder exarar seus pareceres prévios. A Contadoria cria que bastavam os balancetes sintéticos. Como resultado, não houve pareceres do TCU. No governo constitucional, o artigo 101 da Constituição e o 46 do Código de Contabilidade foram usados pela Contadoria e pelo relator Moraes Junior em dissonância



com o entendimento do Tribunal de Contas, para rebater o parecer da corte sobre as contas do governo.

Quanto à conta “Agentes Pagadores”, a questão era intrincada e envolvia uma série de aspectos das leis de contabilidade pública e tomada de contas. Primeiro, relacionava-se com a emissão de empenhos como condição para a realização das despesas e com o prévio registro dos dispêndios no TCU, como determinavam o Código de Contabilidade, o seu Regulamento e a Constituição de 1934. Segundo, tinha relação com outra conta dos balanços financeiro e patrimonial da República, a “Diversos Responsáveis”, de cuja existência o contador-geral Manoel Marques Oliveira queixara-se ao ministro José Maria Whitaker em 1930, como visto na terceira seção deste capítulo, e contra a qual João Ferreira de Moraes Junior voltou a invectivar em 1937. Terceiro, remetia a equilíbrio das contas públicas e à responsabilização dos agentes responsáveis pelo manejo de recursos da União.

Em 1936, o ministro da Fazenda respondeu evasivamente aos questionamentos dos deputados João Cleofas e Alde Sampaio sobre os dispêndios efetuados à conta de “Agentes Pagadores”. Para Sousa Costa, a despesa levada a esse título “não póde ser classificada, nem nas autorizações orçamentárias, nem nas suplementações posteriores nem em qualquer outro dos créditos addcionaes” (A SITUAÇÃO..., 1936, p. 19). Não explicou, todavia, porque tais despesas eram tão hostis à classificação em créditos orçamentários votados pelo Parlamento, até mesmo os suplementares, concedidos posteriormente à votação da peça orçamentária anual. Na prestação de contas referentes ao exercício de 1936, os “Agentes Pagadores” foram explicados como um conjunto de despesas de impossível classificação orçamentária e/ou aquelas imprevisíveis e inadiáveis. Na prática, contabilizavam-se ali os pagamentos dependentes de legalização, os adiantamentos à conta de créditos adicionais não comprovados, pagamentos além do previsto por erro de cálculo nas estimativas dos débitos e os valores não recolhidos ao caixa da União pelos exatores federais (CÂMARA..., 1937b).

O deputado Frederico Wolffenbuttel argumentou que os créditos orçamentários adicionais extraordinários serviam precisamente para cobrir gastos imprevisíveis e inadiáveis, de modo que não havia razão para efetuar despesas sem cobertura orçamentária por meio da conta “Agentes Pagadores”. Ademais, se as despesas tivessem sido legalmente autorizadas, elas estariam automaticamente classificadas no orçamento, de sorte que também não parava em pé o argumento de que parte das despesas efetuadas sob o título de “Agentes Pagadores” era inclassificável (CÂMARA..., 1937b).

Esse ponto foi explorado pelo relatório do ministro Thompson Flores, pois as despesas efetuadas à conta de “Agentes Pagadores” se davam sem empenhos e registros prévios no

Tribunal de Contas. Como o deputado Figueiredo Rodrigues expôs, em justificativa ao projeto de lei no qual propunha que nenhuma despesa pudesse ser paga sem a existência de dotação orçamentária ou crédito adicional, tornara-se abusiva a prática de pagamentos de despesas por meio de cheques expedidos pelo Banco do Brasil por conta do crédito do Tesouro Nacional. Despesas, portanto, não autorizadas, empenhadas e registradas previamente no TCU. O ministro Thompson Flores reproduziu a proposta do parlamentar em seu parecer, para estribar sua contrariedade com o expediente adotado pelo governo (TRIBUNAL..., 1937), afinal, ele elidia determinações constitucionais e legais constantes no Código de Contabilidade e em seu Regulamento. Note-se que era expediente antigo, todavia. Como abordamos no capítulo 2, já em 1900, Rui Barbosa lamentou que os gastos da viagem do presidente Campos Sales à Argentina tivessem sido pagos por meio do Banco do Brasil, sem passar pelo orçamento e contornando a fiscalização do TCU.

Não era tudo. As despesas abrigadas na conta “Agentes Pagadores” não deveriam existir segundo o ministro Thompson Flores e os deputados que faziam oposição à aprovação das contas do governo em 1937, notadamente Alde Sampaio e Frederico Wolffenbuttel. Uma vez que existissem, no entanto, o ministro Thompson Flores considerava que elas deveriam ser contabilizadas na conta “Diversos Responsáveis”, com a indicação dos indivíduos responsáveis, que deveriam ser considerados em alcance. Em suma, o ministro avaliou que a Contadoria Central não havia observado o artigo 279 do Regulamento do Código de Contabilidade:

[...] uma vez que lançou no balanço financeiro de 1936, [...] e na conta do orçamento, despesas irregularmente processadas e pagas, sem o registro do Tribunal de Contas, quando taes despesas deveriam ser levadas à conta de alcance dos pagadores e, em consequência, lançadas no citado balanço financeiro no título – Diversos responsáveis (TRIBUNAL..., 1937, p. 3).

A conta “Diversos Responsáveis” incluía desde débitos que a União tinha o direito de arrecadar, mas que não o fez no tempo devido e que seguiam abandonados, até despesas pendentes de legalização. Nos balanços financeiros e patrimoniais que levantava, a Contadoria Central da República classificava essa conta como dívida flutuante ativa, para diferenciá-la da dívida pública flutuante passiva. Hoje, sob a vigência da Lei nº 4.320, de 1964, a dívida ativa não é tratada como dívida pública flutuante. Manoel Marques de Oliveira considerava esse um balaio de gatos que crescia sem controle de ano a ano, um conjunto de ativos tornados irrealizáveis, em razão do abandono a que foram relegados os valores que a União tinha o direito de arrecadar (DOCUMENTOS..., 1930).

Para o ministro Thompson Flores e os deputados que seguiram seu parecer de reprovação das contas do governo, os valores referentes aos “Agentes Pagadores” somados às despesas que excediam as autorizações concedidas nas dotações orçamentárias perfaziam montante de 231 mil contos de réis, como evidenciado na Tabela 18 acima, um valor que, por si, responderia pelo déficit do exercício de 1936. Desse modo, os gastos ilegais teriam contribuído para o desequilíbrio orçamentário e a não utilização da conta “Diversos Responsáveis” dificultaria a identificação dos agentes pagadores em alcance, isto é, de parcela dos devedores da dívida ativa. Embora fosse difícil justificar os “Agentes Pagadores”, a argumentação que os relacionava com os “Diversos Responsáveis” possuía uma inconsistência que João Ferreira de Moraes Junior explorou ao defender as contas do governo Vargas contra o parecer do TCU.

De início, o relatório do relator Moraes Junior produziu rodopios para tratar da conta “Agentes Pagadores”, sem conseguir explicar porque o governo considerava as despesas ali registradas como inclassificáveis em outras rubricas orçamentárias. Repetiu que se tratava de gastos inadiáveis e imprescindíveis e, por fim, apelou para os argumentos de valor moral com os quais o Poder Executivo justificou os dispêndios que incluiu naquela conta. A prestação de contas do governo asseverava que “a falta de qualquer formalidade regulamentar jamais poderá invalidar a moralidade do gasto effectuado, requerido a bem da ordem administrativa ou da economia nacional” (CÂMARA..., 1937c, p. 36.269). Considerando-se detentora de uma sensibilidade especial para definir o interesse público, a administração executiva justificou os gastos não autorizados valendo-se de uma suposta de legitimidade superior, não haurida de pedestres autorizações parlamentares. De fato, para Moraes Junior, “a culpa muitas vezes cabe ao Congresso e ao próprio Tribunal de Contas, que retardam a solução de casos urgentes” (CÂMARA..., 1937b, p. 35.465). Em termos de relação de agência, a casa dos representantes dos principais, o Parlamento, era culpada por aquilo que o agente, o Poder Executivo, fazia à margem de suas autorizações. Moraes Junior, no entanto, furtou-se a entrar em detalhes sobre os casos urgentes.

Alde Sampaio, em seu voto em separado, especificou a urgência patriótica de alguns deles. “Entre essas despesas, correu, por exemplo, a effectuada pela Comissão de Repressão o Comunismo, a qual não logrou uma verba orçamentária para justificá-la” (CÂMARA..., 1937c, p. 36.270). Alde Sampaio mencionou outros gastos, como os de material de consumo pela Comissão de Compras, mas a referência à Comissão de Repressão ao Comunismo é simbólica do *indietreggiamento* autoritário em curso no campo das contas públicas. Verbas sem prévia cobertura orçamentária e sem registro no TCU, ou seja, em desacordo com as normas

constitucionais e de contabilidade pública, foram mobilizadas para a repressão política sob o manto das razões de Estado, das quais o Poder Executivo seria o único intérprete autorizado. Como afirmou Moraes Junior, ao Parlamento caberia apenas reconhecimento posterior das contas, relevando sua execução, numa verdadeira “*bill of indemnidade*” (CÂMARA..., 1937b, p. 35.465).

Evasivos até esse ponto, os argumentos do contador carioca ganharam força quando trataram de redarguir o tratamento contábil alternativo que o ministro Thompson Flores havia prescrito para as despesas registradas em “Agentes Pagadores”. Ele recomendara escriturá-las na conta “Diversos Responsáveis”. Ocorre, todavia, que essa era uma conta de ativos irrealizáveis, segundo o contador-geral Manoel Marques de Oliveira, um verdadeiro entulho contábil que misturava valores que a União não recolhera com despesas pendentes de legalização (DOCUMENTOS..., 1930). Moraes Junior retomou esse raciocínio para asseverar que, se assim agisse, o governo acabaria por esconder do conhecimento público o que se fizera sob o registro de “Agentes Pagadores”:

Se as tivesse transferido para a conta, de "Diversos Responsáveis" seria esse o melhor meio de escondel-as, visto como o Tribunal de Contas, até hoje, não procurou entrar no mérito das contas de "Diversos Responsáveis" que, desde tempos immemoriaes, sempre figurou nos balanços definitivos do Thesouro Nacional e cujo saldo devedor, se fosse possível reconstitui-lo; se elevaria a mais de um milhão de contos de reis. Em vez, pois, de esconder esses gastos na conta indevassável de "Diversos Responsáveis", preferiu o Governo ser mais uma vez sincero na sua prestação de contas (CÂMARA..., 1937b, p. 35.464).

Se o ministro Thompson Flores se preocupava em deixar claras as responsabilidades dos agentes que manejavam recursos públicos e se encontravam em alcance, com efeito, a escolha da conta “Diversos Responsáveis” não se afigurava apropriada como alternativa a “Agentes Pagadores”. Nesse ponto, os expedientes contábeis do governo, que transferiam os valores registrados em “Agentes Pagadores” para “Contas a Regularizar” ao final do exercício, tinham, ao menos, o mérito de expor o tamanho de seu desrespeito às normas de direito financeiro. O problema para o deputado Frederico Wolffenbuttel, também em voto em separado, não era se as despesas ficariam mais bem evidenciadas em “Agentes Pagadores” ou “Diversos Responsáveis”, mas o caráter discricionário de sua realização. “As razões apresentadas e a argumentação da Mensagem levam à convicção de que há uma tendência manifesta ao retorno aos tempos da dictadura, em que pelo Decreto nº 23.150, de 15 de setembro de 1933, foi abolido o registro prévio” (CÂMARA..., 1937c, p. 36.288).

Havia uma tendência, definitivamente, apontando para o retorno da ditadura, seja na forma da realização das despesas, ao arrepio das autorizações legais, seja em algumas de suas destinações, como a repressão política. O *indietreggiamento* autoritário no âmbito da contabilidade pública estava em curso, como aspectos do relatório da prestação de contas do Poder Executivo e o parecer de Moraes Junior apontavam. Não se tratava de tentar contornar o TCU com apoio parlamentar, valendo-se da omissão em prestar contas e do uso de meandros das leis, expedientes de produção de invisibilidade típicos da Primeira República. Antes, o governo afirmava claramente que gastava sem autorizações legais e justificava-se com argumentos que postulavam a superioridade moral de seus intentos, que acudiam o interesse público e a economia nacional a tempo, enquanto o Parlamento e o Tribunal de Contas retardavam as soluções.

As conclusões do parecer do deputado Moraes Junior, assumiram, ao final, a existência de contas a regularizar, sobretudo referente aos “Agentes Pagadores”, mas atribuíram a culpa ao Tribunal de Contas, usando contra ele palavras do relatório do ministro Thompson Flores. Dentre as informações que o relator no TCU propôs enviar à Câmara, além daquelas relativas às despesas consideradas ilegais, havia um ponto que mirava a não deliberação pelo Legislativo da reorganização da secretaria da corte. Lia-se ali que apenas a organização sábia e honesta da corte de contas poderia coibir abusos na execução orçamentária, concorrendo para o triunfo da verdade dos orçamentos (TRIBUNAL..., 1937).

Para Moraes Junior, faltava precisamente organização sábia e honesta ao TCU. Ele cobrou da corte a existência daquilo que, ao fim e ao cabo, a Câmara negava-lhe. Sem a organização de sua secretaria e de suas delegações, o Tribunal de Contas mantinha estrutura similar à herdada da ditadura do Governo Provisório, enfraquecida com relação ao final da Primeira República. Moraes Junior preferiu ignorar o fato de isso decorrer da regulamentação da corte votada pelo Parlamento em contradição com a autonomia que lhe garantia a Constituição. Ignorou também que a reestruturação dos serviços proposta pelo TCU seguia pendente de deliberação pelo mesmo Parlamento desde 1934. Culpou a corte pela existência das contas a regularizar, que somente desapareceriam quando:

1º) seja ele [o TCU] dotado de um corpo de técnicos de contabilidade; 2º) adopte com a máxima regularidade e precisão o controle contínuo, exercendo, diariamente, a fiscalização financeira, quer sobre as operações, quer sobre a escripta, de modo a fazer suas impugnações imediatas, em caracter impeditivo e a tempo ainda de se providenciar a respeito; 3º) proceda systematicamente à tomada mensal de contas dos responsáveis, de modo que o julgamento destas preceda o parecer sobre o balanço geral da receita e despesa (CÂMARA..., 1937b, p. 35.474).

Ora, o ministro Thompson Flores atentou, no início de seu parecer, que a carência de pessoal e de delegações prejudicava as atividades fiscalizatórias da corte de contas, mas que tal situação decorria de inação da Câmara dos Deputados. Moraes Junior, portanto, para defender as contas do governo, acusou o TCU de não fazer adequadamente o serviço para qual não fora devidamente estruturado. Seu voto favorável à aprovação das contas foi aprovado e resultou no Decreto Legislativo nº 101, de 25 de agosto de 1937 (BRASIL, 1937a). Ele venceu o voto em separado do deputado Frederico Wolffenbuttel, que não desaprovava as contas do governo, mas recomendava a formação de uma comissão para organizá-las em definitivo e submetê-las ao julgamento parlamentar. Venceu, também, o voto mais incisivo do deputado Alde Sampaio, que desaprovava as contas e sugeria o seu envio à Comissão de Constituição Justiça e Redação, a fim de que ela indicasse as providências cabíveis.

Dado que as razões indicadas por Thompson Flores e Alde Sampaio para a desaprovação das contas eram a existência de gastos ilegais e de contas irregulares, as providências cabíveis poderiam ser duras. O artigo 57, h, da Constituição de 1934 caracterizava como crime de responsabilidade os atos do presidente da República que atentassem contra as leis orçamentárias. Para Aliomar Baleeiro, “talvez esse ato do Tribunal de Contas, criando um embaraço tremendo, expondo o Presidente Vargas a um processo de impeachment, tenha sido uma das causas do Estado Novo” (BALEEIRO, 1969, p. 26). Baleeiro deu razão a Thompson Flores, afirmando que Vargas gastara sem crédito e para além dos créditos. Pode-se agregar que o fez, em parte, para alimentar a razão alegada para o golpe do Estado Novo, um móvel mais forte do que o parecer contrário às suas contas, o combate aos comunistas.

O fato é que Vargas fechou o Congresso dois meses e meio depois de obter da Câmara dos Deputados a quitação de suas contas, contra a opinião do TCU. Os envolvidos no episódio receberam suas recompensas na medida de suas participações. Com a revogação da Constituição de 1934, Thompson Flores foi aposentado em janeiro de 1938 pelo Estado Novo (NOVO..., 1938). João Ferreira de Moraes Junior, em nome da Federação Brasileira de Contabilidade, dez dias antes do golpe que fechou a casa parlamentar em que atuava, hipotecou irrestrita solidariedade ao presidente da República pelas medidas que vinha tomando em defesa da pátria e do regime (TELEGRAMMAS..., 1937). No final de 1938, foi nomeado para a carreira de contador dos quadros do Ministério da Fazenda (BRASIL, 1938), do qual se encontrava afastado, posto em disponibilidade pelo Governo Provisório desde julho de 1931 (BRASIL, 1931f). Das letras mortas do controle das contas de governo não sobraram vestígios na Constituição de 1937.

## 6.6 O dever das boas contas e o homem do poder

*No systema presidencialista que nos rege, sob o aspecto da moralidade governamental, nada tem mais importância, para os homens do poder, do que o dever das boas contas (CÂMARA..., 1937c, p. 36.265).*

A epígrafe que abre a seção de encerramento deste capítulo foi extraída do voto em separado do deputado Alde Sampaio sobre as contas de governo referentes ao exercício de 1936. O apelo à moralidade antecipava o mote do partido ao qual o político pernambucano se filiou após o Estado Novo, a UDN, em ferrenha oposição a Vargas. Sem mandato depois do golpe de 1937, Alde Sampaio, fundador da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas do Rio de Janeiro em 1936, enfronhou-se em trabalhos com usineiros em Pernambuco e na Confederação Nacional da Indústria (CNI). Seu repto às contas presidenciais em 1937, pode-se afirmar, continha um canto de cisne sobre o sistema presidencialista como até então vivido no Brasil.

A ideia do dever de prestar contas e mantê-las em bom estado acompanhou os discursos dos republicanos brasileiros desde os tempos em que a propaganda acusava o Império de ser o déficit. A República presidencialista, na prática, seguiu a tradição deficitária das execuções orçamentárias, mas, nas letras das Constituições de 1891 e 1934, previu mecanismos de *checks and balances* que incluíam o julgamento das contas do governo pelo Parlamento com o concurso do Tribunal de Contas. Bolívar Lamounier (1992, 2005) identificou um ponto de viragem no sistema presidencialista brasileiro no período constitucional de Vargas, quando se disparou a repressão ao comunismo e ao integralismo. O modelo norte-americano de *checks and balances* teria cedido espaço a um presidencialismo plebiscitário, que desprestigiava as mediações institucionais entre líder e liderados. A redefinição da vivência presidencialista no Brasil, nesses termos, passou necessariamente pelos exercícios de força de Vargas.

Ora, Alde Sampaio analisou as contas do governo referentes ao exercício de 1936 sob a óptica clássica dos *checks and balances*. Não se apercebeu que, pelo menos do ponto de vista das instituições de contabilidade pública e tomada de contas, essas lentes já não permitiam vislumbrar a realidade. Mais percuciente foi a leitura do deputado Frederico Wolffenbuttel, também em seu voto contra as contas de 1936. Ele viu, na execução orçamentária, a tendência de retorno aos tempos da ditadura do Governo Provisório. Este capítulo postula algo semelhante a essa visão. Seja no uso de verbas não autorizadas para o combate ao comunismo, seja nos termos usados para justificar o emprego dos recursos pelo governo, o *indietreggiamento* autoritário estava presente. Ele marcou o período que vai de 1930 a 1937, frustrando a primeira

tentativa, na história do Brasil, de se conferir efetividade ao controle externo das contas de governo.

A noção de *indietreggiamento* das instituições de contabilidade pública e tomada de contas é relacional. Ela tem como referência comparativa o período que antecedeu a Era Vargas, que caracterizamos como de *aggiornamento* conservador naquela seara. Trata-se de um recuo no emprego das instituições de contabilidade do setor público federal como instrumentos de apoio à gestão fiscal e como veículos de prestação de contas. O *indietreggiamento*, ademais, foi autoritário porque realizado em um período de fechamento das casas parlamentares e de perseguição política, que conferiu centralidade ao Poder Executivo de modo mais radical do que fizeram os saquaremas e os oligarcas adeptos da política dos estados. Os efeitos para as instituições de contabilidade pública e tomada de contas foram devastadores.

Na vigência do Governo Provisório, as duas principais utilidades das normas de contabilidade e da Contadoria Central da República foram a instrumentalização política contra o presidente deposto e a execução de um regime orçamentário de caixa que atendia os interesses dos credores externos em detrimento do conhecimento da situação fiscal do governo. Por um lado, a Contadoria Central da República foi ameaçada de extinção e posta evidenciar números que conferissem legitimidade numérica à narrativa política do novo regime, que desejava responsabilizar Washington Luís pelas agruras financeiras do país. Por outro, o Código de Contabilidade foi reformado mais de uma vez, produzindo descontinuidades na aferição dos resultados dos exercícios que estão refletidas até hoje nas estatísticas retrospectivas disponíveis.

A mudança do regime orçamentário de competência por exercícios para o regime de caixa alterou o momento da apropriação das despesas entre 1931 e 1933. Ela atendeu às pressões de Otto Niemeyer e prestou-se mais a informar os credores sobre os fluxos de caixa disponíveis para pagá-los do que a servir às necessidades de gestão fiscal da União. Cedeu-se em uma tradição da contabilidade pública brasileira, mantida pelos oligarcas da Primeira República, que reconheceram seu valor e a mantiveram mesmo nas reformas das instituições de contabilidade pública que efetuaram a partir de negociações com credores externos. A abolição e, em seguida, a recriação do período adicional impactaram na contabilização da liquidação das despesas. Por fim, a mudança da própria duração do exercício financeiro produziu exotismos como anos fiscais de 15 e 9 meses em 1933 e 1934 respectivamente.

Enfim, sem um Parlamento aberto para funcionar como freio para algumas mudanças e elemento mitigador de outras, as normas de direito financeiro não garantiram previsibilidade com relação às contas públicas e os levantamentos contábeis efetuados com base nelas careceram de consistência no tempo, prejudicando a comparabilidade entre os exercícios.



Durante todo o período, a execução dos orçamentos resultou em déficits, mas a imprecisão deles foi reconhecida pelo próprio Governo Provisório, ao justificar o Decreto nº 23.150, de 1933, e segue desafiando a análise, dada a variabilidade das técnicas contábeis empregadas para atender às normas frequentemente modificadas. Os foros de resistência às mudanças, a imprensa e os espaços de discussão da classe profissional de contadores, não foram suficientes para impedir o que João Ferreira de Moraes Junior considerou um desastre digno da feiura do nariz do filho de Belzebu.

Essa avaliação, entretanto, mudou drasticamente em três anos. Ela foi efetuada quando Moraes Junior se encontrava em disponibilidade, afastado da Contadoria Central da República, órgão que corria o risco de deixar de existir na reforma da Fazenda liderada por Oswaldo Aranha. Em 1937, deputado classista, defendeu as contas do governo Vargas, organizadas pela Contadoria, desferindo ataques ao Tribunal de Contas da União.

Se a redução da utilidade fiscal da contabilidade do setor público e a redução dos espaços para a discussão pública das normas de direito financeiro, as contábeis incluídas, foram as duas primeiras dimensões do *indietreggiamento* autoritário, a situação da corte de contas sintetizou a terceira, a anulação do sistema de tomada de contas. Enquanto a Contadoria Central da República foi ameaçada de extinção, o Tribunal de Contas foi chamado a inexistir na prática durante o Governo Provisório. As delegações estaduais e setoriais, implantadas com custo na Primeira República, foram extintas; o corpo de auditores foi reduzido; os relatórios de atividades não foram publicados entre 1930 e 1933; não havia, ademais, corpos legislativos a que remetê-los.

A situação do Tribunal de Contas, se tomada a letra da Constituição de 1934, mudou drasticamente. Se considerada a realidade política, nem tanto. A Carta Constitucional garantiu autonomia ao TCU para organizar sua secretaria, mas a lei que regulou seu funcionamento, votada pelo Congresso, fez com que a reorganização de seus serviços dependesse de decretos presidenciais. Os ministros da corte aferraram-se à Constituição e enviaram proposta de estruturação da secretaria do TCU à Câmara dos Deputados em outubro de 1934, mas ela não foi deliberada. Em julho de 1937, quando o parecer do ministro Thompson Flores foi derrubado a partir do voto do deputado Moraes Junior, a corte de contas, na prática, seguia em condições de funcionamento semelhantes às da época do Governo Provisório, sem delegações e com corpo instrutivo reduzido. Seu alcance, portanto, seguia diminuído com relação ao que se verificava no final da Primeira República e distante do poder majestático pelo qual se batera o deputado Horácio Lafer.

A principal mudança na corte adveio da postura de ministros nomeados pelo próprio presidente Getúlio Vargas. Octávio Tarquínio de Souza assumiu posição como membro da corte em 1932; presidente entre 1934 e 1936, não se furtou a denunciar o estado de precariedade ao qual fora relegada a instituição. Francisco Thompson Flores, nomeado em 1931, foi o relator que recomendou a desaprovação das contas de governo referentes ao exercício de 1936, com base na realização de despesas ilegais e no desrespeito às normas de direito financeiro vigentes. Essa disposição para realizar o controle externo encontrou eco na Câmara dos Deputados, onde uma aguerrida oposição, atuante na Comissão de Tomada de Contas, fustigou o governo nas três oportunidades em que suas contas foram a julgamento.

Durante o período constitucional, a volúpia reformadora de Vargas com relação às normas de contabilidade pública refluuiu e o governo esteve na defensiva quanto às suas prestações de contas. Houve um projeto para a reforma do Código de Contabilidade, discutido em uma comissão especial da Câmara dos Deputados, mas que não prosperou. Como que a confirmar nossa afirmação de que a ausência de funcionamento do Parlamento acabara por viabilizar as desastradas reformas que o Governo Provisório patrocinou no Código de Contabilidade, não houve alterações de fôlego nas normas que regiam a contabilização das despesas e receitas públicas, assim como o levantamento de balanços, entre 1935 e o golpe de 1937.

O mesmo Moraes Junior que, em 1934, apelara a Belzebu para criticar as desastradas reformas que o Governo Provisório promovera nas instituições de contabilidade pública, louvou o belo exemplo do Leviatã da centralização autoritária às vésperas do golpe de 1937. Primeiro, redigiu um epitáfio para o TCU em seu voto a favor das contas do governo, acusando de letra morta a fiscalização a seu cargo, em razão da inexistência de corpo técnico, situação que decorria, repise-se, da inação parlamentar. Segundo, hipotecou seu irrestrito apoio às medidas conducentes ao golpe de 1937, que Vargas escalou desde a fantasmagoria comunista do Plano Cohen.

O *indietreggiamento* autoritário no campo das instituições de contabilidade pública e tomada de contas consumou-se em novembro de 1937. Com o novo fechamento dos corpos legislativos, o homem que personificou o poder presidencial não teve mais que se haver com pareceres inconvenientes do TCU e nem com o dever de prestar contas a representantes eleitos. Também se exonerou do incômodo de ter que lhes submeter à apreciação eventuais propostas de reformas das normas de contabilidade pública. Isso foi feito em ambiente corporativista, nas Conferências de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, conduzidas pelo

Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda. Essa, no entanto, é outra história. Quanto à que se discutiu até este ponto, é hora de concluí-la.

## 7 CONCLUSÕES

Figura 9 – *Allégorie du compte rendu au roi*, par Jacques Necker en 1781, autoria não identificada (1781)



Source gallica.bnf.fr / Bibliothèque nationale de France

Fonte: *Allégorie...* (1781, *online*).

A alegoria acima representa o sucesso de público de uma prestação de contas. O livro *Compte rendu au Roi*, par M. Necker, *Directeur general des Finances. Au mois de Janvier 1781*

vendeu mais de 100 mil cópias apenas em 1781 (CHARTIER, 2009; SOLL, 2015), um *best seller* de época. Na imagem, estiliza-se tanto o que o ministro Necker ali escreveu quanto o que o levou a escrever.

Necker aparece ajoelhado em frente de Luiz XVI, oferecendo-lhe a prestação de contas que teria publicado com a permissão do soberano e para a felicidade do seu reino. No entanto, as inscrições em primeiro plano fornecem pistas das razões que conduziram Necker a prestar contas. À esquerda de quem vê, lê-se uma citação de Terêncio, “*homo fum et nihil humani a me a alienum puto*” – eu sou um homem e nada humano é estranho para mim. Trata-se de um excerto da peça “O homem que puniu a si mesmo”, com o qual Chremes justifica ao vizinho Menedemus o direito de intrometer-se nos assuntos alheios. Necker, com efeito, fez de seu *Compte rendu* uma defesa de suas ações em face da avalanche de intrigas movidas com o objetivo de apear-lhe da posição que ocupava.

Uma série de panfletos atacou as políticas do financista genebrino, acusando-lhe de corrupto. Dentre eles, destacou-se a *Lettre du Marquis de Caraccioli à M. d’Alembert*, atribuída a Calonne, inimigo de Necker. A defesa de Necker incluiu tornar públicas as contas da casa real do ano anterior, que remontaram a 25 milhões e 700 mil livres; os fundos anuais extraordinários de guerras, que alcançaram 65 milhões e 200 mil livres; e os dispêndios para o combate à mendicidade, que não ultrapassaram os 900 mil livres (NECKER, 1781). O olhar do rei na alegoria, que não mira o escrito nem o escritor, sugere como a corte reagiu à visibilidade que a publicação do balanço de receitas e despesas proporcionou. Embora conste da demonstração um superávit financeiro de 10 milhões e 200 mil livres (NECKER, 1781), o ministro Vergennes, do Exterior, deu vazão ao mal-estar generalizado entre os cortesãos, ao afirmar que a exposição da casa real consistia em um insulto ao caráter nacional francês (SOLL, 2015).

O *Compte rendu* e sua alegoria situaram-se, pois, no limiar de um novo tempo com relação à legitimação do poder político e suas relações de *accountability*. Necker tornou-se uma celebridade e a publicidade dada à composição das despesas do reino não trabalhou pela boa reputação do reinado de Luís XVI. A revolução que lhe custou a cabeça, no artigo 15 de sua Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de agosto de 1789, consagrou como direito aquilo que Vergennes declarava acintoso: “*La société a le droit de demander compte a tout Agent public de son administration*” (DÉCLARATION..., [2021], *online*).

A publicação do *Compte rendu* chamou atenção para o fato de que a contabilidade alpicada ao setor público serve para contar números e, com eles, uma história sobre as origens e as destinações dos recursos coletivos em um período. Ao fornecer técnicas que podem ajudar a organizar as finanças, ela oferece também um código a que se poder recorrer para a realização

de julgamentos políticos. A instrumentalidade desse código ao *accountability* impõe desafios à sua organização, isto é, à sua sistematização normativa. Não bastam o domínio e a aplicação das partidas dobradas. É preciso definir a extensão do exercício financeiro, os momentos de apropriação da despesa e de reconhecimento da receita, as formas de recolhimento e desembolso de dinheiros, os modelos de levantamento dos balanços, as responsabilidades de cada agente público no controle e no registro dos recursos. Enfim, para que a língua contábil comunique compreensivelmente o estado das finanças aos gestores públicos, aos cidadãos e aos demais interessados, é necessário delinear uma gramática institucional antes. Em outras palavras, é preciso dispor sobre as regras orçamentárias, financeiras, contábeis e patrimoniais; disciplinar práticas; criar e fazer funcionar organizações.

A dualidade entre opacidade e publicidade enfrentada por Necker impacta diretamente, ainda hoje, o delineamento de normas financeiras claras e o estabelecimento de organizações eficientes. Ela pode ser expressa em uma contradição que permeou a cabeça dos homens públicos que modernizaram as instituições de contabilidade pública e tomada de contas durante a Primeira República brasileira: a necessidade de desenvolver instrumentos contábeis de apoio à gestão fiscal, mas o desejo de impor limites ao seu uso como mecanismos de subsídio à responsabilização política.

Esta tese mostra que a forma de lidar com essa dualidade, de Prudente de Moraes a Washington Luís, explica a natureza conservadora assumida pelo *aggiornamento* das instituições de contabilidade pública e de tomada de contas na Primeira República. Em termos legais, a Constituição de 1891 e o decreto que instituiu o Tribunal de Contas da União não deixaram margem às contradições. O bom funcionamento da corte de contas, conforme a exposição de motivos de sua criação afirmou, não poderia prescindir da sistematização das normas de contabilidade pública. Na maré das intenções generosas de Rui Barbosa, o emprego dos instrumentos contábeis para a boa gestão fiscal, definida pela superação dos recorrentes déficits na execução dos orçamentos, era complementar à sua utilização para a prestação de contas e a responsabilização dos agentes públicos.

A prática conservadora divergiu das intenções liberais ao longo da Primeira República. A complementaridade discursiva entre contar para o governo e tomar as contas do governo foi substituída por um tratamento assimétrico dessas funções. As reformas das normas e dos serviços de contabilidade pública foram concentradas em suas dimensões administrativa e legislativa, vale dizer, nos aspectos relacionados à política fiscal, da proposição das peças orçamentárias até a execução dos orçamentos. A dimensão dita, à época, judiciária das instituições de contabilidade pública e tomada de contas foi mantida lacunosa, caracterizada

por disposições legais e regulamentares conflitantes, de modo que houve algum avanço quanto às contas de gestão, mas nenhum com relação ao efetivo julgamento das contas de governo

Essa assimetria entre contar e prestar contas foi principiada no governo de Prudente de Moraes e consolidada no bojo da política dos estados, de Campos Sales a Washington Luís. A política dos estados docilizou o Poder Legislativo, titular do controle externo a ser exercido com o apoio do Tribunal de Contas, e reforçou o Poder Executivo como responsável pelo combate aos déficits resultantes das execuções orçamentárias, em detrimento da concepção segundo a qual a corte de contas seria a sentinela do equilíbrio das contas públicas. Em suma, a essência do *aggiornamento* conservador consistiu em valer-se da superioridade prática conferida ao Poder Executivo sobre o Legislativo federal no âmbito da política dos estados para fazer operar a dissociação entre contar e prestar contas. O caráter instrumental das instituições de contabilidade pública foi reforçado como subsídio às políticas fiscal e monetária ao passo que os processos de tomada de contas e responsabilização dos governos foram relegados a uma existência normativa. Nesse aspecto, a realidade do poder manteve-se esquivada às injunções da lei.

O *aggiornamento* assentou-se no leito da política dos estados. Conjunto de práticas que garantiu maiorias confortáveis aos presidentes da República no Parlamento e fixou um padrão de relações federativas, a política dos estados foi o quadro mais amplo que conferiu sentido à dissociação entre contar e prestar contas. Primeiro, porque Campos Sales, seu artífice, via nessa política um meio de promover o saneamento das finanças públicas sem os embaraços das lutas políticas parlamentares. Seus sucessores não enfrentaram dificuldades no Parlamento para promover reformas nas normas de contabilidade pública com vistas a melhorar a gestão fiscal, à busca de um equilíbrio orçamentário quase sempre lábil, mais presente nos discursos que recuperavam a memória de Campos Sales do que na prática. Segundo, porque a docilização do Parlamento, acomodado à política dos estados, retirava-lhe a iniciativa para promover um escrutínio das contas anuais do governo. Antes, o Congresso consistentemente barrou medidas que poderiam concorrer para a realização do julgamento das referidas contas com base em pareceres prévios do órgão de controle externo e, desse modo, tornou letra morta as disposições de responsabilização contidas nos artigos 34, 1º, e 89 da Constituição de 1891.

Sustentou-se ao longo do texto que a inserção das instituições de contabilidade pública e tomada de contas em uma moldura que, na prática, estabelecia uma hierarquia entre poderes representou a atualização para as condições republicanas de uma característica central da institucionalidade saquarema de gestão e controle das contas públicas. Sistematizada doutrinariamente pelo Visconde do Uruguai, a direção política saquarema no âmbito das

instituições de contabilidade pública e prestação de contas consolidou um controle de tipo interno, hierárquico, por meio do qual o Tesouro executava os orçamentos, procedia às fiscalizações e aos julgamentos tanto dos contenciosos fazendários como das tomadas de contas. A leitura saquarema da Constituição de 1824 assentava-se sobre a hierarquia de poderes, Executivo e Moderador à testa, e não sobre o equilíbrio entre eles. Nesse sentido, não se considerava desejável criar uma instituição que tomasse as contas do Poder Executivo independentemente e oferecesse subsídios para a ação responsabilizadora do Parlamento. O corolário foi uma abordagem que promoveu reformas graduais nas normas de direito financeiro, as contábeis incluídas, fazendo-as proliferar; e impediu a formação de um órgão de controle externo todas as vezes em que a proposta foi apresentada por liberais, de 1826 ao final do Império.

Desde que Manoel Alves Branco propôs criar uma corte de contas em 1845, houve uma associação discursiva entre a instituição de controle externo e a codificação das normas financeiras, de contabilidade pública em particular. O projeto previa que o tribunal criado consolidasse aquilo que nos regulamentos fazendários lhe parecesse útil aos seus trabalhos. Essa associação entre sistematização jurídico-contábil e controle externo reapareceu na comissão formada em 1884 pelo Conselheiro Lafayette para propor o estabelecimento de um tribunal de contas. A exposição de motivos que justificou a criação do TCU em 1890 retomou-a. A Primeira República, depois de 1892, tratou de desfazer essa associação, para fixar o alcance da modernização das instituições de contabilidade pública e tomada de contas.

A associação assumia que, com normas financeiras e contábeis claras e codificadas, a corte de contas independente zelaria pela moralidade do uso dos recursos públicos, conferindo visibilidade aos abusos e agindo tanto para preveni-los como para puni-los. Complementarmente, haveria uma função de *compliance*, verbalizada como “verdade dos orçamentos”. Tratar-se-ia de impedir que o Poder Executivo operasse orçamentos paralelos, muito distantes dos votados pelo Poder Legislativo, construídos com base em excessivos créditos adicionais e marcados tanto por remanejamentos arbitrários de verbas como pela realização de despesas para além dos limites legalmente fixados, em desrespeito às normas de direito financeiro e às autorizações parlamentares. Sustentava-se que, com isso, a corte de contas contribuiria para combater os déficits crônicos resultantes das execuções orçamentárias imperiais. Nesses termos, a instituição de controle externo serviria como uma sentinela do equilíbrio das contas, em apoio ao Parlamento.

Essa formulação, que tornava um órgão auxiliar do Poder Legislativo a sentinela das ações levadas a cabo pelo Poder Executivo, obstaculizou sua criação no Império, assim como



a sistematização de normas contábeis que lhe seria complementar. Rui Barbosa insistiu na associação na exposição de motivos ao Decreto nº 996-a, de 1890. A prática política, de Prudente de Moraes em diante, a desfez. O presidente da República e o ministro da Fazenda foram definidos como os bastiões do combate aos déficits. Como ninguém, a dupla formada por Campos Sales e Joaquim Murinho deixou isso claro. O controle do orçamento para equilibrar as finanças públicas e honrar os compromissos assumidos no *funding loan* foi definido como responsabilidade precípua do Poder Executivo, que passou a conduzir a questão com a têmpera rija de que se jactava Campos Sales. O Tribunal de Contas, nos discursos do ministro Murinho, apareceu como um empecilho a ser contornado quando necessário para se levar adiante as medidas fiscais do governo, um órgão hierarquicamente inferior, ao qual seria lícito determinar a realização dos registros prévios dos atos financeiros.

Embora Leopoldo de Bulhões tenha dado continuidade à política de equilíbrio orçamentário de Joaquim Murinho, dele divergiu ao aproximar-se do Tribunal de Contas, a fim de propor um projeto de Código de Contabilidade. A proposta, todavia, mantinha o espírito que animou a consolidação conservadora da República, de Prudente de Moraes a Campos Sales, no âmbito das finanças públicas. Por ele, as normas e os serviços fazendários e de contabilidade pública deveriam ser organizados, sobretudo, para subsidiar os esforços do Poder Executivo para alcançar objetivos fiscais e monetários, em essência, orçamentos equilibrados e a valorização da moeda.

A possibilidade de utilização desses serviços e normas para a responsabilização política constituiu potencialidade colateral, que não foi além das letras das leis sempre que azeitado o funcionamento da política dos estados. Isso não significou imobilismo, contudo. As reformas das instituições de contabilidade pública e tomada de contas, de fato, incluíram a paulatina estruturação do TCU, que agia sobre as contas de gestão e exercia controle prévio relativo sobre atos financeiros do Poder Executivo, ainda que esse controle fosse facilmente contornado sempre que os governos avaliassem necessário. Com relação às contas de governo, entretanto, operou-se politicamente para que não se emitisse um único parecer prévio a elas e para que o Parlamento não as julgasse, nem uma única vez em toda a Primeira República, com o concurso do órgão de controle externo.

Pode-se afirmar, portanto, que a modernização conservadora das instituições de contabilidade pública e tomada de conta comportou avanços na estruturação tanto de um arcabouço legal como de serviços para a gestão e o controle das contas públicas, mas com limites claramente dados por um déficit de *accountability* que coalescia com a restritividade do *demos* na Primeira República. Contar para o governo sem julgar as contas de governo;

contabilidade para combater déficits orçamentários sem tocar nos déficits de *accountability*. Essas são expressões que resumem a dissociação entre contabilidade pública e responsabilização de agentes políticos, que marcou o *aggiornamento* conservador republicano.

A prática de contar para o governo, mas não julgar as contas anuais do governo, na Primeira República, teve um marco simbólico no parecer exarado pela Comissão Especial encarregada de avaliar o projeto do Código de Contabilidade em 1917. A organização do TCU constava do projeto de codificação e foi dele retirada, com a alegação segundo a qual organização do Tribunal de Contas independia do conjunto de preceitos do direito financeiro. Aprovou-se uma reforma da corte naquele ano. A tramitação do que sobrou da matéria foi encerrada em dezembro de 1921. O Código de Contabilidade foi promulgado em janeiro de 1922, mais de 31 anos depois que a exposição de motivos para a criação do TCU asseverou que se tratava de medida sem a qual a fiscalização financeira a cargo do órgão de controle externo ficaria manca.

A edição do Código de Contabilidade e a concomitante criação da Contadoria Central da República, órgão concebido para superintender o sistema contábil federal, coroaram os esforços intensificados desde 1914 para reformar os serviços e as normas de contabilidade administrativa e legislativa. Esse processo foi impulsionado por eventos relacionados ao crédito externo brasileiro. A negociação do segundo *funding loan* conduziu à formação de uma comissão de contadores que subsidiou tecnicamente as modificações na contabilidade da União. Esta tese destacou o impacto das trajetórias de alguns deles, sobretudo Francisco D'Áuria e João Ferreira de Moraes Junior, para a efetivação do *aggiornamento* conservador das instituições de contabilidade pública.

Ao fazê-lo, eles animaram um espaço público de corte profissional, que se somou aos foros representados pelo Poder Legislativo e a imprensa para discutir os rumos das instituições de contabilidade pública e tomada de contas. Enfronhados nos serviços federais, ocuparam importantes posições no Ministério da Fazenda e na Contadoria Central da República nos anos 1920. Suas relações fluídas com o presidente Arthur Bernardes permitiram-lhes acompanhar de perto a negociação do empréstimo não concedido em 1924. Foi a segunda vez em dez anos que a busca de crédito externo envolveu as instituições de contabilidade da União. As opiniões da missão Montagu acabaram refletidas na organização dada à Contadoria em 1924 e na parte da proposta de reforma da Constituição relacionada aos orçamentos.

Ao longo dos governos Arthur Bernardes e Washington Luís a dissociação entre as funções de contar e prestar contas das instituições de contabilidade pública foi aprofundada no que dizia respeito à crucial questão das contas anuais de governo. Tanto o Código de

Contabilidade quanto a Contadoria Central da República foram postos a serviço da política fiscal, da negociação de créditos externos e, indiretamente, da política monetária. Quanto à prestação de contas, contudo, o órgão central de contabilidade federal indisps-se com o Tribunal de Contas e acusou-o de não realizar o exame das contas de governo apesar dos subsídios que lhe prestava. A corte, de seu lado, defendeu-se alegando que as informações prestadas pela Contadoria não eram suficientes, pois não atendiam ao nível de detalhamento legalmente exigido.

Efetivamente, ao longo de toda a Primeira República, não houve a apreciação das contas de governo dos presidentes da República com bases em análises prévias efetuadas pelo TCU, de modo que o Parlamento não as julgou. Como a tese mostrou, os presidentes da República mantiveram o controle das duas funções fundamentais das instituições de contabilidade pública e tomada de contas. Por um lado, seu emprego para subsidiar políticas fiscais e monetárias foi crescente. Com Arthur Bernardes foi fluída; com Washington Luís, conflituosa. O último presidente da Primeira República interveio na Contadoria e modificou a forma de se efetuar a contabilização das despesas, a fim de que os balanços pudessem expressar, com rapidez, o sucesso de seu programa de contenção de gastos e estabilização monetária. Por outro lado, a papel de subsidiar o julgamento das contas de governo não saiu da letra da Constituição de 1891.

Contar para o governo sem julgar as contas do governo, durante a Primeira República, foi o resultado de uma sofisticada engenharia institucional. Ela produziu avanços na forma de contar e permitiu ainda que o controle externo recebesse uma estrutura, mas impôs limites claros ao avanço da *accountability*. Contar para o governo sem julgar as contas do governo, durante o Governo Provisório, foi o resultado de um processo totalmente diferente, que reverteu a limitada modernização do regime decaído. Ele produziu os retrocessos nas instituições de contabilidade pública e tomada de contas que esta tese denominou *indietreggiamento* autoritário e possuiu três dimensões.

Na primeira, o uso político da Contadoria Central da República e as mudanças erráticas nas normas orçamentárias e contábeis enfraqueceram a contabilidade pública como elemento de gestão fiscal. Por um lado, a negociação do terceiro *funding loan* resultou em seguidas e desastradas modificações no Código de Contabilidade, que produziram descontinuidades ainda hoje refletidas nas estatísticas históricas disponíveis sobre o assunto. A principal dimensão da modernização ocorrida na Primeira República, a intensificação do emprego da contabilidade para o apoio às políticas fiscal e monetária, cedeu espaço a uma reforma que essencialmente atendia aos interesses dos credores brasileiros, defendidos por Otto Niemeyer. Por outro lado,

o uso político da Contadoria Central para deslegitimar a política financeira de Washington Luís lançou dúvidas públicas sobre a sua seriedade e contribuiu para colocá-la em risco de extinção. Mesmo após recontar os resultados dos exercícios de 1927 a 1929 segundo métodos contábeis alternativos, encontrando os déficits pelos quais o Governo Provisório ansiava para justificar as dificuldades das quais não conseguia se livrar, a Contadoria permaneceu desprestigiada como órgão de apoio à gestão fazendária. Sobreviveu desidratada à ditadura do Governo Provisório.

Na segunda, o fechamento do Congresso reduziu o espaço público que, desde o Império, se notabilizou por realizar as mais aprofundadas discussões sobre as questões referentes às finanças públicas, ao direito financeiro e ao controle externo, ainda que a extensão do *demos* fosse reduzida. O contraditório público, que pouco pôde colocar freios às medidas do Governo Provisório nessa área, foi realizado pela imprensa e nos espaços de representação profissional dos contadores, que haviam sido criados e estruturados ao longo da Primeira República.

Na terceira, de tomada de contas, o Tribunal de Contas teve seu corpo técnico reduzido e suas delegações estaduais fechadas. A corte, na Primeira República, não subsidiou o Parlamento por meio do exame das contas anuais de governo, mas avançou em sua estruturação interna, de sorte a ampliar a sua capacidade de efetuar julgamentos das contas de gestão dos responsáveis por recursos públicos na ponta, para situações que não eram politicamente sensíveis aos presidentes da República. O Governo Provisório manietou o alcance técnico e territorial do Tribunal, que, sem Congresso aberto e com as funções de *checks and balances* da Constituição de 1891 inviabilizadas, seguiu sem emitir pareceres sobre as contas anuais do governo da República.

O período constitucional representou uma ressurgência da maré de ideias generosas a que Rui Barbosa referiu-se no início da República. A Assembleia Nacional Constituinte inscreveu no texto constitucional a autonomia administrativa do Tribunal de Contas e consagrou suas funções de controle prévio e posterior. No entanto, a legislação superveniente, submeteu a despacho presidencial a organização da sua secretaria. Gerou-se um impasse que persistiu por todo o período constitucional, consumido sem que os quadros técnicos do TCU fossem reestruturados e o funcionamento das delegações estaduais fosse retomado. Na prática, a estrutura enfraquecida herdada do Governo Provisório manteve-se.

Vargas, ante a presença de um Parlamento com funções legislativas em matéria financeira, refluíu o ímpeto reformista que demonstrou no Governo Provisório quanto às instituições de contabilidade pública. Elas gozaram de maior estabilidade. O Parlamento tomou a iniciativa de formar uma comissão para reformar o Código de Contabilidade, mas os seus trabalhos não avançaram. A atuação da Comissão de Tomada de Contas da Câmara dos

Deputados, entretanto, foi diferente. Omissa durante a Primeira República e fechada pelo Governo Provisório, entregou-se à análise das contas anuais do governo com intensidade. O TCU, de 1935 a 1937, rompeu a inércia que o caracterizava quanto às contas anuais de governo, e emitiu pareceres sobre elas. A Comissão de Tomada de Contas da Câmara dos Deputados deliberou com base nesses trabalhos.

Esta tese mostrou como as deliberações foram desgastantes para o governo, sempre às voltas com os votos contrários apresentados pela oposição parlamentar. Acusava-se o presidente de haver realizado gastos não autorizados, alguns dos quais para a perseguição política dos comunistas, e outros para além das autorizações concedidas. O governo defendeu-se, em geral, afirmando a superioridade do Poder Executivo como intérprete dos interesses nacionais, que ficariam desamparados se dependessem das formalidades legais a que se apegavam o Parlamento e o Tribunal de Contas. Isso foi patente na análise das contas do exercício de 1936, para as quais o TCU emitiu parecer de reprovação. Sob a sombra do crime de responsabilidade, o governo justificou suas ações atacando as limitações do órgão de controle externo e as deficiências técnicas das suas análises. João Ferreira de Moraes Júnior, o contador que participou da comissão que auxiliou a reformar a contabilidade do Tesouro em 1914, foi o relator das contas do governo na Comissão de Tomada de Contas em 1937. Coube a ele rebater os argumentos do ministro Thompson Flores, do TCU; defender a ação da Contadoria Central em face da análise do Tribunal de Contas; e redigir o epitáfio do controle externo exercido pela corte de contas.

O epitáfio em questão fez parte do parecer de Moraes Júnior. Ele afirmou que, sem o adequado funcionamento do Tribunal de Contas, o dispositivo constitucional que lhe conferia a fiscalização financeira da União era letra morta. Contudo, a desorganização da corte decorria da ação do presidente que ele defendia e da inação do Parlamento do qual fazia parte. Essa contradição foi mais um capítulo de uma longa história republicana de contradições entre as letras das cartas magnas e as possibilidades práticas da fiscalização das contas anuais de governo. Possuía, entretanto, sua particularidade. A Primeira República matou as letras suavemente, por meio de um acordo político. O Governo Provisório e golpe de 1937 mataram-nas *manu militari*.

Essa diferença de abordagem é o ponto essencial a diferenciar o *aggiornamento* conservador dos oligarcas da Primeira República do *indietreggiamento* autoritário varguista. No primeiro caso, o poder político dos presidentes no bojo da política dos estados estabeleceu as condições para que as instituições de contabilidade pública ampliassem sua utilidade à gestão fiscal, mas não funcionassem como amparo efetivo à tomada de contas e à responsabilização

política. Elas deveriam servir às suas políticas fiscais e monetárias sem os incomodar com o exame crítico e público das contas de seus governos. No segundo caso, o poder discricionário do presidente foi o móvel dos retrocessos havidos nessas instituições.

Entre o regime de visibilidade pública das prestações de contas que as constituições de 1891 e 1934 consagraram e a meia-luz de *accountability* que se produziu na Primeira República por meio de um anel de Gíges institucional, a escolha de Vargas lembrou a postura de Luís XVI ao receber o balanço de contas que Necker lhe ofereceu, segundo a interpretação dada pela alegoria que abre esta seção final. Não olhou para um nem para outro. Optou por retomar em 1937 a opacidade com o qual o arbítrio lhe protegeu de 1930 a 1933, poupando-se de prestar contas aos representantes dos cidadãos e de submeter à deliberação pública os destinos das instituições de contabilidade pública e de tomada de contas.

## REFERÊNCIAS

A BALBÚRDIA no Thesouro. **Gazeta de Notícias**, Rio de Janeiro, p. 1, 26 jan. 1906.

Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=103730\\_04&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=11388](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=103730_04&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=11388). Acesso em: 14 jul. 2021.

A DECLARAÇÃO dos Direitos do Homem e do Cidadão [de 1879]. *In*: A FRANÇA no Brasil: Embaixada da França no Brasil. Brasília, DF, 13 jan. 2017. Disponível em:

<https://br.ambafrance.org/A-Declaracao-dos-Direitos-do-Homem-e-do-Cidadao>. Acesso em: 12 jul. 2021.

A DEMISSÃO do Contador geral da República. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 2, 19 out. 1928. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_03&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=36999](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_03&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=36999). Acesso em: 15 jul. 2021.

A FAMOSA Contadoria. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 4, 16 jan. 1931. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=5486](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=5486). Acesso em: 18 jul. 2021.

A HYPOCRISIA republicana. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 4, 8 jul. 1927.

Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_03&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=30709](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_03&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=30709). Acesso em: 23 jul. 2021.

ALLÉGORIE du compte rendu au roi. 1781. 1 gravura, água-forte, 24 x 17 cm. Département Estampes et Photographie, Bibliothèque Nationale de France, Paris. Disponível em

<https://gallica.bnf.fr/ark:/12148/btv1b6942593z.r=all%C3%A9gorie%20du%20compte%20re%20au%20roi?rk=21459;2#>. Acesso em: 18 jul. 2021.

A ORDEM dos Contadores Diplomados. **Jornal do Brasil**, Rio de Janeiro, p. 6, 6 maio 1920.

Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=030015\\_04&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=2154](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=030015_04&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=2154). Acesso em: 14 jul. 2021.

A PEDRA angular do Sr. Washington!. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 4, 5 abr. 1929.

Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_03&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=39548](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_03&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=39548). Acesso em: 15 jul. 2021.

A POSSE do Ministro da Fazenda. A cerimônia foi simples. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 2, 5 nov. 1930. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=4468](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=4468). Acesso em: 18 jul. 2021.

A PREFEITURA do Distrito Federal. **O Paiz**, Rio de Janeiro, p. 11, 1 out. 1909. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=178691\\_03&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=20976](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=178691_03&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=20976). Acesso em: 15 jul. 2021.

A REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO Geral da Fazenda Nacional. **Diário da Noite**, Rio de Janeiro, p. 8, 28 mar. 1932a. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=221961\\_01&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=10385](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=221961_01&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=10385). Acesso em: 18 jul. 2021.

A REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO Geral da Fazenda Nacional. **Diário de Pernambuco**, Recife, p. 8, 3 abr. 1932b. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=029033\\_11&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=5937](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=029033_11&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=5937). Acesso em: 18 jul. 2021.

A REFORMA DA ESCRITURAÇÃO do Tesouro. **A Noite**, Rio de Janeiro, p. 1, 12 jun. 1914. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=348970\\_01&pasta=ano%20191&pesq=%22INDISCUTIDO%20VALOR%22&pagfis=4465](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=348970_01&pasta=ano%20191&pesq=%22INDISCUTIDO%20VALOR%22&pagfis=4465). Acesso em: 14 jul. 2021.

A REFORMA DO THESOURO Nacional. **O Jornal**, Rio de Janeiro, p. 15, 20 maio 1934. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=110523\\_03&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=19010](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=110523_03&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=19010). Acesso em: 18 jul. 2021.

A REPRESENTAÇÃO das classes na Constituinte. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 5, 30 jun. 1933b. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=17198](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=17198). Acesso em: 18 jul. 2021.

A REPRESENTAÇÃO profissional. Instituto da Ordem dos Contadores. **Jornal do Commercio**, Rio de Janeiro, p. 7, 28 maio 1933a. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=364568\\_12&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=22687](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=364568_12&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=22687). Acesso em: 18 jul. 2021.

A SESSÃO de hontem do Congresso de Contabilidade. **O Paiz**, Rio de Janeiro, p. 4, 27 ago. 1924. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=178691\\_05&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=18450](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=178691_05&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=18450). Acesso em: 18 jul. 2021.

A SITUAÇÃO econômico-financeira do paiz. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 19-22, 25 dez. 1936. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=37647](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=37647). Acesso em: 23 jul. 2021.

A SITUAÇÃO financeira e econômica de Minas Geraes. **Diário de Notícias**, Rio de Janeiro, p. 1, 2 nov. 1933. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=093718\\_01&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=16810](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=093718_01&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=16810). Acesso em: 18 jul. 2021.



ABREU, C. A. **A disputa monetária na Primeira República (1890-1906):** entre papelistas e metalistas: a moeda como projeção e resultado real. 2014. 117 f. Dissertação (Mestrado em História Econômica) – Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. DOI <https://doi.org/10.11606/D.2014.rde-31032015-113729>. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8137/tde-31032015-113729/pt-br.php>. Acesso em: 13 jul. 2021.

ABREU, M. P. (org.). **A ordem do progresso**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1990.

ABREU, M. P. **O Brasil e a economia mundial 1930-1945**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1999.

ABREU, M. P. Os funding loans brasileiros: 1898-1931. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, Rio de Janeiro, v. 32, n. 3, p. 515-540, 2002.

ACADEMIA de Commercio do Rio de Janeiro. **Jornal do Brasil**, Rio de Janeiro, p. 7, 12 maio 1920. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=030015\\_04&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=2261](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=030015_04&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=2261). Acesso em: 14 jul. 2021.

ACTOS do Chefe do Governo. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 5, 5 jul. 1934. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=22832](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=22832). Acesso em: 23 jul. 2021.

ADDE, T. V. *et al.* A Comissão das Partidas Dobradas de 1914 e a contabilidade pública brasileira. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 25, n. spe, p. 321-333, dez. 2014. DOI <https://doi.org/10.1590/1808-057x201412030>. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/98019>. Acesso em: 12 jul. 2021.

AFONSO DA SILVA, J. **Orçamento: programa no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

AGRIZZI, D.; SIAN, S. Artificial corporatism: a portal to power for accountants in Brazil. **Critical Perspectives on Accounting**, [s. l.], v. 27, p. 56-72, 2015. DOI <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.02.003>.

ALGUÉM mentiu!. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 4, 5 maio 1928. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_03&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=34315](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_03&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=34315). Acesso em: 15 jul. 2021.

ALMEIDA, P. R. A política comercial do Brasil no contexto internacional, 1889-1945. **História e Economia: Revista interdisciplinar**, São Paulo, v. 8, n. 1, p. 59-78, 2011. Disponível em: <https://www.historiaeconomia.pt/index.php/he/article/view/70/59>. Acesso em: 13 jul. 2021.

ALONSO, A. **Ideias em movimento: a geração de 1870 na crise do Brasil Império**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2002.

ALVARENGA JÚNIOR, M.; MATTOS, F. A. Evidências de uma heterodoxia consciente. **Análise Econômica**, Porto Alegre, v. 33, n. 64, p. 287-315, 2015. DOI <https://doi.org/10.22456/2176-5456.41991>. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/AnaliseEconomica/article/view/41991>. Acesso em: 18 jul. 2021.

ALVES JÚNIOR, José Bernardino. Dep. fed. MG 1935 -1937. In: CPDOC FGV, c2009. Disponível em: <http://www.fgv.br/Cpdoc/Acervo/dicionarios/verbete-biografico/alves-junior-jose-bernardino>. Acesso em: 18 jul. 2021.

ALVES, J. V. C. **Ascensão e queda do gabinete de 20 de novembro de 1827 (1827-1829)**. São Paulo: Cultura Acadêmica, 2013. (Coleção PROPG Digital - UNESP). *E-book*. Disponível em: <http://hdl.handle.net/11449/109299>. Acesso em: 12 jul. 2021.

ANDRADE, A. P. **História e contabilidade, diálogos possíveis**: o caso da Companhia Geral de Comércio de Pernambuco e Paraíba, 1759-1775. 2013. 507 f. Tese (Doutorado em História) – Programa de PósGraduação em História, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2013. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/11504>. Acesso em: 12 jul. 2021.

ARANHA, O. [Carta]. Destinatário: Getúlio Vargas. [S. l.], 1931. 3 f. Arquivo Getúlio Vargas. Centro de Pesquisa e Documentação de História Contemporânea do Brasil (CPDOC), Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro.

ARISTÓTELES. **Política**. Tradução de Antônio Campelo Amaral e Carlos Gomes. Lisboa: Vega, 1998.

ARMSTRONG, P. The Influence of Michel Foucault on accounting research. **Critical Perspectives on Accounting**, [s. l.], v. 5, n. 1, Mar. 1994, p. 25-55. DOI <https://doi.org/10.1006/cpac.1994.1003>.

ARRIGHI, G. **O longo século XX**. Rio de Janeiro: Contraponto; São Paulo: Editora da Unesp, 1996.

ARTHMAR, R. Política e economia na Terceira República francesa: Emile Moreau e a batalha do franco. **Topoi**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 22, p. 187-208, jun. 2011. DOI <https://doi.org/10.1590/2237-101X012022011>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/topoi/a/vBW3krMjL35XYNWXJ5PyJzg/?lang=pt>. Acesso em: 15 jul. 2021.

AS CONTAS do governo do exercício de 1935. **Jornal do Commercio**, Rio de Janeiro, p. 4, 1 maio 1936. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=364568\\_12&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=41913](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=364568_12&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=41913). Acesso em: 18 jul. 2021.

AS ELEIÇÕES classistas de hontem. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 3, 27 jan. 1935. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=26072](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=26072). Acesso em: 18 jul. 2021.

AS SYNDICÂNCIAS no Thesouro. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 4, 4 mar. 1931.

Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=6106](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=6106). Acesso em: 15 jul. 2021.

ASSIS, M. **Memórias pothumas de Braz Cubas**. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1881.

ASSOCIAÇÃO comercial. **Jornal do Commercio**, Rio de Janeiro, p. 7, 12 jan. 1934.

Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=364568\\_12&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=27192](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=364568_12&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=27192). Acesso em: 18 jul. 2021.

ASSOCIAÇÃO commercial. **Jornal do Commercio**, Rio de Janeiro, p. 4, 13 jul. 1939.

Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=364568\\_12&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=59901](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=364568_12&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=59901). Acesso em: 15 jul. 2021.

ASSOCIAÇÃO dos empregados no commercio do rio de janeiro. **O Paiz**, Rio Janeiro, p. 7, 28 ago. 1916. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=178691\\_04&pasta=ano%20191&pesq=&pagfis=32783](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=178691_04&pasta=ano%20191&pesq=&pagfis=32783). Acesso em: 18 jul. 2021.

ASSOCIAÇÕES. Instituto Paulista de Contabilidade. **Correio Paulistano**, São Paulo, p. 2, 14 jul. 1919. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/DocReader.aspx?bib=090972\\_06&pagfis=49885](http://memoria.bn.br/DocReader/DocReader.aspx?bib=090972_06&pagfis=49885). Acesso em: 14 jul. 2021.

AZEVEDO, J. A. M. **Elaborando a Constituição Nacional**: atas da Subcomissão elaboradora do anteprojeto 1932-1933. Brasília, DF: Senado Federal, 2004.

AZEVEDO, R. R.; PIGATTO, J. A. M. Raízes da contabilidade orçamentária e patrimonial no Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 54, n. 1, p. 32-58, jan. 2020.

DOI <https://doi.org/10.1590/0034-761220180155x>. Disponível em:

<https://www.scielo.br/j/rap/a/xvz5zg6RW8tLbfngNHZvxmz/?lang=en>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BACKES, A. L. **Fundamentos da ordem republicana**: repensando o pacto de Campos Sales. Brasília, DF: Editora Plenarium, 2006.

BALANÇO financeiro do exercício de 1934. **Jornal do Commercio**, Rio de Janeiro, p. 5, 1 maio 1935. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=364568\\_12&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=36155](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=364568_12&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=36155). Acesso em: 18 jul. 2021.

BALANÇOS e orçamentos. **Jornal do Commercio**, Rio de Janeiro, p. 1, 18 fev. 1898.

Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=364568\\_08&pasta=ano%20189&pesq=%22conhece%20o%20Sr.%20Oiticica%22&pagfis=27546](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=364568_08&pasta=ano%20189&pesq=%22conhece%20o%20Sr.%20Oiticica%22&pagfis=27546). Acesso em: 13 jul. 2021.

BALANÇOS. **Jornal do Commercio**, Rio de Janeiro, p. 1, 27 jul. 1883. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=364568\\_07&pasta=ano%20188&pesq=&pagfis=0](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=364568_07&pasta=ano%20188&pesq=&pagfis=0). Acesso em: 12 jul. 2021.

BALEEIRO, A. O direito financeiro na Constituição de 1967. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, v. 6, n. 21, p. 3-30, jan./mar. 1969. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/180512>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BARBOSA, R. **Cartas de Inglaterra**. Rio de Janeiro: Ministério da Educação e Saúde, 1946. (Obras completas de Rui Barbosa, v. 23, t. I). Disponível em: [http://docvirt.com/docreader.net/docreader.aspx?bib=ObrasCompletasRuiBarbosa&pasta=Vol.%20XXIII%20\(1896\)\Tomo%20I&pesq=&pagfis=46748](http://docvirt.com/docreader.net/docreader.aspx?bib=ObrasCompletasRuiBarbosa&pasta=Vol.%20XXIII%20(1896)\Tomo%20I&pesq=&pagfis=46748). Acesso em: 13 jul. 2021.

BARBOSA, R. **Discursos e pareceres parlamentares**. Rio de Janeiro: Ministério da Educação e Saúde, 1948. (Obras completas de Rui Barbosa, v. 19, t. II.). Disponível em: [http://docvirt.com/docreader.net/docreader.aspx?bib=ObrasCompletasRuiBarbosa&pasta=Vol.%20XXIII%20\(1896\)\Tomo%20I&pesq=&pagfis=46755](http://docvirt.com/docreader.net/docreader.aspx?bib=ObrasCompletasRuiBarbosa&pasta=Vol.%20XXIII%20(1896)\Tomo%20I&pesq=&pagfis=46755). Acesso em: 13 jul. 2021.

BARBOSA, R. Exposição de motivos de Rui Barbosa sobre a criação do TCU. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, DF, v. 30, n. 82, p. 253-262, out./dez. 1999. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1113>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BARMAN, R. J. **Brazil: The Forging of a Nation, 1798-1852**. Stanford: Stanford University Press, 1988.

BASTA de experiências. **O Paiz**, Rio de Janeiro, p. 2, 2 jul. 1916b. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=178691\\_04&pasta=ano%20191&pesq=%22PARCOS%20VENCIMENTOS%22&pagfis=32216](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=178691_04&pasta=ano%20191&pesq=%22PARCOS%20VENCIMENTOS%22&pagfis=32216). Acesso em: 14 jul. 2021.

BASTA de experiências. **O Paiz**, Rio de Janeiro, p. 2, 3 jul. 1916a. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=178691\\_04&pasta=ano%20191&pesq=&pagfis=32228](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=178691_04&pasta=ano%20191&pesq=&pagfis=32228). Acesso em: 14 jul. 2021.

BASTOS, P. P. Z. Ortodoxia e heterodoxia antes e durante a Era Vargas: contribuições para uma economia política da gestão macroeconômica dos anos 1930. **Economia, Selecta**, Brasília, DF, v. 9, n. 4, p. 183-214, dez. 2008. Disponível em: [http://www.anpec.org.br/revista/vol9/vol9n4p183\\_214.pdf](http://www.anpec.org.br/revista/vol9/vol9n4p183_214.pdf). Acesso em: 23 jul. 2021.

BLAKE, A. V. A. S. **Diccionario Bibliographico Brasileiro**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1900.

BLANCHETON, B. La stabilisation Poincaré est-elle à l'origine d'une récession? Les malentendus d'une controverse. **Histoire, Économie et Société**, Paris, v. 16, n. 4, p. 709-741, 1997. DOI <https://doi.org/10.3406/hes.1997.1970>. Disponível em: [https://www.persee.fr/doc/hes\\_0752-5702\\_1997\\_num\\_16\\_4\\_1970](https://www.persee.fr/doc/hes_0752-5702_1997_num_16_4_1970). Acesso em: 15 jul. 2021.

BOBBIO, N. **A teoria das formas de governo**. Tradução de Sérgio Bath. 9. ed. Brasília, DF: Editora da UnB, 1997.

BORGES, J. L. Funes, o memorioso. *In*: BORGES, J. L. **Prosa completa**. Barcelona: Bruguera, 1979. v. 1, p. 477-484.

BOUÇAS, V. F. **Estudos Econômicos e Financeiros**: meio século de trabalho. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1955.

BOUÇAS, V. F. **Finanças dos Estados Unidos do Brasil. Relatório apresentado pelo secretário da Comissão Valentim Bouças em sessão de 6 de abril de 1932**. 2. ed. Rio de Janeiro: Typ. do Jornal do Commercio, Rodrigues & C., 1934.

BOUÇAS, V. A Revolução e a situação financeira do Brasil, em face das dívidas externas da União, Estados e Municipalidades. **Jornal do Commercio**, Rio de Janeiro, p. 5-6, 25 jan. 1931. Disponível em:  
[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=364568\\_12&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=7955](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=364568_12&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=7955). Acesso em: 18 jul. 2021.

BOUÇAS, V. F. **História da dívida externa da União**: primeira parte, 1824-1937. Rio de Janeiro: Jornal do Commercio, Rodrigues & C., 1946.

BOUÇAS, V. F. **História da dívida externa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1950.

BOURDIEU, P. A ilusão biográfica. *In*: FERREIRA, M.; AMADO, J. (org.). **Usos e abusos da história oral**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1966a. p. 183-191.

BOURDIEU, P. **As regras da arte**. São Paulo: Companhia das Letras, 1996b.

BOVENS, M.; GOODIN, R. E.; SCHILLEMANS, T. Public accountability. *In*: BOVENS, M.; GOODIN, R. E.; SCHILLEMANS, T. (ed.). **The Oxford handbook of public accountability**. Oxford: Oxford University Press, 2014. p. 1-20.

BRASIL. [Constituição (1824)]. **Constituição Política do Império do Brasil**. Rio de Janeiro: Conselho de Estado, 1824. Disponível em:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm). Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. [Constituição (1891)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Congresso Nacional Constituinte, 1891b. Disponível em:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm). Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. [Constituição (1934)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Assembléia Nacional Constituinte, 1934. Disponível em:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm). Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. Alvará de 28 de junho de 1808. Crêa o Erario Regio e o Conselho da Fazenda. **Coleccção das Leis do Brazil de 1808**. Rio de Janeiro: [s. i.], 1891a. Disponível em:  
<https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/18319>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte. **Annaes da Assembleia Nacional Constituinte**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1935c. v. VI. Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/6>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte. **Annaes da Assembleia Nacional Constituinte**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1936a. v. XV. Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/6>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte. **Annaes da Assembleia Nacional Constituinte**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1936b. v. XVII. Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/6>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte. **Diário da Assembleia Nacional Constituinte**, Rio de Janeiro, ano II, n. 51, p. 1.319-1.347, 9 mar. 1934a. Disponível em: [https://imagem.camara.leg.br/dc\\_20b.asp?selCodColecaoCsv=R&DataIn=9/3/1934#/. Acesso em: 18 jul. 2021.](https://imagem.camara.leg.br/dc_20b.asp?selCodColecaoCsv=R&DataIn=9/3/1934#/)

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Annaes do Parlamento Brasileiro**: Câmara dos Srs. Deputados. Quarto anno da terceira legislatura. Sessão de 1837. Rio de Janeiro: Typographia de Viuva Pinto & Filho, 1887a. v. II. Disponível em: <http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=132489&pasta=ano%20183&pesq=&pagfis=9401>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Annaes do Parlamento Brasileiro**: Câmara dos Srs. Deputados. Primeiro anno da undécima legislatura. Sessão de 1861. Rio de Janeiro: Typographia Imperial e Constitucional de J. Villeneuve & C., 1861. t. 4. Disponível em: [http://memoria.bn.br/pdf/132489/per132489\\_1861\\_00004.pdf](http://memoria.bn.br/pdf/132489/per132489_1861_00004.pdf). Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Annaes do Parlamento Brasileiro**: Câmara dos Srs. Deputados. Primeiro anno da nona legislatura. Sessão de 1853. Rio de Janeiro: Typographia Parlamentar, 1876. t. terceiro. Disponível em: [http://memoria.bn.br/pdf/132489/per132489\\_1853\\_00003.pdf](http://memoria.bn.br/pdf/132489/per132489_1853_00003.pdf). Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Annaes do Parlamento Brasileiro**: Câmara dos Srs. Deputados. Primeiro anno da segunda legislatura. Sessão de 1830. Rio de Janeiro: Typographia de H. J. Pinto, 1878a. t. segundo. Disponível em: <http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=132489&pasta=ano%20183&pesq=&pagfis=4927>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Annaes do Parlamento Brasileiro**: Câmara dos Srs. Deputados. Segundo anno da quinta legislatura. Sessão de 1845. t. segundo. Rio de Janeiro: Typographia da Viúva Pinto & Filho, 1881. Disponível em: <http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=132489&pasta=ano%20183&pesq=&pagfis=23228>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Annaes do Parlamento Brasileiro**: Câmara dos Srs. Deputados. Primeiro anno da sexta legislatura. Sessão de 1843. Rio de Janeiro: Typographia da Viúva Pinto & Filho, 1883. t. terceiro. Disponível em: <http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=132489&pasta=ano%20184&pesq=%22aperfei%C3%A7oar%20o%20que%20temos%22&pagfis=21630>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Annaes do Parlamento Brasileiro**: Câmara dos Srs. Deputados. Terceiro anno da quarta legislatura. Sessão de 1840. Rio de Janeiro: Typographia da Viúva Pinto & Filho, 1884a. t. segundo. Disponível em: [http://memoria.bn.br/pdf/132489/per132489\\_1840\\_00002.pdf](http://memoria.bn.br/pdf/132489/per132489_1840_00002.pdf). Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados**: segunda sessão da primeira legislatura. Sessões de 1 a 30 de junho de 1892. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1892a. v. II. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917\\_01&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=5693](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917_01&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=5693). Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados**: segunda sessão da primeira legislatura. Sessões de 1 a 31 de julho de 1892. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1892b. v. III. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917\\_01&pasta=ano%20189&pesq=%22Tribunal%20competente%22&pagfis=4889](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917_01&pasta=ano%20189&pesq=%22Tribunal%20competente%22&pagfis=4889). Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados**: terceira sessão da primeira legislatura. Sessões de 27 de abril a 31 de maio de 1893. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1893a. v. I. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917\\_01&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=89881](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917_01&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=89881). Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados**: segunda sessão da segunda legislatura. Sessões de 1 a 30 de novembro de 1894. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1895a. v. VII. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917\\_01&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=15158](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917_01&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=15158). Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados**: segunda sessão da segunda legislatura. Sessões de 1 a 31 de julho de 1896. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1896<sup>a</sup>. v. III. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917\\_01&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=21113](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917_01&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=21113). Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados**: segunda sessão da segunda legislatura. Sessões de 2 a 30 de setembro de 1895. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1896b. v. V. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917\\_01&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=18144](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917_01&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=18144). Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados**: segunda sessão da segunda legislatura. Sessões de 1 a 31 de outubro de 1895. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1896c, v. VI. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917\\_01&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=18737](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917_01&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=18737). Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados:** terceira sessão da terceira legislatura. Sessões de 28 de abril a 31 de maio de 1899. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1899<sup>a</sup>. v. I e apêndice. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917\\_01&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=31101](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917_01&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=31101). Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados:** terceira sessão da terceira legislatura. Sessões de 1 a 30 de junho de 1899. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1899b. v. II e apêndice. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917\\_01&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=31534](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917_01&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=31534). Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados:** terceira sessão da terceira legislatura. Sessões de 1 a 30 de novembro de 1898. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1899c. v. V. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917\\_01&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=29946](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917_01&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=29946). Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados:** terceira sessão da terceira legislatura. Sessões de 1 a 30 de setembro de 1899. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1900a. v. V. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917\\_01&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=33487](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917_01&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=33487). Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados:** terceira sessão da terceira legislatura. Sessões de 2 a 31 de outubro de 1899. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1900b. v. VI. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917\\_01&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=33723](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917_01&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=33723). Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados:** segunda sessão da quarta legislatura. Sessões de 1 a 28 de dezembro de 1901. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1902b. v. VIII. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917\\_02&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=8772](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917_02&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=8772). Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados:** sessões de 31 de dezembro de 1903 a 25 de fevereiro de 1904 (sessões extraordinárias). Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1904a. v. I. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917\\_02&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=21689](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917_02&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=21689). Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados:** sessões de 1 a 30 de setembro de 1905. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1906a. v. V. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917\\_02&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=28382](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917_02&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=28382). Acesso em: 14 jul. 2021.



BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados:** sessões de 1 a 30 de novembro de 1905. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1906b. v. VII. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917\\_02&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=29519](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917_02&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=29519). Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados:** sessões de 1 a 11 de dezembro de 1907. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1908. v. VIII. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917\\_02&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=46257](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917_02&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=46257). Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados:** sessões de 1 a 30 de junho de 1909. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1909a. v. III. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917\\_02&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=57660](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917_02&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=57660). Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados:** sessões de 1 a 31 de julho de 1909. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1909b. v. IV. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917\\_02&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=57986](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917_02&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=57986). Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados:** sessões de 4 de abril a 19 de maio de 1910. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910a. v. I. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917\\_03&pasta=ano%20191&pesq=&pagfis=1](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917_03&pasta=ano%20191&pesq=&pagfis=1). Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados:** sessões de 17 a 31 de outubro de 1910. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1911a. v. VI. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917\\_03&pasta=ano%20191&pesq=&pagfis=3464](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917_03&pasta=ano%20191&pesq=&pagfis=3464). Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados:** sessões de 16 a 31 de julho de 1912. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1913. v. VI. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917\\_03&pasta=ano%20191&pesq=&pagfis=18783](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917_03&pasta=ano%20191&pesq=&pagfis=18783). Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados:** sessões de 1 a 31 de julho de 1913. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1914a. v. IV. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917\\_03&pasta=ano%20191&pesq=&pagfis=32206](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917_03&pasta=ano%20191&pesq=&pagfis=32206). Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados:** sessões de 1 a 30 de agosto de 1913. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1914b. v. V.

Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917\\_03&pasta=ano%20191&pesq=&pagfis=32621](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917_03&pasta=ano%20191&pesq=&pagfis=32621). Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados:** sessões de 1 a 16 de junho de 1916. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1918a. v. II.

Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917\\_03&pasta=ano%20191&pesq=%22contadores%20fiscaes%22&pagfis=68797](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917_03&pasta=ano%20191&pesq=%22contadores%20fiscaes%22&pagfis=68797). Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados:** sessões de 1 a 15 de setembro de 1917. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1918b. v. VI.

Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/DocReader.aspx?bib=060917\\_03&pagfis=85594](http://memoria.bn.br/DocReader/DocReader.aspx?bib=060917_03&pagfis=85594). Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes da Câmara dos Deputados:** sessões de 27 a 31 de dezembro de 1917. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1919a. v. XIV.

Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917\\_03&pasta=ano%20191&pesq=&pagfis=92242](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=060917_03&pasta=ano%20191&pesq=&pagfis=92242). Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes do Congresso Constituinte da República, 1890.** 2. ed. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1924a. v. I. Disponível em:

<https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/13616>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes do Congresso Constituinte da República, 1890.** 2. ed. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1926a. v. II. Disponível em:

<https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/13596>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Annaes do Congresso Constituinte da República, 1890.** 2. ed. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1926b. v. III. Disponível em:

<https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/13597>. Acesso em: 23 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. **Anais do Senado do Império do Brasil:** sessões de junho de 1850. Brasília, DF: Subsecretaria de Anais do Senado Federal, 1978.

Disponível em: [https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-](https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais_Imperio/1850/1850%20Livro%204ok.pdf)

[digitalizado/Anais\\_Imperio/1850/1850%20Livro%204ok.pdf](https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais_Imperio/1850/1850%20Livro%204ok.pdf). Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. **Annaes do Senado Federal:** segunda sessão da primeira legislatura. Sessões de 16 de agosto a 15 de setembro de 1892. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1892c. v. IV. Disponível em:

[https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-](https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais_Republica/1892/1892%20Livro%205.pdf)

[digitalizado/Anais\\_Republica/1892/1892%20Livro%205.pdf](https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais_Republica/1892/1892%20Livro%205.pdf). Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. **Annaes do Senado Federal**: primeira sessão da segunda legislatura. Sessões de 16 de agosto a 25 de setembro de 1893. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1894a. v. IV. Disponível em: [https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais\\_Republica/1893/1893%20Livro%204.pdf](https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais_Republica/1893/1893%20Livro%204.pdf). Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. **Annaes do Senado Federal**: segunda sessão da segunda legislatura. Sessões de 7 de agosto a 6 de setembro de 1895. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1895b. v. IV. Disponível em: [https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais\\_Republica/1895/1895%20Livro%204.pdf](https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais_Republica/1895/1895%20Livro%204.pdf). Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. **Annaes do Senado Federal**: segunda sessão da segunda legislatura. Sessões de 9 de setembro a 5 de outubro de 1895. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1895c. v. V. Disponível em: [https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais\\_Republica/1895/1895%20Livro%205.pdf](https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais_Republica/1895/1895%20Livro%205.pdf). Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. **Annaes do Senado Federal**: sessões de junho de 1 a 30 de setembro de 1908. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1909c. v. V. Disponível em: [https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais\\_Republica/1908/1908%20Livro%205.pdf](https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais_Republica/1908/1908%20Livro%205.pdf). Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. **Annaes do Senado Federal**: sessões de junho de 1 a 31 de agosto de 1916. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1918c. v. IV. Disponível em: [https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais\\_Republica/1916/1916%20Livro%204.pdf](https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais_Republica/1916/1916%20Livro%204.pdf). Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. **Annaes do Senado Federal**: sessões de 18 de abril a 3 de maio de 1921. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1922a. v. I. Disponível em: [https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais\\_Republica/1921/1921%20Livro%201.pdf](https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais_Republica/1921/1921%20Livro%201.pdf). Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. **Annaes do Senado Federal**: sessões de 1 a 30 de setembro de 1921. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1923a. v. V. Disponível em: [https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais\\_Republica/1921/1921%20Livro%205.pdf](https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais_Republica/1921/1921%20Livro%205.pdf). Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. **Annaes do Senado Federal**: sessões de 1 a 30 de novembro de 1921. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1923b. v. VII. Disponível em: [https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais\\_Republica/1921/1921%20Livro%207.pdf](https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais_Republica/1921/1921%20Livro%207.pdf). Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. **Annaes do Senado Federal**: sessões de 1 a 14 de dezembro de 1921. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1923c. v. VIII. Disponível em: [https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais\\_Republica/1921/1921%20Livro%208.pdf](https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais_Republica/1921/1921%20Livro%208.pdf). Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. **Annaes do Senado Federal**: sessões de 15 a 22 de dezembro de 1921. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1924a. v. IX. Disponível em: [https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais\\_Republica/1921/1921%20Livro%209.pdf](https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais_Republica/1921/1921%20Livro%209.pdf). Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. Contadoria Central da República. **Balço e relatório do exercício de 1924**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1925a. Disponível em: <http://archive.org/details/balger1924uni/mode/2up?view=theater>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto Legislativo nº 101, de 25 de agosto de 1937**. Aprova as contas do Governo relativas ao exercício financeiro de 1936. Rio de Janeiro: [s. i.], 1937a. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/537786/publicacao/15712081>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 1.166, de 17 de dezembro de 1892**. Dá regulamento para execução da lei n. 23 de 30 de outubro de 1891, na parte referente ao Ministerio da Fazenda. Rio de Janeiro: [s. i.], 1892d. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-1166-17-dezembro-1892-523025-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 1.167, de 17 de dezembro de 1892**. Autorisa a fusão do Banco da Republica dos Estados Unidos do Brazil com o Banco do Brazil, sob a denominação do Banco da Republica do Brazil, provê ao resgate do papel-moeda do Estado e dá outras providencias. Rio de Janeiro: [s. i.], 1892e. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-1167-17-dezembro-1892-523026-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 1.178, de 16 de janeiro de 1904**. Crea os logares de contador e procurador fiscal nas Delegacias Fiscaes do Thesouro Federal, e dá outras providencias. Rio de Janeiro: [s. i.], 1904b. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1900-1909/decreto-1178-16-janeiro-1904-583767-publicacaooriginal-106519-pl.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 1.339, de 23 de novembro de 1905**. Declara instituição de utilidade publica a Academia de Commercio do Rio de Janeiro, reconhece os diplomas por ella conferidos, como de character official; e dá outras providencias. Rio de Janeiro: [s. i.], 1905a. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1900-1909/decreto-1339-9-janeiro-1905-612623-publicacaooriginal-135659-pl.html>. Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 1.489, de 6 de agosto de 1906**. Approva o convenio realizado pelos presidentes dos Estados de S. Paulo, Rio de Janeiro e Minas Geraes em 26 de fevereiro, com as modificações constantes do accordo firmado pelos mesmos presidentes em 4 de julho do corrente anno. Rio de Janeiro: [s. i.], 1906c. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1900-1909/decreto-1489-6-agosto-1906-582975-publicacaooriginal-105713-pl.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 1.575, de 6 de dezembro de 1906**. Crea a Caixa de Conversão e dá outras providencias. Rio de Janeiro: [s. i.], 1906d. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1900-1909/decreto-1575-6-dezembro-1906-583090-publicacaooriginal-105913-pl.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 12, de 28 de dezembro de 1934.** Mantém as disposições do decreto nº 23.150, de 15 de setembro de 1933, não derogadas pela Constituição, e as do Código de Contabilidade que não colidirem com ellas, e dá outras providências. Rio de Janeiro: [s. i.], 1934b. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-12-28-dezembro-1934-558317-publicacaooriginal-79466-pl.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 13.247, de 23 de outubro de 1918.** Reorganiza o Tribunal de Contas. Rio de Janeiro: [s. i.], 1918e. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1910-1919/decreto-13247-23-outubro-1918-504299-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 13.248, de 23 de outubro de 1918.** Approva o regulamento que altera a organização do Tesouro. Rio de Janeiro: [s. i.], 1918f. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1910-1919/decreto-13248-23-outubro-1918-512229-republicacao-95827-pe.html>. Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 13.746, de 3 de setembro de 1919.** Dá Instruções para o serviço geral de contabilidade publica, em face da lei n. 2.083 de 30 de julho e decreto nº 7.751, de 23 de dezembro de 1909. Rio de Janeiro: [s. i.], 1919b. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1910-1919/decreto-13746-3-setembro-1919-512269-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 13.868, de 12 de novembro de 1919.** Modifica o actual Regulamento do Tribunal de Contas, em vista do disposto no art. 114 da lei n. 3.641, de 31 de dezembro de 1918. Rio de Janeiro: [s. i.], 1919c. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1910-1919/decreto-13868-12-novembro-1919-516947-republicacao-94988-pe.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 15.210, de 28 de dezembro de 1921.** Approva o regulamento que altera a organização dos serviços da Administração Geral da Fazenda Nacional. Rio de Janeiro: [s. i.], 1921a. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-15210-28-dezembro-1921-512393-norma-pe.html>. Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 15.783, de 8 de novembro de 1922.** Aprova o regulamento para execução do Código de Contabilidade Publica. Rio de Janeiro: [s. i.], 1922c. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-15783-8-novembro-1922-512462-norma-pe.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 16.650, de 22 de outubro de 1924.** Organiza definitivamente a Contadora Central da Republica e approva o seu regulamento. Rio de Janeiro: [s. i.], 1924b. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-16650-22-outubro-1924-512552-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 17.618, de 5 de janeiro de 1927.** Dá regulamento para a execução da lei n. 5.108, de 18 de dezembro de 1926, creando a Caixa de Estabilização. Rio de Janeiro: [s. i.], 1927a. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-17618-5-janeiro-1927-514439-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 18.256, de 23 de maio de 1928.** Manda aplicar o saldo verificado na liquidação do exercício financeiro de 1927, na importância de 25.579:798\$264, no resgate do papel moeda em circulação, e dá outras providências. Rio de Janeiro: [s. i.], 1928c. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-18256-23-maio-1928-514492-republicacao-86531-pe.html>. Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 18.554, de 31 de dezembro de 1928.** Regulamenta os dispositivos das leis ns. 5.426, de 7 de janeiro, 5.610, de 24 de dezembro e 5.623, de 29 de dezembro de 1928, na parte referente à Contabilidade da União. Rio de Janeiro: [s. i.], 1928f. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-18554-31-dezembro-1928-509268-norma-pe.html>. Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 19.398, de 11 de novembro de 1930.** Institue o Governo Provisório da República dos Estados Unidos do Brasil, e dá outras providências. Rio de Janeiro: [s. i.], 1930a. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-19398-11-novembro-1930-517605-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 19.824, de 1 de abril de 1931.** Reduz despesas no Ministério da Fazenda e dá outras providências. Rio de Janeiro: [s. i.], 1931a. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-19824-1-abril-1931-514635-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 19.990, de 13 de maio de 1931.** Dispõe sobre o Ministério Público junto ao Tribunal de Contas e dá outras providências. Rio de Janeiro: [s. i.], 1931b. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-19990-13-maio-1931-501104-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 2.343 de 29 de janeiro de 1859.** Faz diversas alterações nos Decretos nº 736 de 20 de novembro de 1850 e 870 de 22 de novembro de 1851. Rio de Janeiro: [s. i.], 1859a. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-2343-29-janeiro-1859-557253-publicacaooriginal-77596-pe.html>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 2.409, de 23 de dezembro de 1896.** Approva o regulamento do Tribunal de Contas. Rio de Janeiro: [s. i.], 1896e. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-2409-23-dezembro-1896-514244-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 2.511, de 20 de dezembro de 1911.** Regula a tomada de contas ao Governo pelo Congresso Nacional. Rio de Janeiro: [s. i.], 1911b. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1910-1919/decreto-2511-20-dezembro-1911-579938-publicacaooriginal-102823-pl.html>. Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 2.548 de 10 de março de 1860.** Dá regulamento ao Tribunal do Tesouro para a tomada de contas dos responsáveis para com a Fazenda Nacional. Rio de Janeiro: [s. i.], 1860a. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-2548-10-marco-1860-556405-publicacaooriginal-76295-pe.html>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 2.887 de 9 de agosto de 1879.** Determina que a Proposta do Orçamento continuará a ser apresentada pelo Ministro da Fazenda, sendo porém dividida em projectos de lei distintos para cada Ministerio. Rio de Janeiro: [s. i.], 1879a. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-2887-9-agosto-1879-547494-publicacaooriginal-62252-pl.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 20.348, de 29 de agosto de 1931.** Institue conselhos consultivos nos Estados, no Distrito Federal e nos municípios e estabelece normas, sobre a administração local. Rio de Janeiro: [s. i.], 1931c. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-20348-29-agosto-1931-517916-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 20.393, de 10 de setembro de 1931.** Modifica o Código de Contabilidade da União e reforma o sistema de recolhimento da receita arrecadada e o de pagamento das despesas federais. Rio de Janeiro: [s. i.], 1931d. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-20393-10-setembro-1931-514703-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 20.631, de 9 de novembro de 1931.** Institue uma comissão de técnicos para proceder a estudos financeiros e econômicos dos Estados e Municípios. Rio de Janeiro: [s. i.], 1931e. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-20631-9-novembro-1931-509261-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 22.089, de 16 de novembro de 1932.** Atribue a fiscalização do serviço dos empréstimos externos dos Estados e Municipalidades à Seção Técnica da Comissão de Estudos Financeiros e Econômicos dos Estados e Municípios, criada pelo decreto n. 20.631, de 9 de novembro de 1931, e dá outras providências. Rio de Janeiro: [s. i.], 1932a. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-22089-16-novembro-1932-514870-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 22.246, de 22 de dezembro de 1932.** Aprova o regulamento para a fiscalização do serviço dos empréstimos externos dos Estados e Municipalidades Rio de Janeiro: [s. i.], 1932b. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-22246-22-dezembro-1932-514890-norma-pe.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 23.150, de 15 de setembro de 1933.** Derroga, prescrições do decreto nº 20.393, de 10 de setembro de 1931, e estabelece normas para a elaboração e execução do orçamento da Receita e Despesa da União. Rio de Janeiro: [s. i.], 1933a. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-23150-15-setembro-1933-515039-norma-pe.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 23.258, de 19 de outubro de 1933.** Dispõe sobre as operações de câmbio, e dá outras providências. Rio de Janeiro: [s. i.], 1933b. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-23258-19-outubro-1933-515052-norma-pe.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 23.501, de 27 de novembro de 1933.** Declara nula qualquer estipulação de pagamento em ouro, ou em determinada espécie de moeda, ou por qualquer meio tendente a recusar ou restringir, nos seus efeitos, o curso forçado do mil réis papel, e dá outras providências. Rio de Janeiro: [s. i.], 1933c. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-23501-27-novembro-1933-500678-norma-pe.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 23.611, de 20 de dezembro de 1933.** Revoga o decreto legislativo n 979, de 6 de janeiro de 1903 e faculta a instituição de consórcios profissionais-cooperativos. Rio de Janeiro: [s. i.], 1933d. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-23611-20-dezembro-1933-503506-norma-pe.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 23.829, de 5 de fevereiro de 1934.** Determina que o pagamento dos juros e de amortização dos títulos dos empréstimos externos realizados pelo Governo, Federal e pelos Governos dos Estados e dos Municípios seja, a partir de abril de 1934 e a terminar em março de 1938, feito de acordo com o plano organizado pelo Governo Federal. Rio de Janeiro: [s. i.], 1934c. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-23829-5-fevereiro-1934-505776-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934.** Reorganiza os serviços da administração geral da Fazenda Nacional e dá outras providências. Rio de Janeiro: [s. i.], 1934d. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1930-1949/D24036imprensa.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/D24036imprensa.htm). Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 3.535, de 21 de dezembro de 1899.** Dá regulamento para a execução da lei n. 641, de 14 de novembro ultimo, que estabelece o processo de arrecadação dos impostos de consumo. Rio de Janeiro: [s. i.], 1899e. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-3535-21-dezembro-1899-514335-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 3.564, de 22 de janeiro de 1900.** Approva o regulamento para a cobrança do imposto de sello. Rio de Janeiro: [s. i.], 1900c. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1900-1909/decreto-3564-22-janeiro-1900-514338-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 3.622, de 26 de março de 1900.** Expede novo Regulamento para a arrecadação dos impostos de consumo. Rio de Janeiro: [s. i.], 1900d. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1900-1909/decreto-3622-26-marco-1900-514346-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 30, de 8 de janeiro de 1892.** Promulga a lei sobre os crimes de responsabilidade do Presidente da Republica. Rio de Janeiro: [s. i.], 1892f. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-30-8-janeiro-1892-541211-publicacaooriginal-44160-pl.html>. Acesso em: 13 jul. 2021.



BRASIL. **Decreto nº 391-c de 10 de maio de 1890.** Manda cobrar nas Alfandegas e Mesas de rendas habilitadas uma porcentagem dos direitos de consumo em moeda de ouro, pelo valor legal. Rio de Janeiro: [s. i.], 1890a. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-391-c-10-maio-1890-501229-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 392, de 8 de outubro de 1896.** Reorganisa o Tribunal de Contas. Rio de Janeiro: [s. i.], 1896d. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-392-8-outubro-1896-540205-publicacaooriginal-40163-pl.html>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 4.153 de 6 de abril de 1868.** Reorganisa o Thesouro Nacional e Thesourarias, e estabelece algumas regras sobre Empregados de Fazenda. Rio de Janeiro: [s. i.], 1868a. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-4153-6-abril-1868-553388-publicacaooriginal-71221-pe.html>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922.** Organiza o Código de Contabilidade da União. Rio de Janeiro: [s. i.], 1922b. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-4536-28-janeiro-1922-567786-publicacaooriginal-91144-pl.html>. Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 4.555, de 10 de agosto de 1918.** Provê as despesas publicas no exercicio de 1922. Rio de Janeiro: [s. i.], 1918d. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-4555-10-agosto-1922-568201-publicacaooriginal-91594-pl.html>. Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 41, de 20 de fevereiro de 1840.** Ordenando que do princípio do ano financeiro seguinte em diante a contabilidade do tesouro, tesourarias, e mais repartições de recebimento e despesa, seja estabelecida por exercício, e não por ano, como até agora. Rio de Janeiro: [s. i.], 1840a. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/385522/publicacao/15773481>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 5.108, de 18 de dezembro de 1926.** Altera o systema monetario e estabelece medidas economicas e financeiras. Rio de Janeiro: [s. i.], 1926e. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-5108-18-dezembro-1926-564612-republicacao-88572-pl.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 5.245 de 5 de abril de 1873.** Promulga o novo quadro do numero e vencimentos aos empregados do Thesouro e Thesourarias de Fazenda, e faz outras alterações nos Regulamentos dessas Repartições. Rio de Janeiro: [s. i.], 1873. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-5245-5-abril-1873-551269-publicacaooriginal-67513-pe.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 5.426, de 7 de janeiro de 1928.** Altera disposições do Código de Contabilidade da União e dá outras providencias. Rio de Janeiro: [s. i.], 1928a. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-5426-7-janeiro-1928-562105-publicacaooriginal-85922-pl.html>. Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 5.623, de 29 de dezembro de 1928.** Reduz os impostos sobre o material rodante e de tracção, destinado á viação ferrea e urbana; altera a taxa do papel para embalagem de fructas; isenta de impostos a importação do ouro em bruto ou amoadado; regula o pagamento pela verba “Exercicio findo” e dá outras providencias. Rio de Janeiro: [s. i.], 1928b. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-5623-29-dezembro-1928-776729-publicacaooriginal-140709-pl.html>. Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 585, de 31 de julho de 1899.** Estabelece regras a que deve obedecer a discriminação das taxas de sello que a União e os Estados podem decretar. Rio de Janeiro: [s. i.], 1899d. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-585-31-julho-1899-540402-publicacaooriginal-40606-pl.html>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 7.751, de 23 de dezembro de 1909.** Approva o regulamento expedido em virtude do art. 32 da lei n. 2.083, de 30 de julho de 1909, para execução dos serviços da Administração Geral da Fazenda Nacional. Rio de Janeiro: [s. i.], 1909d. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1900-1909/decreto-7751-23-dezembro-1909-523297-republicacao-109711-pe.html>. Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 7.782, de 31 de dezembro de 1909.** Providencia para que as amortizações de emprestimos externos suspensos em virtude do accôrdo do Funding Loan sejam restabelecidas dentro do exercido de 1910. Rio de Janeiro: [s. i.], 1909e. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1900-1909/decreto-7782-31-dezembro-1909-523298-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 736, de 20 de novembro de 1850.** Reforma o Thesouro Publico Nacional, e as Thesourarias das Provincias. Rio de Janeiro: [s. i.], 1850. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-736-20-novembro-1850-560158-publicacaooriginal-82782-pe.html>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 804 de 4 de outubro de 1890.** Manda cobrar em ouro, pelo valor legal, todos os direitos de importação devidos pelas mercadorias estrangeiras despachadas nas Alfandegas e Mesas de rendas habilitadas da Republica, e extingue a taxa adicional de 5% para o fundo de emancipação. Rio de Janeiro: [s. i.], 1890b. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-804-4-outubro-1890-517346-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 836 de 11 de outubro de 1890.** Manda executar em todas as Alfandegas e Mesas de rendas habilitadas da Republica a nova tarifa e suas disposições preliminares. Rio de Janeiro: [s. i.], 1890c. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-836-11-outubro-1890-517349-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 996-a, de 7 de novembro de 1890.** Crêa um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos actos concernentes á receita e despeza da Republica. Rio de Janeiro: [s. i.], 1890d. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-966-a-7-novembro-1890-553450-publicacaooriginal-71409-pe.html>. Acesso em: 13 jul. 2021.

**BRASIL. Imperiaes resoluções do Conselho de Estado na secção de Fazenda desde o anno que começou a funcionar o mesmo Conselho até o presente: annos de 1856 a 1860.** Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1871. v. IV.

**BRASIL. Lei de 4 de outubro de 1831.** Dá organização ao Thesouro Publico Nacional e ás Thesourarias das Provincias. Rio de Janeiro: [s. i.], 1831b. Disponível em: [https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei\\_sn/1824-1899/lei-37582-4-outubro-1831-564543-publicacaooriginal-88471-pl.html](https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei_sn/1824-1899/lei-37582-4-outubro-1831-564543-publicacaooriginal-88471-pl.html). Acesso em: 12 jul. 2021.

**BRASIL. Lei de nº 99, de 31 outubro de 1835.** Orçando a receita e fixando a despeza para o anno de 1836 a 1837. Rio de Janeiro: [s. i.], 1835. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/541052/publicacao/15775326>. Acesso em: 18 jul. 2021.

**BRASIL. Lei n. 640, de 14 de novembro de 1899.** Orça a receita geral da Republica dos Estados Unidos do Brazil para o exercicio de 1900, e dá outras providencias. Rio de Janeiro: [s. i.], 1899g. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1824-1899/lei-640-14-novembro-1899-540785-publicacaooriginal-41910-pl.html>. Acesso em: 13 jul. 2021.

**BRASIL. Lei nº 1.452, de 30 de dezembro de 1905.** Orça a receita geral da Republica dos Estados Unidos do Brazil para o exercicio de 1906, e dá outras providencias. Rio de Janeiro: [s. i.], 1905b. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1900-1909/lei-1452-30-dezembro-1905-777236-publicacaooriginal-141418-pl.html>. Acesso em: 14 jul. 2021.

**BRASIL. Lei nº 156, de 24 de dezembro de 1935.** Regula o funcionamento do Tribunal de Contas. Rio de Janeiro: [s. i.], 1935a. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1930-1939/lei-156-24-dezembro-1935-555815-norma-pl.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

**BRASIL. Lei nº 2.083, de 30 de julho de 1909.** Reforma o Thesouro Federal e dá outras providencias. Rio de Janeiro: [s. i.], 1909f. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1900-1909/lei-2083-30-julho-1909-580344-publicacaooriginal-103291-pl.html>. Acesso em: 14 jul. 2021.

**BRASIL. Lei nº 23, de 30 de outubro de 1891.** Reorganiza os serviços da Administração Federal. Rio de Janeiro: [s. i.], 1891c. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1824-1899/lei-23-30-outubro-1891-507888-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

**BRASIL. Lei nº 3.313 de 16 de outubro de 1886.** Orça a Receita Geral do Imperio para o exercicio do 1886-1887 e 2º semestre do anno de 1887, e dá outras providencias. Rio de Janeiro: [s. i.], 1886. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/545105/publicacao/15771483>. Acesso em: 18 jul. 2021.

**BRASIL. Lei nº 3.454, de 6 de janeiro de 1918.** Fixa a Despeza Geral da Republica dos Estados Unidos do Brazil para o exercicio de 1918. Rio de Janeiro: [s. i.], 1918g. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1901-1929/L3454.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/L3454.htm). Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. **Lei nº 428, de 10 de dezembro de 1896.** Orça a receita geral da Republica dos Estados Unidos do Brazil para o exercicio de 1897, e dá outras providencias. Rio de Janeiro: [s. i.], 1896f. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1824-1899/lei-428-10-dezembro-1896-540244-publicacaooriginal-40210-pl.html>. Acesso em: 21 jul. 2021.

BRASIL. **Lei nº 489, de 15 de dezembro de 1897.** Orça a receita geral da Republica dos Estados Unidos do Brazil para o exercicio de 1898, e dá outras providencias. Rio de Janeiro: [s. i.], 1897a. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/541889/publicacao/15713970>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Lei nº 5, de 12 de novembro de 1934.** Orça a Receita e fixa a Despesa Geral da Republica dos Estados Unidos da Brasil para o exercicio de 1936 [1935]. Rio de Janeiro: [s. i.], 1934e. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1930-1939/lei-5-12-novembro-1934-556630-publicacaooriginal-79302-pl.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. **Lei nº 559, de 31 de dezembro de 1898.** Orça receita geral da Republica dos Estados Unidos do Brazil para o exercicio de 1899, e dá outras providencias. Rio de Janeiro: [s. i.], 1898a. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1824-1899/lei-559-31-dezembro-1898-540114-publicacaooriginal-39900-pl.html>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. **Lei nº 581, de 20 de julho de 1899.** Crea um fundo especial applicavel ao resgate e outro para garantia do papel-moeda em circulação. Rio de Janeiro: [s. i.], 1899f. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1824-1899/lei-581-20-julho-1899-540384-publicacaooriginal-40586-pl.html>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. **Lei nº 641, de 14 de novembro de 1899.** Crea um fundo especial applicavel ao resgate e outro para garantia do papel-moeda em circulação. Rio de Janeiro: [s. i.], 1899h. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1824-1899/lei-641-14-novembro-1899-539583-publicacaooriginal-41960-pl.html>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. **Lei nº 652, de 23 de novembro de 1899.** Fixa a despeza geral da Republica dos Estados Unidos do Brazil para o exercicio de 1900, e dá outras providencias. Rio de Janeiro: [s. i.], 1899i. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1824-1899/lei-652-23-novembro-1899-540867-publicacaooriginal-42293-pl.html>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Affonso Celso de Assis Figueiredo]. **Proposta e relatório apresentados à Assembleia Geral Legislativa na Segunda Sessão da Décima Sétima Legislatura pelo Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda Affonso Celso de Assis Figueiredo.** Rio de Janeiro: Typografia Nacional, 1879b. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Angelo Moniz da Silva Ferraz]. **Proposta e relatório apresentados à Assembleia Geral Legislativa na Quarta Sessão da Décima Legislatura.** Rio de Janeiro: Typografia Nacional, 1860b. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Annibal Freire da Fonseca]. **Relatório apresentado ao presidente da República dos Estados Unidos do Brasil pelo Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda Annibal Freire da Fonseca, no anno de 1926**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1926c. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106#?c=0&m=102&s=0&cv=2&r=0&xywh=-1424%2C0%2C4799%2C3386>. Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Antônio Carlos Ribeiro de Andrada]. **Relatório apresentado ao presidente da República dos Estados Unidos do Brasil pelo Dr. Antônio Carlos Ribeiro de Andrada, Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda, no anno de 1918**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1919d. v. I. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106#?c=0&m=97&s=0&cv=2&r=0&xywh=352%2C1419%2C1240%2C874>. Acesso em: 23 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Bernardino de Campos]. **Relatório apresentado ao presidente da República dos Estados Unidos do Brasil pelo Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda Bernardino de Campos, no anno de 1897**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1897b. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Bernardino de Campos]. **Relatório apresentado ao presidente da República dos Estados Unidos do Brasil pelo Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda Bernardino de Campos, no anno de 1898**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1898b. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Davi Campista]. **Relatório apresentado ao presidente da República dos Estados Unidos do Brasil pelo Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda Davi Campista, no anno de 1907**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1907. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Davi Campista]. **Relatório apresentado ao presidente da República dos Estados Unidos do Brasil pelo Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda Davi Campista, no anno de 1909**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1909g. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Felisberto Caldeira Brandt Pontes]. **Relatório do Ministro e Secretário d'Estado dos Negócios da Fazenda Felisberto Caldeira Brandt Pontes na sessão de 15 de maio de 1830**. Rio de Janeiro: Typografia Imperial e Nacional, 1830. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Francisco Belisário Soares de Souza]. **Proposta e relatório apresentados à Assembleia Geral Legislativa na Segunda Sessão da Vigésima Legislatura pelo Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda Francisco Belisário Soares de Souza**. Rio de Janeiro: Typografia Nacional, 1887b. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Francisco de Paula Rodrigues Alves]. **Relatório apresentado ao vice-presidente da República dos Estados Unidos do Brasil pelo Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda Francisco de Paula Rodrigues Alves, no ano de 1892.** Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1892g. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Francisco de Paula Rodrigues Alves]. **Relatório apresentado ao presidente da República dos Estados Unidos do Brasil pelo Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda Francisco de Paula Rodrigues Alves, no ano de 1895.** Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1895d. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Francisco de Paula Rodrigues Alves]. **Relatório apresentado ao presidente da República dos Estados Unidos do Brasil pelo Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda Francisco de Paula Rodrigues Alves, no ano de 1896.** Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1896g. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Francisco de Salles Torres Homem]. **Proposta e relatório do Ministério da Fazenda apresentados à Assembleia Geral Legislativa na Terceira Sessão da Décima Legislatura.** Rio de Janeiro: Typografia Nacional, 1859b. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Francisco Salles]. **Relatório apresentado ao presidente da República dos Estados Unidos do Brasil pelo Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda Francisco Salles, no ano de 1912.** Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1912. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Gaspar Silveira Martins]. **Proposta e relatório apresentados à Assembleia Geral Legislativa na Primeira Sessão da Décima Sétima Legislatura pelo Ministro e Secretário d'Estado dos Negócios da Fazenda Gaspar Silveira Martins.** Rio de Janeiro: Typografia Nacional, 1878b. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Homero Baptista]. **Relatório apresentado ao presidente da República dos Estados Unidos do Brasil pelo Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda Homero Baptista, no ano de 1920.** Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1921b. <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/#?c=0&m=100&s=0&cv=2&r=0&xywh=-1371%2C0%2C4628%2C3264>. Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Innocêncio Serzedello Corrêa]. **Relatório apresentado ao vice-presidente da República dos Estados Unidos do Brasil pelo Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda Innocêncio Serzedello Corrêa, no ano de 1893.** Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1893b. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [João Alfredo Corrêa de Oliveira]. **Proposta e relatório apresentados à Assembleia Geral Legislativa na Quarta Sessão da Vigésima Legislatura pelo Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda João Alfredo Corrêa de Oliveira.** Rio de Janeiro: Typografia Nacional, 1889. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [João Pandiá Calógeras]. **Relatório apresentado ao presidente da República dos Estados Unidos do Brasil pelo Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda João Pandiá Calógeras, no ano de 1915.** Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1915. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Joaquim José Rodrigues Torres]. **Proposta e relatório apresentados à Assembleia Geral Legislativa na Terceira Sessão da Oitava Legislatura, pelo Ministro e Secretário d'Estado dos Negócios da Fazenda Joaquim José Rodrigues Torres.** Rio de Janeiro: Typografia Nacional, 1851. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Joaquim José Rodrigues Torres]. **Proposta e relatório apresentados à Assembleia Geral Legislativa na Quarta Sessão da Oitava Legislatura, pelo Ministro e Secretário d'Estado dos Negócios da Fazenda Joaquim José Rodrigues Torres.** Rio de Janeiro: Typografia Nacional, 1852. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Joaquim José Rodrigues Torres]. **Proposta e relatório apresentados à Assembleia Geral Legislativa na Primeira Sessão da Nona Legislatura, pelo Ministro e Secretário d'Estado dos Negócios da Fazenda Joaquim José Rodrigues Torres.** Rio de Janeiro: Typografia Nacional, 1853. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Joaquim Murtinho]. **Relatório apresentado ao presidente da República dos Estados Unidos do Brasil pelo Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda Joaquim Murtinho, no ano de 1899.** Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1899j. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Joaquim Murtinho]. **Relatório apresentado ao presidente da República dos Estados Unidos do Brasil pelo Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda Joaquim Murtinho, no ano de 1900.** Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1900e. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Joaquim Murtinho]. **Relatório apresentado ao presidente da República dos Estados Unidos do Brasil pelo Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda Joaquim Murtinho, no ano de 1901.** Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1901. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Joaquim Murtinho]. **Relatório apresentado ao presidente da República dos Estados Unidos do Brasil pelo Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda Joaquim Murtinho, no ano de 1902.** Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1902a. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [José Ignácio Borges]. **Relatório do Ministro e Secretário d'Estado dos Negócios da Fazenda José Ignácio Borges na sessão de 1831**. Rio de Janeiro: Typografia de Gueffier e Co, 1831a. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [José Maria da Silva Paranhos]. **Proposta e relatório apresentados à Assembleia Geral Legislativa na Terceira Sessão da Décima Quinta Legislatura pelo Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda José Maria da Silva Paranhos**. Rio de Janeiro: Typografia Nacional, 1874. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Lafayette Rodrigues Pereira]. **Proposta e relatório apresentados à Assembleia Geral Legislativa na Quarta Sessão da Décima Oitava Legislatura pelo Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda Lafayette Rodrigues Pereira**. Rio de Janeiro: Typografia Nacional, 1884b. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Leopoldo de Bulhões]. **Relatório apresentado ao presidente da República dos Estados Unidos do Brasil pelo Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda Leopoldo de Bulhões, no anno de 1903**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1903. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Leopoldo de Bulhões]. **Relatório apresentado ao presidente da República dos Estados Unidos do Brasil pelo Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda Leopoldo de Bulhões, no anno de 1904**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1904c. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Leopoldo de Bulhões]. **Relatório apresentado ao presidente da República dos Estados Unidos do Brasil pelo Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda Leopoldo de Bulhões, no anno de 1905**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1905c. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Leopoldo de Bulhões]. **Relatório apresentado ao presidente da República dos Estados Unidos do Brasil pelo Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda Leopoldo de Bulhões, no anno de 1906**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1906e. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Leopoldo de Bulhões]. **Relatório apresentado ao presidente da República dos Estados Unidos do Brasil pelo Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda Leopoldo de Bulhões, no anno de 1909**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910b. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 14 jul. 2021.



BRASIL. Ministério da Fazenda. [Manoel Alves Branco]. **Proposta e relatório apresentados à Assembleia Geral Legislativa na Sessão Ordinária de 1840, pelo Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda Manoel Alves Branco**. Rio de Janeiro: Typografia Nacional, 1840b. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Miguel Calmon du Pin e Almeida]. **Documentos com que instruiu o seu relatório à Assembleia Geral Legislativa do Império do Brasil o Ministro Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda e Presidente do Thesouro Nacional Miguel Calmon du Pin e Almeida na sessão de 1829**. Rio de Janeiro: Typografia Imperial e Nacional, 1829. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Raphael de Abreu Sampaio Vidal]. **Relatório apresentado ao presidente da República dos Estados Unidos do Brasil pelo Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda R. A. Sampaio Vidal, no anno de 1923**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1925b. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/#?c=0&m=101&s=0&cv=3&r=0&xywh=-1430%2C0%2C4763%2C3359>. Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Rivadavia da Cunha Corrêa]. **Relatório apresentado ao presidente da República dos Estados Unidos do Brasil pelo Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda Rivadavia da Cunha Corrêa, no anno de 1914**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1914c. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Rui Barbosa]. **Relatório do Ministro da Fazenda Ruy Barbosa, em janeiro de 1891**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891d. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. [Zacarias de Góes e Vasconcellos]. **Proposta e relatório apresentados à Assembleia Geral Legislativa na Segunda Sessão da Décima Terceira Legislatura pelo Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda Zacarias de Góes e Vasconcellos**. Rio de Janeiro: Typografia Nacional, 1868b. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/106/items>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Contadoria Central da República. **Balanço Geral da União, 1934**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1935b.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Contadoria Central da República. **Balanço Geral da União, 1936**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1937b.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Contadoria Central da República. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, p. 1.924-1.924, 5 jan. 1924c. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/diarios/DOU/1924/01/05>. Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Contas da gestão financeira de 1932 e relatório da Contadoria Central da República**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1933e.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Contas do exercício financeiro de 1925 e Relatório da Contadoria Central da República**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1926f.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Contas do exercício financeiro de 1926 e Relatório da Contadoria Central da República**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1927b.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, p. 26.888-26.888, 31 dez. 1938. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/DOU/1938/12/31>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Directoria da Receita Pública. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, p. 5223-5224, 21 fev. 1924d. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/DOU/1924/02/21>. Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Directoria do Expediente. Expediente do Sr. Ministro. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, seção 1, p. 7254-7254, 24 abr. 1920a. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/1860567/pg-12-secao-1-diario-oficial-da-uniao-dou-de-24-04-1920>. Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Foram postos em disponibilidade, nos termos decreto nº 19.878, de 17 de abril último, com o art. 1º, letra b, do decreto nº 19.552, de 31 de dezembro de 1930. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, p. 11.699-11.700, 17 jul. 1931f. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/DOU/1931/07/17>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Noticiário. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, p. 22.918-22.918, 19 dez. 1930c. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/DOU/1930/12/19>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Ofícios. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, p. 20.692-20.692, 12 nov. 1930b. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/2096428/pg-1-secao-1-diario-oficial-da-uniao-dou-de-12-11-1930>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Relatório apresentado ao Exmo. Sr. Ministro da Fazenda pela comissão encarregada do exame da escripturação da Contadoria Central da República. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, p. 25.978-25.982, 9 out. 1928d. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/DOU/1928/10/09>. Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. 9. ed. Brasília, DF: Tesouro Nacional, 2021. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:41943](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943). Acesso em: 18 dez. 2021.

BRASIL. Ministério da Justiça. [Bernardo Pereira de Vasconcelos]. **Relatório da Repartição dos Negócios da Justiça apresentado à Assembleia Geral Legislativa na sessão ordinária de 1838 pelo respectivo Ministro e Secretário de Estado Bernardo Pereira de Vasconcelos**. Rio de Janeiro: Typografia Nacional, 1838. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/107/items>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Ministério de Viação e Obras Públicas. Despachos. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, p. 2.095-2.095, 11 fev. 1931g. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/DOU/1931/02/11>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. Presidência da República. [Arthur da Silva Bernardes]. **Mensagem apresentada ao Congresso Nacional na abertura da terceira sessão da décima primeira legislatura pelo Presidente da República Arthur da Silva Bernardes**. Rio de Janeiro: [s. i.], 1923d. Disponível em: [http://ddsnext.crl.edu/titles/122?terms&item\\_id=2243#?c=4&m=3&s=0&cv=0&r=0&xywh=-1580%2C-190%2C5383%2C3797](http://ddsnext.crl.edu/titles/122?terms&item_id=2243#?c=4&m=3&s=0&cv=0&r=0&xywh=-1580%2C-190%2C5383%2C3797). Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. Presidência da República. [Arthur da Silva Bernardes]. **Mensagem apresentada ao Congresso Nacional na abertura da primeira sessão da décima segunda legislatura pelo Presidente da República Arthur da Silva Bernardes**. Rio de Janeiro: [s. i.], 1924e. Disponível em: [http://ddsnext.crl.edu/titles/117?terms&item\\_id=2229](http://ddsnext.crl.edu/titles/117?terms&item_id=2229). Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. Presidência da República. [Arthur da Silva Bernardes]. **Mensagem apresentada ao Congresso Nacional na abertura da segunda sessão da décima segunda legislatura pelo Presidente da República Arthur da Silva Bernardes**. Rio de Janeiro: [s. i.], 1925c. Disponível em: [http://ddsnext.crl.edu/titles/117?terms&item\\_id=2229#?c=4&m=0&s=0&cv=226&r=0&xywh=432%2C1268%2C1198%2C845](http://ddsnext.crl.edu/titles/117?terms&item_id=2229#?c=4&m=0&s=0&cv=226&r=0&xywh=432%2C1268%2C1198%2C845). Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. Presidência da República. [Arthur da Silva Bernardes]. **Mensagem apresentada ao Congresso Nacional na abertura da terceira sessão da décima segunda legislatura pelo Presidente da República Arthur da Silva Bernardes**. Rio de Janeiro: [s. i.], 1926d. Disponível em: [http://ddsnext.crl.edu/titles/117?terms&item\\_id=2229#?c=0&m=2&s=0&cv=0&r=0&xywh=-1387%2C-242%2C4581%2C3232](http://ddsnext.crl.edu/titles/117?terms&item_id=2229#?c=0&m=2&s=0&cv=0&r=0&xywh=-1387%2C-242%2C4581%2C3232). Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. Presidência da República. [Epitácio Lindolfo da Silva Pessoa]. **Mensagem apresentada ao Congresso Nacional na abertura da terceira sessão da décima legislatura pelo Presidente da República Epitácio Pessoa**. Rio de Janeiro: [s. i.], 1920b. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/122#?c=4&m=0&s=0&cv=0&r=0&xywh=-1730%2C-205%2C5794%2C4087>. Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. Presidência da República. [Epitácio Lindolfo da Silva Pessoa]. **Mensagem apresentada ao Congresso Nacional na abertura da primeira sessão da décima primeira legislatura pelo Presidente da República Epitácio Pessoa**. Rio de Janeiro: [s. i.], 1921c. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/122#?c=0&m=1&s=0&cv=0&r=0&xywh=-1536%2C-93%2C5070%2C3576>. Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. Presidência da República. [Epitácio Lindolfo da Silva Pessoa]. **Mensagem apresentada ao Congresso Nacional na abertura da segunda sessão da décima primeira legislatura pelo Presidente da República Epitácio Pessoa**. Rio de Janeiro: [s. i.], 1922d. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/122#?c=0&m=2&s=0&cv=0&r=0&xywh=-1367%2C-564%2C4700%2C3316>. Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. Presidência da República. [Floriano Veira Peixoto]. **Mensagem dirigida ao Congresso Nacional pelo Marechal Floriano Peixoto, vice-residente da República dos Estados Unidos do Brasil, por ocasião de abrir-se a 3ª sessão ordinária da 1ª legislatura.** Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1893c. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/126#?c=4&m=0&s=0&cv=0&r=0&xywh=-1451%2C-179%2C5060%2C3570>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Presidência da República. [Floriano Veira Peixoto]. **Mensagem dirigida ao Congresso Nacional pelo Marechal Floriano Peixoto, vice-residente da República dos Estados Unidos do Brasil, por ocasião de abrir-se a 1ª sessão ordinária da 2ª legislatura.** Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1894b. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/126#?c=4&m=0&s=0&cv=0&r=0&xywh=-1451%2C-179%2C5060%2C3570>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Presidência da República. [Francisco de Paula Rodrigues Alves]. **Mensagem apresentada ao Congresso Nacional na abertura da segunda sessão da quinta legislatura pelo Presidente da República Francisco de Paula Rodrigues Alves.** Rio de Janeiro: [s. i.], 1904d. Disponível em: [http://ddsnext.crl.edu/titles/127?terms&item\\_id=2263](http://ddsnext.crl.edu/titles/127?terms&item_id=2263). Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Presidência da República. [Getúlio Dornelles Vargas]. **Mensagem do chefe do Governo Provisório, lida perante a Assembleia Nacional Constituinte no ato de sua instalação, em 15 de novembro de 1933.** Rio de Janeiro: [s. i.], 1933f. Disponível em: [http://ddsnext.crl.edu/titles/128?terms&item\\_id=2271#?c=4&m=0&s=0&cv=0&r=0&xywh=-929%2C-115%2C3249%2C2292](http://ddsnext.crl.edu/titles/128?terms&item_id=2271#?c=4&m=0&s=0&cv=0&r=0&xywh=-929%2C-115%2C3249%2C2292). Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. Presidência da República. [Manuel Ferraz de Campos Sales]. **Mensagem apresentada ao Congresso Nacional na abertura da terceira sessão legislativa pelo Presidente da República M. Ferraz de Campos Salles.** Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1899k. Disponível em: [http://ddsnext.crl.edu/titles/118?terms&item\\_id=2231#?c=4&m=0&s=0&cv=32&r=0&xywh=-1450%2C-188%2C5330%2C3759](http://ddsnext.crl.edu/titles/118?terms&item_id=2231#?c=4&m=0&s=0&cv=32&r=0&xywh=-1450%2C-188%2C5330%2C3759). Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Presidência da República. [Prudente José de Moraes Barros]. **Mensagem apresentada ao Congresso Nacional na abertura da primeira sessão da terceira legislatura pelo Presidente da República Prudente J. de Moraes Barros.** Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1897c. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/139>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BRASIL. Presidência da República. [Washington Luís Pereira de Sousa]. **Mensagem apresentada ao Congresso Nacional na abertura da primeira sessão da décima terceira legislatura pelo Presidente da República Washington Luís P. de Sousa.** Rio de Janeiro: [s. i.], 1927c. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/141/items>. Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. Presidência da República. [Washington Luís Pereira de Sousa]. **Mensagem apresentada ao Congresso Nacional na abertura da segunda sessão da décima terceira legislatura pelo Presidente da República Washington Luís P. de Sousa.** Rio de Janeiro: [s. i.], 1928e. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/141/items>. Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. Presidência da República. [Washington Luís Pereira de Sousa]. **Mensagem apresentada ao Congresso Nacional na abertura da terceira sessão da décima terceira legislatura pelo Presidente da República Washington Luís P. de Sousa**. Rio de Janeiro: [s. i.], 1929. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/141/items>. Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. Presidência da República. [Washington Luís Pereira de Sousa]. **Mensagem apresentada ao Congresso Nacional na abertura da primeira sessão da décima quarta legislatura pelo Presidente da República Washington Luís P. de Sousa**. Rio de Janeiro: [s. i.], 1930d. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/141/items>. Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. Presidência da República. [Wenceslau Brás Pereira Gomes]. **Mensagem apresentada ao Congresso Nacional na abertura da primeira sessão da décima legislatura pelo Presidente da República Wenceslau Brás Pereira Gomes**. Rio de Janeiro: [s. i.], 1918h. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/140/#?c=4&m=0&s=0&cv=0&r=0&xywh=-1430%2C-168%2C4763%2C3359>. Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Regulamento nº 147, de 26 de abril de 1832. Regulamento das Contadorias acompanhado das instruções para a escripturação das Thesourarias do Imperio. **Collecção das Decisões do Governo do Império do Brazil de 1832**. Rio de Janeiro: [s. i.], 1875. Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/18461>. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL. Relatório da Missão Inglesa. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, p. 15.282-15.287, 29 jun. 1924f. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/DOU/1924/06/29>. Acesso em: 15 jul. 2021.

BRASIL. Senado do Império do Brazil. **Annaes do Senado do Império do Brazil**: primeira sessão da primeira legislatura. Anno de 1826. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1878c. t. segundo. Disponível em: [https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais\\_Imperio/1826/1826%20Livro%202.pdf](https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais_Imperio/1826/1826%20Livro%202.pdf). Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Senado do Império do Brazil. **Annaes do Senado do Império do Brazil**: primeira sessão da primeira legislatura. Anno de 1826. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1878d. t. terceiro. Disponível em: [https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais\\_Imperio/1826/1826%20Livro%203.pdf](https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais_Imperio/1826/1826%20Livro%203.pdf). Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Prêmio Serzedello Corrêa 1998**: monografias vencedoras. Brasília, DF: Instituto Serzedello Corrêa, 1999.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Instrução Normativa nº 84, de 22 de abril de 2020**. Estabelece normas para a tomada e prestação de contas dos administradores e responsáveis da administração pública federal, para fins de julgamento pelo Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei 8.443, de 1992, e revoga as Instruções Normativas TCU 63 e 72, de 1º de setembro de 2010 e de 15 de maio de 2013, respectivamente. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2020.

BRASILIENSE, A. **O programa dos partidos e o 2º Império**. São Paulo: Typografia de Jorge Steckler, 1878.

BUDGET 1931: Return for month of (February). Documentos relativos à missão Otto Niemeyer. [S. l.], 9 mar. 1931. Arquivo José Maria Whitaker. Centro de Pesquisa e Documentação de História Contemporânea do Brasil (CPDOC), Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro.

BUESCU, M. A missão inglesa de 1924. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, v. 21, n. 82, p. 173-186, abr./jun., 1984. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181530>. Acesso em: 15 jul. 2021.

BULOS, U. L. Finanças públicas e orçamento. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 211, p. 281-299, jan./mar. 1998. DOI <https://doi.org/10.12660/rda.v211.1998.47144>. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47144>. Acesso em: 15 jul. 2021.

CALDEIRA, J. **História da riqueza no Brasil**. Rio de Janeiro: Estação Brasil, 2017.

CÂMARA dos Deputados. **Diário do Poder Legislativo**, Rio de Janeiro, 3 maio 1935a. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD03MAI1935.pdf#page=>. Acesso em: 18 jul. 2021.

CÂMARA dos Deputados. **Diário do Poder Legislativo**, Rio de Janeiro, 15 maio 1935b. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD15MAI1935.pdf#page=>. Acesso em: 18 jul. 2021.

CÂMARA dos Deputados. **Diário do Poder Legislativo**, Rio de Janeiro, 11 jun. 1935c. Disponível em: <http://imagem.camara.leg.br/montaPdf.asp?narquivo=DCD11JUN1935.pdf&npagina=>. Acesso em: 18 jul. 2021.

CÂMARA dos Deputados. **Diário do Poder Legislativo**, Rio de Janeiro, 7 jul. 1935d. Disponível em: <http://imagem.camara.leg.br/montaPdf.asp?narquivo=DCD07JUL1935.pdf&npagina=>. Acesso em: 18 jul. 2021.

CÂMARA dos Deputados. **Diário do Poder Legislativo**, Rio de Janeiro, 22 ago. 1935e. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD22AGO1935.pdf#page=>. Acesso em: 18 jul. 2021.

CÂMARA dos Deputados. **Diário do Poder Legislativo**, Rio de Janeiro, 5 set. 1935f. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD05SET1935.pdf#page=>. Acesso em: 18 jul. 2021.

CÂMARA dos Deputados. **Diário do Poder Legislativo**, Rio de Janeiro, 29 set. 1935g. Disponível em: <http://imagem.camara.leg.br/montaPdf.asp?narquivo=DCD29SET1935.pdf&npagina=>. Acesso em: 18 jul. 2021.

CÂMARA dos Deputados. **Diário do Poder Legislativo**, Rio de Janeiro, 22 dez. 1935h. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD22DEZ1935.pdf#page=>. Acesso em: 18 jul. 2021.

CÂMARA dos Deputados. **Diário do Poder Legislativo**, Rio de Janeiro, 19 maio 1936a. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD19MAI1936.pdf#page=>. Acesso em: 18 jul. 2021.

CÂMARA dos Deputados. **Diário do Poder Legislativo**, Rio de Janeiro, 30 maio 1936b. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD30MAI1936.pdf#page=>. Acesso em: 18 jul. 2021.

CÂMARA dos Deputados. **Diário do Poder Legislativo**, Rio de Janeiro, 4 jun. 1936c. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD04JUN1936.pdf#page=>. Acesso em: 18 jul. 2021.

CÂMARA dos Deputados. **Diário do Poder Legislativo**, Rio de Janeiro, 25 jun. 1936d. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD25JUN1936.pdf#page=>. Acesso em: 18 jul. 2021.

CÂMARA dos Deputados. **Diário do Poder Legislativo**, Rio de Janeiro, 29 jul. 1936e. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD29JUL1936.pdf#page=>. Acesso em: 18 jul. 2021.

CÂMARA dos Deputados. **Diário do Poder Legislativo**, Rio de Janeiro, 8 ago. 1936f. Disponível em: <http://imagem.camara.leg.br/montaPdf.asp?narquivo=DCD08AGO1936.pdf&npagina=>. Acesso em: 18 jul. 2021.

CÂMARA dos Deputados. **Diário do Poder Legislativo**, Rio de Janeiro, 30 dez. 1936g. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD0019361230005110000.PDF#page=>. Acesso em: 18 jul. 2021.

CÂMARA dos Deputados. **Diário do Poder Legislativo**, Rio de Janeiro, 4 fev. 1937a. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD04FEV1937.pdf#page=>. Acesso em: 18 jul. 2021.

CÂMARA dos Deputados. **Diário do Poder Legislativo**, Rio de Janeiro, 22 jul. 1937b. Disponível em: <http://imagem.camara.leg.br/montaPdf.asp?narquivo=DCN22JUL1937.pdf&npagina=>. Acesso em: 15 jul. 2021.

CÂMARA dos Deputados. **Diário do Poder Legislativo**, Rio de Janeiro, 28 jul. 1937c. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCN28JUL1937.pdf#page=>. Acesso em: 18 jul. 2021.

CÂMARA dos Deputados. **Jornal do Brazil**, Rio de Janeiro, p. 1, 12 ago. 1892. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=030015\\_01&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=1964](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=030015_01&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=1964). Acesso em: 13 jul. 2021.

CÂMARA dos Deputados. **Jornal do Commercio**, Rio de Janeiro, anno 58, n. 12, p. 1, 12 jan. 1879. Disponível em:  
[http://memoria.bn.br/DocReader/DocReader.aspx?bib=364568\\_06&pesq=%22verdade%20do%20or%C3%A7amento%22&pasta=ano%20187&pagfis=20075](http://memoria.bn.br/DocReader/DocReader.aspx?bib=364568_06&pesq=%22verdade%20do%20or%C3%A7amento%22&pasta=ano%20187&pagfis=20075). Acesso em: 13 jul. 2021.

CÂMARA, Lindolfo. Deputado federal RN 1908-1911. *In*: CPDOC FGV, [1972]. Disponível em: <http://cpdoc.fgv.br/sites/default/files/verbetes/primeira-republica/C%C3%82MARA,%20Lindolfo.pdf>. Acesso em: 14 jul. 2021.

CAMPOS SALES, M. F. **Da propaganda a presidência**. Brasília, DF: Editora da UnB, 1983.

CAMPOS, B. *Funding Loan*. **Correio Paulistano**, São Paulo, p. 1, 13 out. 1908. Disponível em:  
[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=090972\\_06&pasta=ano%20190&pesq=%22river%20plate%20bank%22&pagfis=14096](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=090972_06&pasta=ano%20190&pesq=%22river%20plate%20bank%22&pagfis=14096). Acesso em: 18 jul. 2021.

CARDOSO, F. H. Dos governos militares a Prudente-Campos Sales. *In*: FAUSTO, B. (dir.). **História geral da civilização brasileira: o Brasil Republicano: estrutura de poder e economia (1889-1930)**. 8. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2006. t. 3, v. 8, p. 17-57.

CARMONA, S. Performance reviews: the impact of accounting research, and the role of publications forms. **Advances in Accounting**, [s. l.], v. 22, n. 2, p. 241-267, 2006. DOI [https://doi.org/10.1016/S0882-6110\(06\)22011-X](https://doi.org/10.1016/S0882-6110(06)22011-X).

CARMONA, S.; EZZAMEL, M.; GUTIÉRREZ, F. Accounting history research: traditional and new accounting history perspectives. **De Computis: Spanish Journal of Accounting History**, Madrid, v. 1, n. 1, p. 24-53, 2004. DOI <http://dx.doi.org/10.26784/issn.1886-1881.v1i1.239>. Disponível em:  
<http://decomputis.org/ojs/index.php/decomputis/article/view/239>. Acesso em: 12 jul. 2021.

CARNEGIE, G. D.; POTTER, B. N. Publishing patterns in specialist accounting history journals in the English language, 1996-1999. **Accounting Historians Journal**, Lakewood Ranch, v. 27, n. 2, p. 177-198, Dec. 2000. DOI <http://dx.doi.org/10.2308/0148-4184.27.2.177>. Disponível em: [https://egrove.olemiss.edu/aah\\_journal/vol27/iss2/10/](https://egrove.olemiss.edu/aah_journal/vol27/iss2/10/). Acesso em: 12 jul. 2021.

CARNEIRO, E. A Reforma da Fazenda. A reforma necessária. **Diário de Notícias**, Rio de Janeiro, p. 4, 16 jul. 1932c. Disponível em:  
[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=093718\\_01&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=10834](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=093718_01&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=10834). Acesso em: 18 jul. 2021.

CARNEIRO, E. A Reforma da Fazenda. As inovações do ante-projecto. **Diário de Notícias**, Rio de Janeiro, p. 3, 30 mar. 1932b. Disponível em:  
[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=093718\\_01&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=9427](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=093718_01&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=9427). Acesso em: 18 jul. 2021.

CARNEIRO, E. A Reforma da Fazenda. Capítulo V. **Mensário Brasileiro de Contabilidade [MBC]**, Rio de Janeiro, n. 184, p. 151-152, jul. 1932d.



CARNEIRO, E. A Reforma da Fazenda. Capítulo VI. **Mensário Brasileiro de Contabilidade [MBC]**, Rio de Janeiro, n. 185, p. 191-195, ago. 1932e.

CARNEIRO, E. A Reforma da Fazenda. Capítulo VII. **Mensário Brasileiro de Contabilidade [MBC]**, Rio de Janeiro, n. 186, p. 226-228, set. 1932f.

CARNEIRO, E. A Reforma da Fazenda. O Projecto Rezende Silva é um retrocesso administrativo. **Diário de Notícias**, Rio de Janeiro, p. 4, 17 mar. 1932a. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=093718\\_01&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=9272](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=093718_01&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=9272). Acesso em: 18 jul. 2021.

CARONE, E. **A República velha: evolução política (1889-1930)**. 3. ed. São Paulo: DIFEL, 1977.

CARONE, E. **A República velha: instituições e classes sociais**. 2. ed. São Paulo: Difusão Europeia do Livro, 1972.

CARREIRA, L. C. **O orçamento do Império desde sua fundação**. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1883.

CARTAS. [S. l.], 17 mar. 1934. 3 f. Arquivo Oswaldo Aranha. Centro de Pesquisa e Documentação de História Contemporânea do Brasil (CPDOC). Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro.

CARTEIRA política. **Gazeta Nacional: Órgão Republicano**, Rio de Janeiro, p. 1, 19 abr. 1888. Disponível em: <http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=104264&pasta=ano%20188&pesq=défi cit&pagfis=461>. Acesso em: 13 jul. 2021.

CARVALHO, C. **Estudos de contabilidade**. São Paulo: Duprat & Cia, 1908. v. 1.

CARVALHO, C. **Problemas de escrituração: enunciados e soluções**. 11. ed. São Paulo: Empresa Editorial Irradiação, 1942.

CARVALHO, C. **Tratado elementar de contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1928.

CARVALHO, J. M. (org.). **Bernardo Pereira de Vasconcelos**. São Paulo: Editora 34, 1999.

CARVALHO, J. M. **A construção da ordem: a elite política imperial. Teatro de sombras: a política imperial**. 5. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2010.

CASELECCHI, J. E. **O Partido Republicano Paulista: política e poder (1889–1926)**. São Paulo: Brasiliense, 1987.

CASTILHO, F. F. A. **Como Esaú e Jacó: as oligarquias sul-mineiras no final do Império e Primeira República**. 2012. 194 f. Tese (Doutorado em História) – Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho, 2012. Disponível em: <http://hdl.handle.net/11449/103087>. Acesso em: 14 jul. 2021.

CASTRO, P. A nossa revista. **Revista do Grêmio dos Guarda-Livros**, São Paulo, n. 1, p. 1, jan. 1896.

CASTRO, P. P. A experiência republicana, 1831-1840. *In*: HOLANDA, S. B. (dir.). **História geral da civilização brasileira: o Brasil Monárquico: dispersão e unidade**. 12. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2019. t. 3, v. 4, p. 19-84.

CENTRO commercial. **Jornal do Commercio**, Rio de Janeiro, p. 3, 9 jan. 1899. Disponível em:  
[http://memoria.bn.br/DocReader/DocReader.aspx?bib=364568\\_08&Pesq=%22retrospecto%22&pagfis=30918](http://memoria.bn.br/DocReader/DocReader.aspx?bib=364568_08&Pesq=%22retrospecto%22&pagfis=30918). Acesso em: 13 jul. 2021.

CHARTIER, R. **Origens culturais da Revolução Francesa**. São Paulo: Ediotia Unesp, 2009.

CÓDIGO de Contabilidade. **Gazeta de Notícias**, Rio de Janeiro, p. 1, 7 out. 1903. Disponível em:  
[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=103730\\_04&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=6442](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=103730_04&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=6442). Acesso em: 13 jul. 2021.

COMISSÃO EXECUTIVA DO PRIMEIRO CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE. Relatório da Comissão Executiva. *In*: INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE. **Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade promovido pelo Instituto Brasileiro de Contabilidade**: estudos, theses e relatórios sobre os mais importantes assumptos de contabilidade em geral. Rio de Janeiro: Imprensa Oficial, 1927.

CONGRESSO Nacional: Senado. **Correio Paulistano**, São Paulo, p. 6, 11 out. 1928. Disponível em:  
[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=090972\\_07&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=32620](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=090972_07&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=32620). Acesso em: 15 jul. 2021.

CONTABILIDADE geral. Secção Central. *In*: ALMANAK Laemmert: anuário administrativo, agrícola, profissional, mercantil e industrial da República dos Estados Unidos do Brasil para 1913. Rio de Janeiro: Oficinas Typograficas do Almanak Laemmert, 1913. v. 2. Disponível em:  
<http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=313394&pasta=ano%20191&pesq=%22D%27%C3%81URIA%22&pagfis=52813>. Acesso em: 14 jul. 2021.

CONTABILIDADE Pública: notas sobre a Câmara Municipal desta cidade. *In*: ALMANACH 1894: São Carlos. São Paulo: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo; São Carlos: EdUFSCar, 2007. p. 42-47.

CORREIO da Manhã. *In*: CPDOC FGV, c2009. Disponível em:  
<http://www.fgv.br/cpdoc/acervo/dicionarios/verbete-tematico/correio-da-manha>. Acesso em: 15 jul. 2021.

CORSI, F. L. O projeto de desenvolvimento de Vargas, a missão Osvaldo Aranha e os rumos da economia brasileira. **História Econômica & História de Empresas**, São Paulo, v. 2, n. 1, p. 35-67, 1999. DOI <https://doi.org/10.29182/hehe.v2i1.46>. Disponível em:  
<https://www.hehe.org.br/index.php/rabphe/article/view/46>. Acesso em: 18 jul. 2021.

COSENZA, J. P. **Os cem anos do SINDCONT-Rio**: uma história de luta pela contabilidade e a profissão contábil. Rio de Janeiro: Sindicato dos Contabilistas do Município do Rio de Janeiro, 2016.

COSENZA, J. P.; DE ROCCHI, C. A.; CAMPELLO RIBEIRO, C. A. Los procedimientos contables de Casa Boris: especial referencia al libro mayor (1872-1886). **De Computis**: Revista Española de Historia de la Contabilidad, Madrid, v. 11, n. 21, p. 104-136, dic. 2014. DOI <http://dx.doi.org/10.26784/issn.1886-1881.v11i21.40>. Disponível em: <http://decomputis.org/ojs/index.php/decomputis/article/view/40/27>. Acesso em: 12 jul. 2021.

COTRIM, L. Série Avenida Paulista: da casa dos Berlinck e Bunducki ao Edifício Scarpa. *In*: SÃO Paulo City. São Paulo, 18 fev. 2018. Disponível em: <https://spcity.com.br/serie-avenida-paulista-da-casa-dos-berlinck-e-bunducki-ao-edificio-scarpa/>. Acesso em: 14 jul. 2021.

CRUVINEL, D. P.; LIMA, D. V. Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de Contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, DF, v. 5, n. 3, p. 69-85, 2011. Disponível em: <http://www.repec.org.br/repec/article/view/185/360>. Acesso em: 15 jul. 2021.

CRUZ, M. D. Pombal e o Império Atlântico: impactos políticos da criação do Erário Régio. **Tempo**, Niterói, v. 20, p. 117-124, 2014. DOI: <https://doi.org/10.1590/TEM-1980-542X-2014203621>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/tem/a/XZczNWbYW5T9sqZqzVpGw8B/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 12 jul. 2021.

D'ÁURIA, F. À margem da reforma do Tesouro. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 4, 11 maio 1932a. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=11597](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=11597). Acesso em: 18 jul. 2021.

D'ÁURIA, F. À margem da reforma do Tesouro. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Rio de Janeiro, n. 7, p. 215-217, jul. 1932b.

D'ÁURIA, F. À margem da reforma do Tesouro. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Rio de Janeiro, n. 8, p. 251-253, ago. 1932c.

D'ÁURIA, F. **Cinquenta anos de contabilidade**. São Paulo: Indústria Gráfica Siqueira, 1953.

D'ÁURIA, F. Meu diário de contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Rio de Janeiro, n. 11-12, p. 380-387, nov./dez. 1931.

DE LA REZA, G. A. Las Memorias del duque de Sully (o los avatares del primer proyecto de unión europea). **Revista Brasileira de Política Internacional**, Brasília, DF, v. 52, n. 2, p. 102-114, dez. 2009. DOI <https://doi.org/10.1590/S0034-73292009000200006>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rbpi/a/PrZZqGZMHj83nWHQTmLVjdw/?lang=es>. Acesso em: 12 jul. 2021.

DE ROCCHI, C. A.; COSENZA, J. P. Accounting in the Brazilian monarchy period: Extracts from the ledger book of H. Kettenburg & Co. **De Computis**: Revista Española de Historia de la Contabilidad, Madrid, v. 15, n. 2, p. 68-93, Dec. 2018. DOI <http://dx.doi.org/10.26784/issn.1886-1881.v15i2.334>. Disponível em: <http://decomputis.org/ojs/index.php/decomputis/article/view/334>. Acesso em: 12 jul. 2021.

DEAN, W. **A industrialização de São Paulo**. 2. ed. São Paulo: DIFEL, 1976.

DEBES, C. **Washington Luís**: segunda partem 1925-1930. São Paulo: IOESP; Academia Paulista de Letras, 2002.

DÉCLARATION des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789. *In*: LÉGIFRANCE. Paris, [2021]. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/contenu/menu/droit-national-en-vigueur/constitution/declaration-des-droits-de-l-homme-et-du-citoyen-de-1789>. Acesso em: 23 jul. 2021.

DECLAROU-SE ao contador do Thesouro Nacional, Miguel Archanjo Galvão, que deve assumir a presidência da Comissão nomeada em 28 de janeiro e 1884 para consolidar a legislação sobre a contabilidade pública. **Diário de Notícias**, Rio de Janeiro, p. 2, 7 jun. 1886. Disponível em: <http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=369365&pasta=ano%20188&pesq=&pagfis=1486>. Acesso em: 13 jul. 2021.

DELFIM NETTO, A. **O problema do café no Brasil**. 3. ed. São Paulo: Editora Unesp, 2009.

DI GIOVANNI, B. **Il buon Governo nell'ufficio della Gabella**. 1474. 1 pintura. Museo delle Biccherno, Archivio di Stato di Siena, Siena. Disponível em: <http://www.archiviodistato.siena.it/museobiccherne/it/69/biccherne-38>. Acesso em: 12 jul. 2021.

DOCUMENTOS referentes à Contadoria Central da República. [S. l.], 12 dez. 1930. 176 f. Arquivo José Maria Whitaker. Centro de Pesquisa e Documentação de História Contemporânea do Brasil (CPDOC), Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro.

EICHENGREEN, B. **Globalizing Capital**. Princeton: Princeton University Press, 1986.

ESCOLA Práctica de Comercio. **O Estado de São Paulo**, São Paulo, p. 2, 26 abr. 1902a. Disponível em: <https://acervo.estadao.com.br/pagina/#!/19020426-8550-nac-0002-999-2-not>. Acesso em: 14 jul. 2021.

ESCOLA Práctica de Comercio. **O Estado de São Paulo**, São Paulo, p. 2, 2 jun. 1902b. Disponível em: <https://acervo.estadao.com.br/pagina/#!/19020602-8587-nac-0002-999-2-not>. Acesso em: 14 jul. 2021.

ESPINA, D. B. O papel das empresas multinacionais na industrialização periférica: um estudo da trajetória da IMB. *In*: SZMRECSÁNYI, T. J. M. K.; MARANHÃO, R. F. A. (Org.). **História de empresas e desenvolvimento econômico**. São Paulo: Hucitec, 1996.

ESPINA, D. B. Valentim F. Bouças e a chegada da IBM ao Brasil (1917): sua trajetória até 1994. **Interciência**, Caracas, v. 23, n. 1, p. 45-61, 1998.

EXONEROU-SE um membro da Comissão Revisora dos Contractos do Estado do Rio de Janeiro. **Diário de Notícias**, Rio de Janeiro, p. 3, 8 dez. 1932. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=093718\\_01&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=12572](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=093718_01&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=12572). Acesso em: 18 jul. 2021.

FALLECIMENTOS. **O Estado de São Paulo**, São Paulo, p. 3, 4 jan. 1920. Disponível em: <https://acervo.estadao.com.br/pagina/#!/19200104-14975-nac-0003-999-3-not>. Acesso em: 14 jul. 2021.

FAZ anos hoje o Sr, Presidente da República. **O Paiz**, Rio de Janeiro, p. 3, 26 out. 1928. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=178691\\_05&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=36013](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=178691_05&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=36013). Acesso em: 18 jul. 2021.

FERGUSON, N. **The Ascent of money: A Financial history of the World**. London: Penguin Books, 2018.

FERRAZ, S. E. **O império revisitado: instabilidade ministerial, Câmara dos Deputados e Poder Moderador (1840 - 1889)**. 2012. 355 f. Tese (Doutorado em Ciência Política) – Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. DOI 10.11606/T.8.2012.tde-20122012-122802. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8131/tde-20122012-122802/pt-br.php>. Acesso em: 13 jul. 2021.

FINNEY, H.A. **Introduction to principles of accounting**. New York: Prentice Hall, 1932. Disponível em: [https://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=uc1.\\$b98066;view=1up;seq=9](https://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=uc1.$b98066;view=1up;seq=9). Acesso em: 18 jul. 2021.

FISHLOW, A. Origens e consequências da substituição de importações no Brasil. **Estudos Econômicos**, São Paulo, v. 2, n. 6, p. 7-75, dez. 1972. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/ee/article/view/143264/137990>. Acesso em: 13 jul. 2021.

FLEISCHER, D. V. A cúpula política mineira na República Velha. **Revista de Ciência Política**, Rio de Janeiro, v. 20, n. 4, p. 9-54, 1977. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rcp/article/view/59770>. Acesso em: 14 jul. 2021.

FONSECA, P. C. D. Sobre a intencionalidade da política industrializante do Brasil na década de 1930. **Revista de Economia Política**, São Paulo, v. 23, n. 1, p. 138-153, mar. 2003. DOI <https://doi.org/10.1590/0101-31572003-0720>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rep/a/P6bBLKbsJYnc3hT33thrc9S/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 18 jul. 2021.

FOSTER, B. F. **Double entry elucidated**. London: W. Ayllot & Co, Bell & Daldy, 1857.

FOWLER, C. J.; KEEPER, T. Twenty years of accounting history, 1996–2015: Evidence of the changing faces of accounting history research. **Accounting History**, Melbourne, v. 21, n. 4, p. 389-418, Aug. 2016. DOI <https://doi.org/10.1177/1032373216657842>.

FRANÇA. **Loi du 16 septembre 1807**. Loi relative à l'Organisation de la Cour des Comptes du 16 Septembre 1807. Paris: [s. i.], 1807. Disponível em: <https://www.napoleon.org/histoire-des-2-empires/articles/loi-relative-a-lorganisation-de-la-cour-des-comptes-du-16-septembre-1807/>. Acesso em: 12 jul. 2021.

FRANCO, G. H. B. **A moeda e a lei: uma história monetária brasileira, 1933-2013**. Rio de Janeiro: Zahar, 2017.

FRANCO, G. H. B. A primeira década republicana. In: ABREU, M. P. (org.). **A ordem do progresso**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1989. p. 11-30.

FRANCO, G. H. B. Uma nota sobre a política fiscal durante os anos 30. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 2, p. 401-418, 1985. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/6162>. Acesso em: 17 jul. 2021.

FRITSCH, W. 1924. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 3, p. 713-774, 1980. Disponível em: <https://ppe.ipea.gov.br/index.php/ppe/article/view/457>. Acesso em: 15 jul. 2021.

FRITSCH, W. Apogeu e crise na Primeira República: 1900-1930. In: ABREU, M. P. (org.). **A ordem do progresso**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1989. p. 31-72.

FRITSCH, W. **External constraints on economic policy in Brazil, 1889–1930**. London: TheMacmillan Press Limited, 1988.

FRONTIN, Paulo de. Sen. DF 1917-1918; pref. DF 1919; dep. fed. DF 1919-1920; sen. DF 1921-1930. In: CPDOC FGV, c2009. Disponível em: <https://cpdoc.fgv.br/sites/default/files/verbetes/primeira-republica/FRONTIN,%20%20Paulo%20de.pdf>. Acesso em: 14 jul. 2021.

FURTADO, C. **Formação econômica do Brasil**. 32. ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2003.

GALERIA de presidentes. In: TRIBUNAL de Contas da União (TCU). Brasília, DF, [2021]. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/institucional/ministros/galeria-de-presidentes/>. Acesso em: 14 jul. 2021.

GALVÃO, L. S. **Nas contas do tempo: orçamentos e balanços municipais na província de São Paulo, 1834-1850**. 1. ed. Belo Horizonte: Fino Traço, 2020.

GAMBI, T. F. R. **O banco da ordem: política e finanças no Império do Brasil (1853-66)**. 2010. 527 f. Tese (Doutorado em História Econômica) – Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, 2010. DOI <https://doi.org/10.11606/T.8.2010.tde-22112010-222756>. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8137/tde-22112010-222756/pt-br.php>. Acesso em: 18 jul. 2021.

GAMBI, T. F. R. O debate político e o pensamento econômico no Império brasileiro: centralização de poder e monopólio de emissão no segundo Banco do Brasil (1852-1853). **Almanack**, Guarulhos, n. 9, p. 176-189, abr. 2015. DOI <https://doi.org/10.1590/2236-463320150913>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/alm/a/rj8gKMhHcJJtdQdvQmFMGfn/?lang=pt>. Acesso em: 13 jul. 2021.

GAMBI, T. F. R. O segundo Banco do Brasil e o debate entre papelistas e metalistas. *In*: ENCONTRO NACIONAL DE ECONOMIA POLÍTICA, 34., 2011, Foz do Iguaçu, PR. **Anais [...]**. São Paulo: Abphe, 2011. Disponível em: [http://www.abphe.org.br/arquivos/thiago-fontelas-rosado-gambi\\_2.pdf](http://www.abphe.org.br/arquivos/thiago-fontelas-rosado-gambi_2.pdf). Acesso em: 13 jul. 2021.

GARCEZ, B. N. **O Mackenzie**: 1870-1960. 2. ed. São Paulo: Editora Mackenzie, 2004.

GARCIA, E. V. **Entre América e Europa**: a política externa brasileira na década de 1920. Brasília, DF: Editora da UnB; FUNAG, 2006.

GIANETTI, E. **O anel de Giges**: uma fantasia ética. São Paulo: Companhia das Letras, 2020.

GOYA Y LUCIENTES, F. **Saturno**. 1820-1823. 1 pintura, técnica mista sobre revestimento mural, 143,5 x 81,4 cm. Museo del Prado, Madrid. Disponível em <https://www.museodelprado.es/coleccion/obra-de-arte/saturno/18110a75-b0e7-430c-bc73-2a4d55893bd6>. Acesso em: 15 jul. 2021.

GRANDI, G.; SAES, A. M. Tarifas alfandegárias e indústrias no Brasil durante a Primeira República. *In*: GRANDI, G.; FALEIROS, R. N. (org.). **História econômica do Brasil**: Primeira República e Era Vargas. Niterói: Eduff; São Paulo: Hucitec, 2020. p. 69-102.

GUANABARA, A. **A Presidência Campos Sales**: política e finanças, 1898-1902. Rio de Janeiro: Laemmert & C. Editores, 1902.

HALL, P. A.; TAYLOR, R. C. R. As três versões do neo-institucionalismo. **Lua Nova**: Revista de Cultura e Política, São Paulo, n. 58, p. 193-223, 2003. DOI <https://doi.org/10.1590/S0102-64452003000100010>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ln/a/Vpr4gJNNdjPfnMPr4fj75gb/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 12 jul. 2021.

HAMPEL, C.; LAWRENCE, T. B.; TRACEY, P. Institutional work: taking stock and making it matter. *In*: GREENWOOD, R. *et al.* (ed.). **The SAGE handbook of organizational institutionalism**. London: SAGE, 2017. p. 558-590.

HARRY Anson Finney. *In*: AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION. **The Accounting Hall of Fame**. Lakewood Ranch, c2020. Disponível em: <https://aaahq.org/Accounting-Hall-of-Fame/members/1958/Harry-Anson-Finney>. Acesso em: 23 jul. 2021.

HASKINS, C. W. The Place of the Science of Accounts in Collegiate Commercial Education. **Publications of the American Economic Association**, Nashville, v. 2, n. 1, p. 168-176, Feb. 1902. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/2485812>. Acesso em: 18 jul. 2021.

HATFIELD, H. R. An Historical Defense of Bookkeeping. *The Journal of Accountancy*, [s. l.], v. 37, n. 4, p. 241-253, Apr. 1924.

HERRMANN JUNIOR, F. Sindicalização da classe dos contadores. *Revista Paulista de Contabilidade*, São Paulo, n. 112-113, p. 242-243, out./nov. 1933.

HOLLOWAY, T. H. **Vida e morte do Convênio de Taubaté**: a primeira valorização do café. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1978.

HOMENAGEM. Carlos de Carvalho. *Revista Paulista de Contabilidade*, São Paulo, n. 1, jun. 1922.

HOMENS sem princípios. *Correio da Manhã*, Rio de Janeiro, p. 4, 13 dez. 1927. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_03&pasta=ano%20192&pesq=%22DE%20MACA%C3%89%22&pagfis=33087](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_03&pasta=ano%20192&pesq=%22DE%20MACA%C3%89%22&pagfis=33087). Acesso em: 15 jul. 2021.

HOPWOOD, A. Accounting and the pursuit of social interest. *In*: CHUA, W. F.; LOWE, T.; PUXTY, T. **Critical perspectives in management control**. Basingstoke: Macmillan Press, 1989. p. 141-157.

HUGHES, W. M. **Bind or free**: Sir Otto Niemeyer's report. Sydney: W. M. Hughes, 1930.

IMPOSTOS de consumo. *Jornal do Commercio*, Rio de Janeiro, p. 1, 30 abr. 1890.

Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/DocReader.aspx?bib=364568\\_09&Pesq=%22sob%20protesto%22&pagfis=576](http://memoria.bn.br/DocReader/DocReader.aspx?bib=364568_09&Pesq=%22sob%20protesto%22&pagfis=576). Acesso em: 13 jul. 2021.

INSTITUTO Brasileiro de Contabilidade. *Correio da Manhã*, Rio de Janeiro, p. 2, 21 set. 1916. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/docreader/docreader.aspx?bib=089842\\_02&pasta=ano%20191&pesq=&pagfis=29635](http://memoria.bn.br/docreader/docreader.aspx?bib=089842_02&pasta=ano%20191&pesq=&pagfis=29635). Acesso em: 14 jul. 2021.

INSTITUTO Brasileiro de Contabilidade. **Mensário Brasileiro de Contabilidade**, Rio de Janeiro, n. 1, p. 2, abr. 1917.

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE. Última sessão Plenário, em 23 de abril de 1932. *In*: INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE. **Segundo Congresso Brasileiro de Contabilidade promovido pelo Instituto Brasileiro de Contabilidade**: estudos, theses e relatório. Rio de Janeiro: Oficina Gráfica Mundo Médico, 1932. p. 355-366.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Estatísticas históricas do Brasil**: séries econômicas, demográficas e sociais de 1550 a 1988. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: IBGE, 1990. (Série estatísticas retrospectivas, v. 3).

INSTITUTO Paulista de Contabilidade. *Correio Paulistano*, São Paulo, p. 1, 14 jan. 1920.

Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=090972\\_07&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=129](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=090972_07&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=129). Acesso em: 14 jul. 2021.



IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JARDIM, V. **A contabilidade pública do Brasil**. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos Editor, 1917.

JAVARI, B. (org.). **Império Brasileiro**: falas do trono, desde o ano de 1823 até o ano de 1889, acompanhadas dos respectivos votos de graça da câmara temporária e de diferentes informações e esclarecimentos sobre todas as sessões extraordinárias, adiamentos, dissoluções, sessões secretas e fusões com um quadro das épocas e motivos que deram lugar à reunião das duas câmaras e competente histórico, coligidas na Secretaria da Câmara dos Deputados. Rio de Janeiro: Editora Itatiaia, 1993.

KUTLUK, F. A.; AĞYAR, E.; ERSOY, A. An Analysis of accounting history publications in the period of 2000-2009. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ancara, n. 50, p. 203-229, Apr. 2011. Disponível em: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/426892>. Acesso em: 12 jul. 2021.

LACERDA, Maurício de. Jornalista; dep. fed. RJ 1912-1920; rev. 1922; rev. 1924; dep. fed. DF 1930; rev. 1930; rev. 1935. *In*: CPDOC FGV, c2009. Disponível em: <http://www.fgv.br/cpdoc/acervo/dicionarios/verbete-biografico/mauricio-paiva-de-lacerda>. Acesso em: 14 jul. 2021.

LACOMBE, A. J. **Afonso Pena e sua época**. São Paulo: José Olympio, 1986.

LAMOUNIER, B. **Da independência a Lula**: dois séculos de política brasileira. São Paulo: Augurium, 2005.

LAMOUNIER, B. O modelo institucional dos anos 30 e a presente crise brasileira. **Estudos Avançados**, São Paulo, v. 6, n. 14, p. 39-57, 1992. DOI <https://doi.org/10.1590/S0103-40141992000100004>. Disponível em: [scielo.br/j/ea/a/3zc9Bm5y5Z43DydMdHZxvwF/?lang=pt](https://scielo.br/j/ea/a/3zc9Bm5y5Z43DydMdHZxvwF/?lang=pt). Acesso em: 18 jul. 2021.

LEAL, V. N. **Coronelismo, enxada e voto**. 7. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012.

LEGAY, M-L. (dir.). **Dictionnaire historique de la comptabilité publique, 1500-1850**. Rennes: Presses Universitaires de Rennes (PUR), 2010.

LEHANE, J. C. Rex Winebury Thomson McLintock and Co.: The First hundred years. *In*: ACCOUNTING Information. [S. l.], c2020. Disponível em: <https://www.accountingin.com/accounting-historians-journal/volume-6-number-1/rex-winebury-thomson-mclintock-and-co-the-first-hundred-years/>. Acesso em: 15 jul. 2021.

LEITÃO, J. F.; BUGARIM, M. C. C. **João Lyra e Paulo Lyra**: contabilidade, história e vida. Brasília: Abracicon, 2016.

LEOPOLDI, M. A. **Política e interesses**: as associações industriais, a política econômica e o Estado na industrialização brasileira. São Paulo: Paz e Terra, 2000.

LESSA, R. **A invenção republicana**: Campos Sales, as bases e a decadência da Primeira República Brasileira. 3. ed. Rio de Janeiro: Topbooks, 2015.

LEVI-MOREIRA, S. **Liberalismo e democracia na dissidência republicana paulista**: estudo sobre o partido republicano dissidente de São Paulo, 1901-1906. 1991. 196 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1991.

LEVIN, J. **Reputation in repeated interaction**. [S. l.: s. i.], May, 2006. Disponível em: <https://web.stanford.edu/~jdlevin/Econ%20286/Reputation.pdf>. Acesso em: 13 jul. 2021.

LIRA, J. P. O Tribunal de Contas e o Ministério Republicano de Serzedelo Correia. **Revista do Serviço Público**, Brasília, DF, v. 85, n. 2-3, p. 102-112, nov./dez. 1959. DOI <https://doi.org/10.21874/rsp.v85i2-3>. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/issue/view/201>. Acesso em: 13 jul. 2021.

LIRA, M. C. Um olhar sobre a Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761: um marco na história da contabilidade pública portuguesa. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, DF, n. 198, p. 20-37, jul. 2013. Disponível em: <http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/1029/750>. Acesso em: 12 jul. 2021.

LOBO, U. Contabilidade e revolução. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Rio de Janeiro, n. 12, p. 445-447, dez. 1930.

LOBO, U. Tese nº 17: da eficiência dos órgãos de contabilidade. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE PROMOVIDO PELO INSTITUTO PAULISTA DE CONTABILIDADE, 1., 1927, [s. l.]. **Anais [...]**. Rio de Janeiro: Imprensa Oficial, 1927.

LOBO, U.; MORAES JUNIOR, J. F. Departamento administrativo do serviço público: exposição de motivos. **Diário Oficial dos Estados Unidos do Brasil**, Rio de Janeiro, seção 1, 17 maio 1941. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/diarios/2303417/dou-secao-1-17-05-1941-pg-97/pdfView>. Acesso em: 12 jul. 2021.

LOPES DE SÁ, A. Procedimentos contábeis no século XIX: o livro de contas de Manoel de Sousa Guedes de Itabira. **De Computis**: Revista Española de Historia de la Contabilidad, Madrid, v. 7, n. 12, p. 3-17, jul. 2010. DOI <http://dx.doi.org/10.26784/issn.1886-1881.v7i12.123>. Disponível em: <http://decomputis.org/ojs/index.php/decomputis/article/view/123/98>. Acesso em: 12 jul. 2021.

LOPES, J. R. L. **O Oráculo de Delfos**: o Conselho de Estado no Brasil-Império. São Paulo: Saraiva, 2010.

LOPES, L. S.; HANLEY, A. G. Alice no país da contabilidade: a aventura de duas historiadoras econômicas em registros contábeis do século XIX. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 25, n. spe, p. 355-363, dez. 2014. DOI <https://doi.org/10.1590/1808-057x201411540>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rcf/a/VzWsGTWk38Wpbg9gYLNrksK/?lang=en>. Acesso em: 12 jul. 2021.

LOVE, J. L. **A locomotiva**: São Paulo na Federação Brasileira, 1889-1937. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1982.

LUZ, N. V. **A luta pela industrialização do Brasil**. 2. ed. São Paulo: Editora Alfa-Ômega, 1978.

LYNCH, C. E. C. A primeira encruzilhada da democracia brasileira: os casos de Rui Barbosa e de Joaquim Nabuco. **Revista Sociologia Política**, Curitiba, v. 16, supl., p. 113-125, ago. 2008. DOI <https://doi.org/10.1590/S0104-44782008000300009>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rsocp/a/HXMvb3pGYkRqK85hMNc4Hnq/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 13 jul. 2021.

LYNCH, C. E. C. O momento oligárquico: a construção institucional da República brasileira (1870-1891). **História Constitucional**, Gijón, n. 12, p. 297-325, 2011. DOI <https://doi.org/10.17811/hc.v0i12.304>. Disponível em: <http://www.unioviado.es/historiaconstitucional/index.php/historiaconstitucional/article/view/304>. Acesso em: 13 jul. 2021.

LYNCH, E. C. Modulando o tempo histórico: Bernardo Pereira de Vasconcelos e conceito de “regresso” no debate parlamentar brasileiro (1838-1840). **Almanack**, Guarulhos, n. 10, p. 314-334, ago. 2015. DOI <https://doi.org/10.1590/2236-463320151006>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/alm/a/dCZyYK33L7P8DXHCR6GXNpL/?lang=pt>. Acesso em: 13 jul. 2021.

MACHADO, L.; CANTONI, N. Maria da Glória, filha de Antonio Teodoro de Souza Carneiro. *In*: LEOPOLDINA, MG: história e memória. Leopoldina, 19 dez. 2000. Disponível em: <https://cantoni.pro.br/tag/carneiro/>. Acesso em: 18 jul. 2021.

MALHEIROS, H. [Visconde de Taunay]. **O encilhamento**: cenas contemporaneas da Bolsa em 1890, 1891 e 1892. Rio de Janeiro: Domingos de Magalhães Editor, 1894.

MANCHESTER, A. **A preeminência inglesa no Brasil**. São Paulo: Brasiliense, 1973.

MARGALHO, M. G. **Estado, empresários e políticos**: a hegemonia em construção (1930-1945). 2015. 268 f. Tese (Doutorado em História) – Programa de Pós-Graduação em História Social, Instituto de Ciências Humanas e Filosofia, Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2015. Disponível em: <https://www.historia.uff.br/stricto/td/1731.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2021.

MARSON, M. D. **Origens e evolução da indústria de máquinas e equipamentos em São Paulo 1870-1960**. 2012. 198 f. Tese (Doutorado em Economia das Instituições e do Desenvolvimento) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. DOI 10.11606/T.12.2012.tde-19062012-185159. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12140/tde-19062012-185159/pt-br.php>. Acesso em: 13 jul. 2021.

MARTINS, A. **Inserção econômica intermediária e vulnerabilidade externa no Brasil dos anos 1920**. 2009. 237 f. Dissertação (Mestrado em História) – Faculdade de Ciências e Letras de Assis, Universidade Estadual Paulista, Assis, 2009. Disponível em: <http://hdl.handle.net/11449/93381>. Acesso em: 23 jul. 2021.

MARTINS, E.; SILVA, A. F.; RICARDINO, A. A Escola Politécnica: possivelmente o primeiro curso formal de contabilidade do Estado de São Paulo. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 17, n. 42, p. 113-122, dez. 2006. DOI <https://doi.org/10.1590/S1519-70772006000300010>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rcf/a/CcG8ystywFdQp3vXwySXjNR/?lang=pt>. Acesso em: 14 jul. 2021.

MASI, V. La Ragioneria come scienza del patrimonio. **Rivista Italiana di Ragioneria**, [s. l.], n. 5, p. 193-197, magg. 1926.

MATHIAS, P. Business history and accounting history: A Neighbourly relationship? **Accounting, Business & Financial History**, [s. l.], v. 3, n. 3, p. 253-273, 1993. DOI <https://doi.org/10.1080/09585209300000052>.

MATTESSICH, R. **Two hundred years of accounting research: An international survey of personalities, ideas and publications**. London: Routledge, 2008.

MATTOS, I. R. **O tempo saquarema**. São Paulo: Hucitec; Brasília, DF: INL, 1987.

MAURO, F. O empresário moderno e a história econômica. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 14, n. 4, p. 63-68, ago. 1974. DOI <https://doi.org/10.1590/S0034-75901974000400004>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rae/a/fNyZDXZsSShdgJDrS744NCG/?lang=pt>. Acesso em: 12 jul. 2021.

MCDONALD, A. The Geddes Committee and the Formulation of Public Expenditure Policy, 1921-1922. **The History Journal**, Cambridge, v. 32, n. 3, p. 643-674, set. 1989. Disponível em: [https://www.jstor.org/stable/2639537?seq=1#metadata\\_info\\_tab\\_contents](https://www.jstor.org/stable/2639537?seq=1#metadata_info_tab_contents). Acesso em: 15 jul. 2021.

MCMILLAN, K. P. The science of accounts: Bookkeeping rooted in the ideal of science. **The Accounting Historians Journal**, Lakewood Ranch, v. 25, n. 2, p. 1-33, 1998. DOI <https://doi.org/10.2308/0148-4184.25.2.1>.

MCWATTERS, C. S. (ed.). **Mercantilism: Account keeping and the Periphery-Core relationship**. New York: Routledge, 2019.

MELIS, F. **Storia della Ragioneira: Contributo ala conscenza e interpretazione delle fonti più significative dela Storia Economica**. Bologna: Dott. Cesare Zuff Editore, 1950.

MELO, J. C. Consultas da seção de fazenda do Conselho de Estado (1842-1889): tendências e perfil de sua atividade. In: ENCONTRO ESTADUAL DE HISTÓRIA, 14., 2018, Porto Alegre, RS. **Anais [...]**. Porto Alegre: ANPUH-RS, 2018. Disponível em: <http://www.eeh2018.anpuh-rs.org.br/site/anaiscomplementares>. Acesso em: 13 jul. 2021.

MEMÓRIA Estatística do Brasil. Rio de Janeiro: Biblioteca do Ministério da Fazenda no Rio de Janeiro, [2021]. Disponível em: <http://memoria.org.br/>. Acesso em: 13 jul. 2021.

MENEZES, J. C. **Setor externo e política econômica do Brasil, 1913-1918**. 2016. 325 f. Tese (Doutorado em História Econômica) – Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. DOI <https://doi.org/10.11606/T.8.2017.tde-19012017-123001>. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8137/tde-19012017-123001/pt-br.php>. Acesso em: 14 jul. 2021.

MILLER, P.; HOPPER, T.; LAUGHLIN, R. The new accounting history: An Introduction. **Accounting, Organizations and Society**, [s. l.], v. 16, n. 5-6, p. 395-403, 1991. DOI [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90036-E](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90036-E).

MIN RUBEN Machado da Rosa (1934-1967). *In*: TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Museu do Tribunal de Contas da União**. Brasília, DF, [2021]. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/centro-cultural-tcu/museu-do-tribunal-de-contas-da-uniao/tcu-a-evolucao-do-controle/min-ruben-machado-da-rosa-1934-1967.htm>. Acesso em: 23 jul. 2021.

MINAS Geraes. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 5, 19 mar. 1911. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=090972\\_07&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=23](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=090972_07&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=23). Acesso em: 14 jul. 2021.

MONTEIRO, T. **O Presidente Campos Sales na Europa**. Brasília, DF: Conselho Editorial Senado Federal, 2005.

MOORE JUNIOR, B. **As origens sociais da ditadura e da democracia: senhores e camponeses na construção do mundo moderno**. Lisboa: Cosmos, 1975.

MORAES JUNIOR, J. F. Evolução da contabilidade pública no Brasil. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE PROMOVIDO PELO INSTITUTO PAULISTA DE CONTABILIDADE, 3., 1935, São Paulo, SP. **Anais [...]**. São Paulo: Imprensa Oficial do Estado, 1935. p. 255-266.

MORAES, T. L. Tese nº 12: da contabilidade patrimonial do Estado. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE PROMOVIDO PELO INSTITUTO PAULISTA DE CONTABILIDADE, 1., 1927, [s. l.]. **Anais [...]**. Rio de Janeiro: Imprensa Oficial, 1927. p. 138-142.

MORAIS JÚNIOR, João Ferreira de. Dep. fed. prof. 1935-1937. *In*: CPDOC FGV, c2009. Disponível em: <https://www.fgv.br/cpdoc/acervo/dicionarios/verbete-biografico/joao-ferreira-de-morais-junior>. Acesso em: 17 jul. 2021.

MOURELLE, T. C. **Guerra pelo poder: a Câmara dos Deputados confronta Vargas (1934-1935)**. 2015. 254 f. Tese (Doutorado em História Social) – Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2015. Disponível em: <https://www.historia.uff.br/stricto/td/1740.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2021.

NABUCO, J. **O abolicionismo**. Brasília, DF: Conselho Editorial do Senado Federal, 2003.

NABUCO, J. **Textos de Munhoz da Rocha Netto e Gilberto Freire e seleção de discursos de Gilberto Freire**. 2. ed. Brasília, DF: Edições Câmara, 2010.

NECROLOGIA. Carlos de Carvalho. **Correio Paulistano**, São Paulo, p. 3, 3 jan. 1920.

Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=090972\\_07&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=23](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=090972_07&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=23). Acesso em: 14 jul. 2021.

NEEDEL, J. Formação dos partidos brasileiros: questões de ideologia, rótulos partidários, lideranças e prática política, 1831-1888. **Almanack Braziliense**, São Paulo, n. 10, 2009, p. 54-63. DOI <https://doi.org/10.11606/issn.1808-8139.v0i10p05-22>. Disponível em:

<https://www.revistas.usp.br/alb/article/view/11719>. Acesso em: 13 jul. 2021.

NIEMEYER, O. [Carta]. Destinatário: José Maria Whitaker. [S. l.], 25 set. 1931. 6 f. Arquivo Getúlio Vargas. Centro de Pesquisa e Documentação de História Contemporânea do Brasil (CPDOC), Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro. Disponível em:

<http://www.fgv.br/cpdoc/acervo/arquivo-pessoal/GV/textual/carta-de-oto-niemeyer-a-jose-maria-whitaker-analisando-a-situacao-financeira-do-brasil-e-comentando-a-necessidade-de-realizacao-de-um-plano-financ>. Acesso em: 23 jul. 2021.

NITTI, F. **Princípios da ciência das finanças**. Tradução de C. de Machado. Rio de Janeiro: Atena, 1937.

NORTH, D. C.; WEINGAST, B. R. Constitutions and commitment: The Evolution of institutional governing public choice in Seventeenth-Century England. **The Journal of Economic History**, Cambridge, v. 49, n. 4, p. 803-832, Dec. 1989. DOI

<https://doi.org/10.1017/S0022050700009451>.

NORTH, D. **Institutions, institutional change and economic performance**. Cambridge: Cambridge University Press, 2002.

NOTAS da Câmara. **O Paiz**, Rio de Janeiro, p. 2, 30 dez. 1905b. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/docreader/docreader.aspx?bib=178691\\_03&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=10619](http://memoria.bn.br/docreader/docreader.aspx?bib=178691_03&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=10619). Acesso em: 14 jul. 2021.

NOTAS. **Correio Paulistano**, São Paulo, p. 1, 22 dez. 1905a. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=090972\\_06&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=7867](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=090972_06&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=7867). Acesso em: 14 jul. 2021.

NOTAS. **Correio Paulistano**, São Paulo, p. 1, 5 jan. 1906. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=090972\\_06&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=7953](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=090972_06&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=7953). Acesso em: 14 jul. 2021.

NOVAS considerações em torno do saldo orçamentário de 1927. **O Paiz**, Rio de Janeiro, p. 3, 26 out. 1928. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=178691\\_05&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=36013](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=178691_05&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=36013). Acesso em: 15 jul. 2021.

NOVO ministro do Tribunal de Contas. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, suppl., p. 1, 1 jan. 1938. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=44253](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=44253). Acesso em: 18 jul. 2021.

O ANTE-PROJECTO da reforma da Administração Geral da Fazenda Nacional. **Brazileia:** Mensário Nacionalista, Rio de Janeiro, n. avulso, p. 5, mar. 1932. Disponível em: <http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=217425&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=951>. Acesso em: 18 jul. 2021.

O BÓDE expiatório!. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 4, 6 dez. 1928. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_03&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=37751](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_03&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=37751). Acesso em: 15 jul. 2021.

O CAMINHO certo. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 4, 4 abr. 1936. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=33039](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=33039). Acesso em: 18 jul. 2021.

O CASO do Tribunal de Contas. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 4, 12 jun. 1936. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=34163](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=34163). Acesso em: 18 jul. 2021.

O CÓDIGO de Contabilidade e os seus precursores e colaboradores. **O Imparcial**, Rio de Janeiro, p. 1, 22 ago. 1924. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=107670\\_02&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=19688](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=107670_02&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=19688). Acesso em: 15 jul. 2021.

O CONGRESSO de Contabilidade. **Fon-Fon**, Rio de Janeiro, n. 34, p. 39, 23 ago. 1924. Disponível em: <http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=259063&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=50729>. Acesso em: 15 jul. 2021.

O DÉFICIT financeiro de 1926. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 3, 20 out. 1928. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_03&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=37016](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_03&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=37016). Acesso em: 15 jul. 2021.

O ESCANDALOSO contracto da Hollerith da Central do Brasil. **Diário de Notícias**, Rio de Janeiro, p. 4, 1 dez. 1932. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=093718\\_01&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=12483](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=093718_01&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=12483). Acesso em: 15 jul. 2021.

O EXERCÍCIO financeiro de 1934. Parecer assignado pela Comissão de Tomada de Contas. **Jornal do Commercio**, Rio de Janeiro, p. 4, 10/11 jun. 1935. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=364568\\_12&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=36882](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=364568_12&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=36882). Acesso em: 18 jul. 2021.

O INSTITUTO Brasileiro de Contabilidade. **Fon-Fon**, Rio de Janeiro, p. 33, 30 abr. 1932. Disponível em: <http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=259063&pasta=ano%20193&pesq=%22BRASILEIRO%20DE%20CONTABILIDADE%22&pagfis=79798>. Acesso em: 14 jul. 2021.

O LUDIBRIO da mensagem. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 4, 4 maio 1928.

Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_03&pasta=ano%20192&pesq=%22pedra%20angular%22&pagfis=34301](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_03&pasta=ano%20192&pesq=%22pedra%20angular%22&pagfis=34301). Acesso em: 15 jul. 2021.

O RELATÓRIO de Sir Otto Niemeyer. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 1, 25 jul. 1931.

Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=7874](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=7874). Acesso em: 18 jul. 2021.

O SR. EX-MINISTRO da Fazenda. **Jornal do Commercio**, Rio de Janeiro, p. 2, 30 abr. 1893.

Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=364568\\_08&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=10876](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=364568_08&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=10876). Acesso em: 13 jul. 2021.

O THESOURO não sabe, ao certo, quanto deve. **A Noite**, Rio de Janeiro, p. 1, 23 ago. 1915.

Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=348970\\_01&pasta=ano%20191&pesq=%22INDISCUTIDO%20VALOR%22&pagfis=6984](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=348970_01&pasta=ano%20191&pesq=%22INDISCUTIDO%20VALOR%22&pagfis=6984). Acesso em: 14 jul. 2021.

O TRIBUNAL de Contas. **A Imprensa**, Rio de Janeiro, p. 1, 10 dez. 1900. Disponível em:

<http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=245038&pasta=ano%20190&pesq=&pagfis=2859>. Acesso em: 13 jul. 2021.

OFÍCIO confidencial. Documentos relativos à missão Otto Niemeyer. [*S. l.*], 14 jan. 1931.

762 f. Arquivo José Maria Whitaker. Centro de Pesquisa e Documentação de História Contemporânea do Brasil (CPDOC), Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro.

OLIVEIRA, C. E. F. **Construtores do Império, defensores da província**: São Paulo e Minas Gerais na formação do Estado Imperial e dos poderes locais, 1823-1834. 2014. 416 f. Tese (Doutorado em História Social) – Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. DOI <https://doi.org/10.11606/T.8.2014.tde-03102014-180003>. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8138/tde-03102014-180003/pt-br.php>. Acesso em: 12 jul. 2021.

OLIVEIRA, M. M. **Lições de contabilidade pública**: teoria e prática. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora Atlas, 1945.

OLIVEIRA, M. M. Parecer à tese nº 12: da Contabilidade patrimonial do Estado. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE PROMOVIDO PELO INSTITUTO PAULISTA DE CONTABILIDADE, 1., 1927, [*s. l.*]. **Anais [...]**. Rio de Janeiro: Imprensa Oficial, 1927.

OLIVEIRA, M. M. Tese nº 14: Regimen de Gestão Anual. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE PROMOVIDO PELO INSTITUTO PAULISTA DE CONTABILIDADE, 2., 1932, [*s. l.*]. **Anais [...]**. Rio de Janeiro: Oficina Gráfica Mundo Médico, 1932.



ONDE está o Código de Contabilidade. **O Jornal**, Rio de Janeiro, p. 5, 22 out. 1937.

Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=030015\\_05&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=79586](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=030015_05&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=79586). Acesso em: 18 jul. 2021.

OS CONTRATOS entre o Governo, a Caisse Commerciale e o Crédit Foncier. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 2, 9 abr. 1933. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=15991](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=15991). Acesso em: 18 jul. 2021.

PARA a execução dos trabalhos Hollerith na Casa da Moeda. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 2, 26 jun. 1930. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=2583](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=2583). Acesso em: 15 jul. 2021.

PARTIDO Republicano Federal. **A República**: Órgão do Partido Republicano, Curitiba, p. 1, 6 nov. 1897. Disponível em:

<http://memoria.bn.br/DocReader/DocReader.aspx?bib=215554&pagfis=8010>. Acesso em: 18 jul. 2021.

PATRONO da Contabilidade Brasileira: João de Lyra Tavares. *In*: ACADEMIA Norte-Rio-Grandense de Ciências Contábeis (ACADERNCIC). Natal, [2021]. Disponível em:

<https://acaderncic.com.br/patrono-da-contabilidade-brasileira/>. Acesso em: 14 jul. 2021.

PEDRESCHI, P. Instituto Paulista de Contabilidade: relatório da diretoria relativo ao exercício de 1930. **Revista Paulista de Contabilidade**, São Paulo, n. 79-80, p. 33-38, jan./fev. 1931.

PEIXOTO, E. G. Relatório do Grêmio dos Guarda-Livros. **Revista do Grêmio dos Guarda-Livros**, São Paulo, n. 8, p. 2-4, 15 nov. 1896

PELA primeira vez nos quarenta e três annos de sua existência. O Tribunal de Contas dá parecer sobre as contas de gestão financeira. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 2, 1 maio 1935. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=27531](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=27531). Acesso em: 18 jul. 2021.

PELA primeira vez, o sr. Washington Luís fala à Nação depois que deixou o governo. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 1, 6 nov. 1931. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=9220](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=9220). Acesso em: 18 jul. 2021.

PELA República. **A República**: Pátria e democracia, Curitiba, p. 1, 3 maio 1888. Disponível em:

<http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=215554&pasta=ano%20188&pesq=déficit&pagfis=69>. Acesso em: 18 jul. 2021.

PELÁEZ, C. As conseqüências econômicas da ortodoxia monetária, cambial e fiscal no Brasil entre 1889-1945. **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, v. 25, n. 3, p. 5-82, 1971. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rbe/issue/view/25-3>. Acesso em: 13 jul. 2021.

PELÁEZ, C. M. A balança comercial, a grande depressão e a industrialização brasileira. **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1, p. 15-47, 1968. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rbe/article/view/1707>. Acesso em: 17 jul. 2021.

PELÁEZ, C. M.; SUZIGAN, W. **História monetária do Brasil**: análise da política, comportamento e instituições monetárias. Brasília, DF: Editora da UnB, 1981.

PERFIL: Valentim Bouças. **O Observador Econômico e Financeiro**, Rio de Janeiro, n. 300, p. 7, fev. 1961. Disponível em: <http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=123021&pasta=ano%20196&pesq=&pagfis=39470>. Acesso em: 15 jul. 2021.

PERFIS ministeriais: Deputado Ferreira Vianna. **A Federação**: Orgam do Partido Republicano, Porto Alegre, p. 1, 15 mar. 1888. Disponível em: <http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=388653&pasta=ano%20188&pesq=&pagfis=4275>. Acesso em: 13 jul. 2021.

PESSOA, E. **Pela verdade**. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves Editora, 1925.

PESTANA, R. Deve-se fazer a escripta geral da Nação: a escripturação da Nação. **A Noite**, Rio de Janeiro, p. 1, 15 jul. 1914. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=348970\\_01&pasta=ano%20191&pesq=%22INDISCUTIDO%20VALOR%22&pagfis=4636](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=348970_01&pasta=ano%20191&pesq=%22INDISCUTIDO%20VALOR%22&pagfis=4636). Acesso em: 14 jul. 2021.

PETTIT, P. **Republicanism**: A Theory of freedom and government. Oxford: Oxford University Press, 1997.

PIGATTO, J. A. M. **Estudo comparativo dos regimes contábeis governamentais**. 2004. 213 F. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004. DOI <https://doi.org/10.11606/D.12.2004.tde-23012008-010207>. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-23012008-010207/pt-br.php>. Acesso em: 13 jul. 2021.

PINHEIRO, E. S. **O controle financeiro pelo Tribunal de Contas**. Rio de Janeiro: Departamento de Imprensa Nacional, 1958.

PLATÃO. **A República**. Tradução de J. Guinsburg. São Paulo: Difusão Européia do Livro, 1965.

PODERES discricionários. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 4, 19 fev. 1937. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=38619](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=38619). Acesso em: 18 jul. 2021.

POLATO, M. F. **A fundação da Escola de Comércio “Álvares Penteadó” (Fecap) e o ensino comercial em São Paulo (1902-1931)**. 2008. 99f. Dissertação (Mestrado em História da Educação) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/10644>. Acesso em: 13 jul. 2021.

POLETTI, R. **Constituições brasileiras**: 1934. 3. ed. Brasília, DF: Subsecretaria de Edições Técnicas do Senado Federal, 2012. v. 3.

POMAR, W. **Era Vargas**: a modernização conservadora. 3. ed. São Paulo: Ática, 1999.

POSNER, P. L.; SHAHAN, A. Audit institutions. *In*: BOVENS, M.; GOODIN, R. E.; SCHILLEMANS, T. (ed.). **The Oxford handbook of public accountability**. Oxford: Oxford University Press, 2014. p. 488-506.

PRAXES abusivas. **O Paiz**, Rio de Janeiro, p. 1, 10 jun. 1916. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=178691\\_04&pasta=ano%20191&pesq=&pagfis=31993](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=178691_04&pasta=ano%20191&pesq=&pagfis=31993). Acesso em: 15 jul. 2021.

PRESIDÊNCIA da República. **O Estado de São Paulo**, São Paulo, p. 1, 1 nov. 1897. Disponível em: <https://acervo.estadao.com.br/pagina/#!/18971101-6925-nac-0001-999-1-not>. Acesso em: 13 jul. 2021.

PRESIDENCIALISMO de cegos!. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 4, 25 out. 1928. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_03&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=37093](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_03&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=37093). Acesso em: 15 jul. 2021.

PRESIDENTES. *In*: SINDICATO dos Contabilistas de São Paulo (Sindcont-SP). São Paulo, [2021]. Disponível em: <https://www.sindcontsp.org.br/presidentes/>. Acesso em: 14 jul. 2021.

QUEIROZ, M. I. P. O coronelismo numa Interpretação Sociológica. *In*: FAUSTO, B. (dir.). **História Geral da Civilização Brasileira**: o Brasil Republicano: estrutura de poder e economia (1889-1930). 8. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2006. t. 3, v. 8, p. 172-212.

REFORMA DA FAZENDA. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 4, 20 mar. 1932a. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=11024](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=11024). Acesso em: 18 jul. 2021.

REIS, E. M. P. Elites agrárias, *state building* e autoritarismo. **Dados**, Rio de Janeiro, v. 25, n. 3, p. 331-348, 1982.

REORGANIZAÇÃO financeira. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 4, 11 jan. 1931. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=5414](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=5414). Acesso em: 18 jul. 2021.

RETROSPECTO comercial do Joenal do Commercio de 1898. **Jornal do Commercio**, Rio de Janeiro, p. 5, 31 jan. 1899. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=364568\\_08&pasta=ano%20189&pesq=%22conhece%20o%20Sr.%20Oiticica%22&pagfis=31140](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=364568_08&pasta=ano%20189&pesq=%22conhece%20o%20Sr.%20Oiticica%22&pagfis=31140). Acesso em: 13 jul. 2021.

RIBEIRO, M. M. Revisão Constitucional de 1926. **Revista de Ciência Política**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 4, p. 65-114, dez. 1967. Disponível em:

<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rcp/issue/view/3136>. Acesso em: 15 jul. 2021.

RIO GRANDE DO SUL (Estado). [Manuel Ferraz de Campos Sales]. **Mensagem enviada à Assembleia dos Representantes do Estado do Rio Grande do Sul pelo presidente Antônio Augusto Borges de Medeiros na 3 sessão ordinária da 10ª legislatura**. Porto Alegre: [s. i.], 20 set. 1927. 143 f. Disponível em:

[http://ddsnext.crl.edu/titles/182?terms=&item\\_id=4671#?c=4&m=141&s=0&cv=142&r=0&x-ywh=-1224%2C0%2C4351%2C3069](http://ddsnext.crl.edu/titles/182?terms=&item_id=4671#?c=4&m=141&s=0&cv=142&r=0&x-ywh=-1224%2C0%2C4351%2C3069). Acesso em: 18 jul. 2021.

RODRIGUES, L. L. *et al.* A research note on accounting in Brazil in the context of political, economic and social transformations, 1860-1964. **Accounting History**, Melbourne, v. 16, n. 1, p. 111-123, Feb. 2011. DOI <https://doi.org/10.1177/1032373210373799>.

RODRIGUES, L. L. *et al.* Documenting, monetising and taxing Brazilian slaves in the eighteenth and nineteenth centuries, **Accounting History Review**, [s. l.], v. 25, n. 1, p. 43-67, Feb. 2015. DOI <https://doi.org/10.1080/21552851.2014.946935>.

RODRIGUES, L. L.; SANGSTER, A. The role of the state in the development of accounting in the Portuguese-Brazilian Empire, 1750-1822. **Accounting History Review**, [s. l.], v. 23, n. 2, p. 161-184, July 2013. DOI <https://doi.org/10.1080/21552851.2013.803758>.

ROURE, A. L de. Contas de exercício. **Jornal do Commercio**, Rio de Janeiro, p. 7, 3 fev. 1929. Disponível em:

[http://memoria.bn.br/DocReader/DocReader.aspx?bib=364568\\_11&pagfis=32796](http://memoria.bn.br/DocReader/DocReader.aspx?bib=364568_11&pagfis=32796). Acesso em: 23 jul. 2021.

SAES, D. A. M. **O civilismo das camadas médias urbanas na Primeira República brasileira: (1889-1930)**. Campinas: UNICAMP, 1973. (Cadernos do Instituto de Filosofia e Ciências Humanas).

SAES, F. A. M. Estado e sociedade na Primeira República: a Questão monetária e cambial durante a crise cafeeira. **Revista Brasileira de História**, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 243-258, set. 1981.

SAES, F. A. M.; CYTRYNOWICZ, R. O ensino comercial nas origens dos cursos superiores de economia, contabilidade e administração. **Revista Álvares Penteado**, São Paulo, v. 3, n. 6, p. 37-59, jun. 2001.

SALES, A. **Política republicana**. Rio de Janeiro: Tipografia de G. Leuzinger e Filho, 1882.

SALOMÃO, I. C. A concepção de um país: o pensamento nacionalista de Serzedello Correa. **Economia e Sociedade**, Campinas, v. 26, n. 1, p. 243-263, abr. 2017. DOI <https://doi.org/10.1590/1982-3533.2017v26n1art9>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ecos/a/LJfnFMg8BrCf5V8fjXqQSqs/?lang=pt>. Acesso em: 18 jul. 2021.

SALOMÃO, I. C. **O desenvolvimentismo em construção**: um estudo sobre a pré-história do pensamento desenvolvimentista brasileiro. 2013. 193 f. Tese (Doutorado em Economia) – Programa de Pós-Graduação em Economia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/87331>. Acesso em: 23 jul. 2021.

SALOMÃO, I. C.; MORAES, L. S. O Brasil na Era Vargas (1930-1954): rupturas e continuidades do projeto nacional-desenvolvimentista. *In*: GRANDI, G.; FALEIROS, R. N. (org.). **História econômica do Brasil**: Primeira República e Era Vargas. Niterói: Eduff; São Paulo: Hucitec, 2020.

SAMPAIO, E. S.; GOMES, D. R. R.; PORTE, M. S. História da contabilidade e o gênero feminino: o caso Anna Jansen, a rainha do maranhão (Sec. XIX). **De Computis**: Revista Española de Historia de la Contabilidad, Madrid, v. 14, n. 26, p. 59-89, jul. 2017. DOI <http://dx.doi.org/10.26784/issn.1886-1881.v14i26.306>. Disponível em: <http://decomputis.org/ojs/index.php/decomputis/article/view/306>. Acesso em: 12 jul. 2021.

SÁNCHEZ-MATAMOROS, J. B.; GUTIÉRREZ-HIDALGO, F. Patterns of accounting history literature: Movements at the beginning of the 21st century. **Accounting Historians Journal**, Lakewood Ranch, v. 37, n. 2, p. 123-144, 2010. DOI <http://dx.doi.org/10.2308/0148-4184.37.2.123>. Disponível em: [https://egrove.olemiss.edu/aah\\_journal/vol37/iss2/7/](https://egrove.olemiss.edu/aah_journal/vol37/iss2/7/). Acesso em: 12 jul. 2021.

SÁNCHEZ-MATAMOROS, J. B.; GUTIÉRREZ-HIDALGO, F. Publishing patterns of accounting history research in generalist journals: Lessons from the past. **Accounting History**, Melbourne, v. 16, n. 3, p. 331-342, Aug. 2011. DOI <https://doi.org/10.1177/1032373211405486>.

SANTA CRUZ, F. S. **Em busca da conciliação**: idéias políticas no parlamento do império no Brasil (1831-1855). 2008. 202 f. Tese (Doutorado em História) – Programa de Pós-Graduação em História, Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2008. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/1158>. Acesso em: 14 jan. 2020.

SANTOS, J. L. Tese nº 1: definição de contabilidade. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE PROMOVIDO PELO INSTITUTO PAULISTA DE CONTABILIDADE, 1., 1927, [s. l.]. **Anais [...]**. Rio de Janeiro: Imprensa Oficial, 1927. p. 61-86.

SÃO PAULO (Estado). [Joaquim Saldanha Marinho]. **Relatório com que o S. Exc. O Sr. Presidente Conselheiro Joaquim Saldanha Marinho passou a administração da Província de S. Paulo a S. Exc. O Sr. Vice-Presidente Coronel Joaquim Floriano de Toledo, a 24 de abril de 1868**. São Paulo: Typographia do Ypiranga, 1868. Disponível em: <http://ddsnext.crl.edu/titles/186#?c=0&m=62&s=0&cv=1&r=0&xywh=28%2C1246%2C1915%2C1350>. Acesso em: 18 jul. 2021.

SÃO PAULO (Estado). [Jorge Tibiriçá]. **Mensagem enviada ao Congresso Legislativo, a 14 de julho de 1907, pelo Dr. Jorge Tibiriçá, Presidente do Estado**. São Paulo: [s. i.], 1907. Disponível em: <http://ddsnxt.crl.edu/titles/186#?c=0&m=138&s=0&cv=0&r=0&xywh=602%2C0%2C5107%2C3602>. Acesso em: 14 jul. 2021.

SÃO PAULO (Estado). **Decreto nº 1.335, de 12 de dezembro de 1905a**. Institui no Tesouro do Estado a escrituração em forma comercial. São Paulo: [s. i.], 1905a. Disponível em: <http://dobuscadireta.imprensaoficial.com.br/default.aspx?DataPublicacao=19051214&Caderno=Diario%20Oficial&NumeroPagina=3039>. Acesso em: 14 jul. 2021.

SÃO PAULO (Estado). **Decreto nº 1.348, de 17 de fevereiro de 1906**. Reorganiza a Secretaria da Fazenda e o Thesouro do Estado. São Paulo: [s. i.], 1906. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/1906/decreto-1348-17.02.1906.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

SÃO PAULO (Estado). **Lei nº 969, de 05 de dezembro de 1905**. Concede favores às escolas do comércio e de farmácia desta capital. São Paulo: [s. i.], 1905b. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1905/lei-969-01.12.1905.html>. Acesso em: 14 jul. 2021.

SAYED, S. **Financial reporting como instrumento ideológico para fins hegemônicos: evidências do Banco do Brasil (1853-1902)**. 2016. 232 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. DOI <https://doi.org/10.11606/T.12.2016.tde-12082016-111926>. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-12082016-111926/pt-br.php>. Acesso em: 12 jul. 2021.

SAYED, S. História de empresas e história da contabilidade: sinergias no conhecimento? **Contexto**, Porto Alegre, v. 20, n. 45, p. 51-60, maio/ago. 2020. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/100031>. Acesso em: 12 jul. 2021.

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

SCHMITTER, P. C. **Interest conflict and political change in Brazil**. Stanford: Stanford University Press, 1971.

SCHMITTER, P. C. Still a century of corporatism?. **Review of Politics**, Cambridge, v. 36, n. 1, p. 85-131, 1974. Disponível em: [https://www.jstor.org/stable/1406080?seq=2#metadata\\_info\\_tab\\_contents](https://www.jstor.org/stable/1406080?seq=2#metadata_info_tab_contents). Acesso em: 15 jul. 2021.

SCLIAR, W. **Tribunal de Contas: do controle na antiguidade à instituição independente do Estado Democrático de Direito**. 2014. 294 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2014.

SEIXAS, A. Documentário: veto do Presidente Epitácio Pessoa à Resolução do Congresso Nacional que fixa a despesa para o exercício de 1922. **Revista do Serviço Público**, Rio de Janeiro, p. 273-278, mar. 1956.

SENADO Federal. **O Jornal**, Rio de Janeiro, p. 4, 31 out. 1928. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=110523\\_02&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=40074](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=110523_02&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=40074). Acesso em: 14 jul. 2021.

SETÚBAL. Tese nº 52: programa do Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE PROMOVIDO PELO INSTITUTO PAULISTA DE CONTABILIDADE, 1., 1927, [s. l.]. **Anais [...]**. Rio de Janeiro: Imprensa Oficial, 1927. p. 192-206.

SHAKESPEARE, W. **The Works of Shakespeare: The Merchant of Venice**. 4th. ed. London: Methuen & Co, 1917.

SILVA, A. R.; RODRIGUES, L. L.; SANGSTER, A. Accounting as a tool of State governance: The Tutelage system of ‘Free Africans’ in Brazil between 1818 and 1864. **Accounting History**, Melbourne, v. 24, n. 3, p. 383-401, 2019. DOI <https://doi.org/10.1177/1032373218809519>.

SILVA, E. A. **A Assembleia Nacional Constituinte de 1933-34: o processo de formulação da constituição de 1934**. 2019. 149 f. Tese (Doutorado em Ciência Política) – Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019. DOI <https://doi.org/10.11606/T.8.2019.tde-25112019-165607>. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8131/tde-25112019-165607/pt-br.php>. Acesso em: 18 jul. 2021.

SILVA, R. Liberdade e lei no neo-republicanismo de Skinner e Pettit. **Lua Nova**, São Paulo, n. 74, p. 151-194, 2008. DOI <https://doi.org/10.1590/S0102-64452008000200007>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ln/a/z7x4mkpvVTJVMn9wPSHWMNq/?lang=pt>. Acesso em: 13 jul. 2021.

SIMONSEN, R. C. **Evolução industrial do Brasil e outros estudos**. São Paulo: Editora Nacional; Editora da USP, 1973.

SIR Otto Niemeyer Dead at 87. Ex-Officer of Bank of England. **The New York Times**, New York, p. 36, 8 Feb. 1971. Disponível em: <https://www.nytimes.com/1971/02/08/archives/sir-otto-niemeyer-dead-at-87-exofficer-oi-bank-of-england.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

SOARES JÚNIOR, R. **Jorge Tibiriçá e sua época**. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1958.

SOLL, J. **The reckoning: Financial accountability and the making and breaking of nations**. London: Penguin Books, 2015.

SOLL, J. The Vanished grandeur of accounting. **The Boston Globe**, Boston, 8 jun. 2014. Disponível em: <https://www.bostonglobe.com/ideas/2014/06/07/the-vanished-grandeur-accounting/3zcbRBoPDNIryWyNYNMvbO/story.html>. Acesso em: 18 jul. 2021.

SOMOGYI, F. Un exemple de la présence économique française au Brésil: “l’empire Bouilloux-Lafont”. *In*: MAURO, F. **Transport et commerce en Amérique Latine**. Paris: Éditions de l’IHEAL, 2014.

SOUSA, O. T. **História dos fundadores do Império do Brasil**: Bernardo Pereira de Vasconcelos. Brasília, DF: Conselho Editorial do Senado Federal, 2015. v. 3.

SOUSA, R. G. *et al.* O regime de competência no setor público brasileiro: uma pesquisa empírica sobre a utilidade da informação contábil. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 24, n. 63, p. 219-230, set./dez., 2013. DOI <https://doi.org/10.1590/S1519-70772013000300005>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rcf/a/rh4pZ6t7ywhN4zVyzSsxP3R/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em: 13 jul. 2021.

SPRAGUE, C. E. **The Philosophy of accounts**. 5. ed. New York: The Ronald Press Company, 1922.

STEVIN, S. Livre de compte de Prince a la manière d'Italie. *In*: STEVIN, S. **Mémoires Mathématiques**. Leyde: Ian Paedts Jacobsz Marchand Libraire, 1608. *E-book*. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?id=iv-QonaxUJUC&hl=pt-BR>. Acesso em: 12 jul. 2021.

STEWART, R. E. Pluralizing our past: Foucault in accounting history. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, [s. l.], v. 5, n. 2, June 1992. DOI <https://doi.org/10.1108/09513579210011862>.

SZMRECSÁNYI, T. Origens e consequências do funding loan de 1898. **Revista Análise Econômica**, Porto Alegre, v. 20, n. 38, p. 5-22, set. 2002. DOI <https://doi.org/10.22456/2176-5456.10688>. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/AnaliseEconomica/article/view/10688/6316>. Acesso em: 13 jul. 2021.

TANNURI, L. A. **O encilhamento**. 1977. 148 f. Dissertação (Mestrado) – Instituto de Filosofia e Ciências Humanas, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 1977. Disponível em: <http://www.repositorio.unicamp.br/handle/REPOSIP/285723>. Acesso em: 13 jul. 2021.

TELEGRAMAS. **Pacotilha**, São Luís, p. 1, 15 abr. 1915. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=168319\\_02&pasta=ano%20191&pesq=&pagfis=7008](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=168319_02&pasta=ano%20191&pesq=&pagfis=7008). Acesso em: 23 jul. 2021.

TELEGRAMMAS recebidos pelo Presidente da República. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 3, 2 nov. 1937. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=43311](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=43311). Acesso em: 18 jul. 2021.

THESOURO Nacional. **Jornal do Commercio**, Rio de Janeiro, p. 4, 10 jul. 1891. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=364568\\_08&pasta=ano%20189&pesq=%22conhece%20o%20Sr.%20Oiticica%22&pagfis=4592](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=364568_08&pasta=ano%20189&pesq=%22conhece%20o%20Sr.%20Oiticica%22&pagfis=4592). Acesso em: 13 jul. 2021.

TIMANDRO. **O Libello do povo**. Lisboa: Typographia da Nação, 1868. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/518718>. Acesso em: 29 ago. 2019.



TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. The institutionalization of institutional theory. *In*: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. **Handbook of organization studies**. London: SAGE, 1996. p. 175-190.

TÓPICOS & notícias. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 4, 30 mar. 1927. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_03&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=30125](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_03&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=30125). Acesso em: 15 jul. 2021.

TOPIK, S. **A presença do Estado na economia política do Brasil de 1889 a 1930**. Tradução de Gunter Altmaim. Rio de Janeiro: Record, 1987.

TORELLI, L. S. **A defesa do café e a política cambial**: os interesses da elite paulista na primeira republica (1898-1920). 2004. 142 f. Dissertação (Mestrado em História Econômica) – Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2004. Disponível em: <http://www.repositorio.unicamp.br/handle/REPOSIP/286109>. Acesso em: 14 jul. 2021.

TRIBUNAL de Contas. **Jornal do Commercio**, Rio de Janeiro, p. 1, 22 out. 1899. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=364568\\_08&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=33809](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=364568_08&pasta=ano%20189&pesq=&pagfis=33809). Acesso em: 13 jul. 2021.

TRIBUNAL de Contas. **Jornal do Commercio**, Rio de Janeiro, p. 3, 26/27 abr. 1937. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/DocReader.aspx?bib=364568\\_12&pesq=%22registradas%20pelo%20tribunal%22&pasta=ano%20193&pagfis=48015](http://memoria.bn.br/DocReader/DocReader.aspx?bib=364568_12&pesq=%22registradas%20pelo%20tribunal%22&pasta=ano%20193&pagfis=48015). Acesso em: 18 jul. 2021.

TRINER, G. D. Banco Britânico no Brasil durante a Primeira República. **Locus**: Revista de História, Juiz de Fora, v. 20, n. 2, p. 1573-175, 2014. Disponível em: <https://periodicos.ufjf.br/index.php/locus/article/view/20778>. Acesso em: 15 jul. 2021.

TSOKAS, K. Sir Otto Niemeyer, the bankrupt state and the federal system. **Australian Journal of Political Science**, Melbourne, v. 30, n. 1, p. 18-38, 1995. DOI <https://doi.org/10.1080/00323269508402321>.

UEÓCKA, L. G. **A campanha civilista nas ruas**: uma análise de sua construção retórico-política. 2004. 283 f. Tese (Doutorado em História) – Faculdade de Ciências e Letras de Assis, Universidade Estadual Paulista, Assis, 2004. Disponível em: <http://hdl.handle.net/11449/103206>. Acesso em: 14 jul. 2021.

UM TROCA-TINTAS. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 4, 24 out. 1928. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_03&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=37079](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_03&pasta=ano%20192&pesq=&pagfis=37079). Acesso em: 15 jul. 2021.

UMA COMMISSÃO de sindicância no Thesouro. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 2, 3 mar. 1931. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=6088](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=6088). Acesso em: 15 jul. 2021.

UMA HISTÓRIA do passado regime. **A Razão**, Fortaleza, p. 6, 25 nov. 1931. Disponível em: <http://memoria.bn.br/DocReader/DocReader.aspx?bib=764450&pesq=%22PASSADO%20REGIME%22&pasta=ano%20193&pagfis=5656>. Acesso em: 15 jul. 2021.

UMA MISSÃO inglesa. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 4, 10 jan. 1931. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=5398](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=5398). Acesso em: 18 jul. 2021.

URUGUAI, Visconde do. **Ensaio sobre o direito administrativo**. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1862.

VAE responder pelo expediente do Ministério da Fazenda. **Correio da Manhã**, Rio de Janeiro, p. 2, 15 nov. 1933. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842\\_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=19275](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=089842_04&pasta=ano%20193&pesq=&pagfis=19275). Acesso em: 18 jul. 2021.

VALLADÃO, A. V. **Estudos sobre o Tribunal de Contas**. Rio de Janeiro. Tipografia Leuzinger, 1911.

VALORIZAÇÃO do café. **O Estado de São Paulo**, São Paulo, p. 1, 11 maio 1901. Disponível em: <https://acervo.estadao.com.br/pagina/#!/19020511-8565-nac-0001-999-1-not>. Acesso em: 14 jul. 2021.

VAMOS ter o Código de Contabilidade. **A Noite**, Rio de Janeiro, p. 1, 26 jul. 1915. Disponível em: [http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=348970\\_01&pasta=ano%20191&pesq=%22INDISCUTIDO%20VALOR%22&pagfis=6810](http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=348970_01&pasta=ano%20191&pesq=%22INDISCUTIDO%20VALOR%22&pagfis=6810). Acesso em: 14 jul. 2021.

VARGAS, G. **Getúlio Vargas: diário (1930-1936)**. São Paulo: Siciliano; Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1995a. v. 1.

VARGAS, G. **Getúlio Vargas: diário (1937-1942)**. São Paulo: Siciliano; Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1995b. v. 2.

VASCONCELOS, B. P. **Carta aos senhores eleitores da Província de Minas Geraes**. 2. ed. Rio de Janeiro: F. R. de Paiva, 1899.

VELLOZO, J. C. O. **Constituição e responsabilidade no Império do Brasil: embates parlamentares sobre a responsabilização dos ministros, magistrados e empregados públicos em geral (1826-1832)**. 2016. 360 f. Tese (Doutorado em História) – Programa de Pós-Graduação em História Social, Faculdade de Filosofia, Ciências e Letras, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. DOI <https://doi.org/10.11606/T.8.2017.tde-02052017-135824>. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8138/tde-02052017-135824/pt-br.php>. Acesso em: 12 jul. 2021.

VERSIANI, F. R. As longas raízes do protecionismo: 1930 e as relações entre indústria e governo. **Revista Economia**, Brasília, DF, v. 13, n. 3b, p. 867-895, set./dez. 2012. Disponível em: [http://www.anpec.org.br/revista/vol13/vol13n3bp867\\_895.pdf](http://www.anpec.org.br/revista/vol13/vol13n3bp867_895.pdf). Acesso em: 13 jul. 2021.

VIANNA, L. W. **Liberalismo e sindicato no Brasil**. 4. ed. Belo Horizonte: Editora UFMG, 1999.

VILLA, F. **Contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche ossia elementi di scienze econômico-amministrative applicati ala tenuta dei registri ed ala compilazionee revisione dei rendiconto**. Milano: L'Editore Librajo Angelo Monti, 1840.

VILLELA, A. A. **The political economy of money and banking in Imperial Brazil, 1850-1870**. Thesis (PhD) – London School of Economics and Political Science, London, 1999.

VILLELA, A. Tarifas de importação e câmbio na gênese da indústria brasileira, 1901-1928. **História Econômica & História de Empresas**, São Paulo, v. 3, n. 2, p. 27-46, 2000. DOI <https://doi.org/10.29182/hehe.v3i2.136>. Disponível em: <https://www.hehe.org.br/index.php/rabphe/article/view/136>. Acesso em: 17 jul. 2021.

VISCARDI, C. M. R. **O teatro das oligarquias: uma revisão da “política do café com leite”**. 2. ed. Belo Horizonte: Fino Traço, 2019.

VIVEIROS DE CASTRO, A. O. **Tratado de sciencia da administração e direito administrativo**. 3. ed. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos, 1914.

WAHRLICH, B. M. S. O Governo Provisório de 1930 e a Reforma Administrativa. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 9, n. 4, p. 5-68, 1975. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6017>. Acesso em: 18 jul. 2021.

WAHRLICH, B. M. S. **Reforma administrativa na era de Vargas**. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 1983.

WALKER, S. P. Accounting in History. **Accounting Historians Journal**, Lakewood Ranch, v. 32, n. 2, p. 233-259, Dec. 2005. Disponível em: [https://www.jstor.org/stable/40698575?seq=1#metadata\\_info\\_tab\\_contents](https://www.jstor.org/stable/40698575?seq=1#metadata_info_tab_contents). Acesso em: 12 jul. 2021.

WHITAKER, J. M. [Carta]. Destinatário: Getúlio Vargas. [S. l.], 4 mar. 1931. 2 f. Arquivo Getúlio Vargas. Centro de Pesquisa e Documentação de História Contemporânea do Brasil (CPDOC), Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro.

WILLIAMS, B.; WINES, G. The First ten years of Accounting History as an international refereed journal: 1996-2005. **Accounting History**, Melbourne, v. 11, n. 4, p. 419-445, Nov. 2006. DOI <https://doi.org/10.1177/1032373206068705>.

WIRTH, J. D. **O fiel da balança: Minas Gerais na federação brasileira, 1889-1930**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1982.

YAMEY, B. S. Introduction. *In*: LITTLETON, A. C.; YAMEY, B. S. **Studies in the history of accounting**. Homewood: Richard D. Irwin Inc, 1956. p. 1-13.

YAMEY, B. S. Scientific bookkeeping and the rise of capitalism. **The Economic History Review**, Glasgow, v. 1, n. 2-3, p. 99-113, 1949. DOI <https://doi.org/10.2307/2589824>.