

UNIVERSIDADE DO ALGARVE
UNIDADE DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS

UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE ECONOMIA E GESTÃO
MESTRADO EM CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS

A ORGANIZAÇÃO CONTABILÍSTICA
NUMA EMPRESA DA
INDÚSTRIA DE CONSERVAS DE PEIXE
ENTRE O FINAL DO SÉCULO XIX E
A PRIMEIRA METADE DO SÉCULO XX
O CASO JÚDICE FIALHO

ANA RITA SILVA DE SERRA FARIA

Dissertação para obtenção do grau de mestre em Ciências Económicas e
Empresariais sob a orientação do Prof. Doutor António Campos Pires Caiado

JANEIRO/2001

*«O desconhecimento do passado dificulta a
compreensão do presente e a prospecção do futuro»*

GONÇALVES DA SILVA

*A meus Pais,
À Isabel,
Ao Paulo.*

ÍNDICE

	<i>Págs.</i>
AGRADECIMENTOS	v
RESUMO	vi
ABSTRACT	vii
CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO II – A INDÚSTRIA DE CONSERVAS DE PEIXE EM PORTUGAL DE 1890 A 1950	
1. A importância da indústria de conservas de peixe na actividade económica	8
2. O estabelecimento da indústria e o seu desenvolvimento	8
3. A produção	13
3.1. Espécies trabalhadas e tipos de fabrico	13
3.2. Técnicas de fabrico	14
3.3. Produção	18
3.4. Matérias	20
4. O comércio	25
4.1. Formas de comercialização	25
4.2. Concorrência internacional	26
4.3. Evolução da exportação	27
4.4. Mercados	32
5. A organização do sector	32
6. O pessoal	37
6.1. Evolução e natureza da população operária	37
6.2. Contratos colectivos	39
6.3. Salários	39

CAPÍTULO III – A EMPRESA JÚDICE FIALHO ATÉ À PRIMEIRA METADE DO SÉCULO XX

1. Caracterização da empresa	43
2. Actividade piscatória	50
2.1. Armações de atum	50
2.2. Armações de sardinha	51
2.3. Barcos	54
3. Exploração agrícola e actividade imobiliária	55
4. A Produção	57
4.1. Produtos e formatos	57
4.2. Produção	59
4.3. Meios de produção e instalações	62
4.4. Consumos	63
4.5. Custos	66
5. A comercialização	68
5.1. Actividade conserveira	68
5.2. Exploração agrícola	69
6. O pessoal	70
6.1. Actividade conserveira	70
6.2. Actividade piscatória	73
7. As finanças	73

CAPÍTULO IV – O MODELO CONTABILÍSTICO EM PORTUGAL ENTRE O FINAL DO SÉCULO XIX E A PRIMEIRA METADE DO SÉCULO XX

1. Introdução	76
2. As contas	81
2.1. Classificação das contas	81
2.2. Âmbito e movimentação das contas	93

3. Os livros de escrituração	111
3.1. Disposições legais	111
3.2. Classificação dos livros	113
4. Sistemas de coordenação	116
4.1. O sistema clássico	117
4.2. O sistema centralizador – o sistema de Desarnaud de Lésignan	117
4.3. O sistema Diário-Razão	120
5. O Inventário e o Balanço	121
5.1. Noção e classificação	121
5.2. O livro de Inventário e Balanços	124
5.3. Organização dos Inventários e dos Balanços	124
6. A Contabilidade Industrial	132
6.1. Introdução	132
6.2. As contas industriais	135
6.3. Âmbito e movimentação das contas	137

CAPÍTULO V – A ORGANIZAÇÃO CONTABILÍSTICA DA EMPRESA JÚDICE FIALHO

1. O Arquivo da Júdice Fialho	150
2. Livros de escrituração	151
2.1. Livros obrigatórios ou selados	152
2.1.1. Inventário e Balanços	152
2.1.2. Diários	153
2.1.3. Razões	155
2.2. Livros facultativos ou auxiliares dos selados	155
2.2.1. Diário auxiliar	156
2.2.2. Razões auxiliares	157
2.2.3. Balancetes	158
3. Sistema de coordenação	158

4. Contas	159
4.1. Contas utilizadas	159
4.2. Articulação de contas	165
4.3. Âmbito e movimentação das contas	166
4.4. Análise de saldos	190
CAPÍTULO VI – CONCLUSÕES	192
BIBLIOGRAFIA	202
ANEXOS	
ANEXO I – QUADROS DA INDÚSTRIA DE CONSERVAS DE PEIXE	
ANEXO II – QUADROS DA EMPRESA JÚDICE FIALHO	
ANEXO III – O MODELO CONTABILÍSTICO EM PORTUGAL	
ANEXO IV – A ORGANIZAÇÃO CONTABILÍSTICA DA EMPRESA JÚDICE FIALHO	

AGRADECIMENTOS

À Direcção e ao Pessoal do Arquivo Histórico do Museu Municipal de Portimão, pelo apoio logístico e disponibilidade manifestados durante meses de análise da documentação da empresa Júdice Fialho.

À Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo da Universidade do Algarve, em especial ao Conselho Directivo, pela concessão de facilidades para a frequência do mestrado e para a elaboração da dissertação.

Ao Prof. Doutor António Campos Pires Caiado, pela permanente disponibilidade, pelo estímulo e pelas críticas tecidas na orientação da dissertação.

À minha família, pelo apoio e encorajamento dados ao longo da realização do trabalho.

RESUMO

Nos últimos anos, temos vindo a assistir ao reconhecimento da importância dos estudos históricos na disciplina de Contabilidade. A comprovar tal afirmação, está a criação de associações dedicadas ao estudo da História da Contabilidade, assim como o lançamento de diversas publicações, que têm por finalidade fomentar a divulgação da investigação nesta área.

A fase inicial da História da Contabilidade foi marcada por preocupações de ordem jurídica e literária, mas cedo os investigadores perceberam que era importante conhecer a evolução das práticas contabilísticas através do estudo de fontes primárias manuscritas, ou seja, dos livros de contas e dos documentos contabilísticos das antigas empresas. O reconhecimento de que estes representavam uma fonte privilegiada de informações comerciais, financeiras e até económicas, veio abrir novos campos de investigação científica para os historiadores da Contabilidade e da própria Economia.

Em Portugal não existem muitos estudos dedicados à História da Contabilidade. Deste modo, perante a disponibilidade de material contabilístico, relativo a uma grande empresa da indústria de conservas de peixe portuguesa - a Júdice Fialho - optámos pela sua análise com vista à elaboração da presente Dissertação. O principal objectivo desta, consiste em confrontar a organização contabilística da Empresa entre o final do século XIX e a primeira metade do século XX, com os modelos divulgados na literatura contabilística publicada no mesmo período.

De molde a podermos extrair das fontes estudadas o máximo de informação, em termos quantitativos e qualitativos, procedemos a uma análise de tipo contextualizado. Assim, enquadrámos a nossa investigação no ambiente económico, político e social da época, dando especial ênfase ao aspecto económico da indústria à qual pertence o tipo de operações contempladas nos livros estudados. Em seguida, descrevemos e analisámos as operações e as actividades registadas nos livros e as diferentes funções da Empresa (produção, comercialização, pessoal e finanças). Finalmente, perspectivámos as contas, os livros de contas e os diversos aspectos técnicos do modelo contabilístico utilizado pela Empresa, perante os esquemas teóricos dos autores de Contabilidade, previamente expostos, e procurámos encontrar uma explicação para as diferenças detectadas.

A investigação realizada revelou que, na ausência de um conjunto de regras e princípios de Contabilidade comuns a todas as empresas, a Júdice Fialho procurava adaptar, dentre a diversidade de soluções contabilísticas divulgadas na literatura da especialidade, a mais adequada às suas características e necessidades reais. Por outro lado, a análise contextualizada dos dados factuais e objectivos contidos nos livros de contas contribuiu para um mais amplo conhecimento da história da Empresa, assim como para um melhor esclarecimento da informação económica da época coincidente com o final do século XIX e a primeira metade do século XX.

PALAVRAS CHAVE: História da Contabilidade, organização contabilística, indústria de conservas de peixe, Portugal, final do século XIX e primeira metade do século XX, Júdice Fialho.

ABSTRACT

In recent years, we have come to appreciate the importance of historical studies carried out relating to the discipline of Accounting. Proof of this statement, is the number of bodies dedicated to the study of Accounting History, resulting in numerous publications, with the object of encouraging further studies into the history of this ancient discipline.

Initially, research into Accounting History focussed basically on legislation and literature, but soon researchers recognised that it was important to understand the evolution of accounting practices by studying manuscript primary sources; namely books of account and supporting documents of early business enterprises. The recognition that these accounting records represented a unique source of commercial, financial and even economic information, opened up new possibilities for scientific research by historians of Accounting and the Economy.

Few studies have been made of Accounting History in Portugal. Thus, given the availability, and access to, the accounting records of JÚDICE FIALHO, one of the most important companies in the Portuguese canned-fish industry, we decided to use this Company's records as a basis for this Thesis. The main objective of which is to compare the Company's accounting function during the period between the end of the 19th century to the first half of the 20th century, with the standards and models shown in the Portuguese accounting literature published at the time.

To extract the maximum information, both in terms of quality and quantity, from our detailed examination of the material available to us, we adopted an approach designed to provide answers to questions relating to the economic, political and social environment of the period mentioned in the preceding paragraph. We placed special emphasis on the economic aspect of the canned-fish industry and described, and analysed, the related business operations as reflected in the financial statements. This work involved an in-depth review of the accounting and ancillary records covering the functions of manufacturing, selling, personnel and finance. Finally, we compared the financial statements related accounting records, including the technical aspects of the accounting system used by the Company, with the information contained in studies/books published in respect of the period covered by our work and sought explanations for the differences detected.

From our study we concluded that, in the absence of a compilation of accounting principles and procedures available to all enterprises, the management of JÚDICE FIALHO sought to adopt, from within the varied material available at the time, those accounting techniques which were most relevant to their business operations and actual needs at that time in history. Furthermore, our detailed study revealed that the information contained in the Company's accounting records contributed not only to a substantially broader knowledge of the business and history of JÚDICE FIALHO, but also to the economic conditions which existed in the latter part of the 19th century and the first half of the 20th century.

KEY WORDS: Accounting History, Books of Account, Canned-fish industry, Portugal, late 19th century and first half of the 20th century, JÚDICE FIALHO.

CAPÍTULO I

INTRODUÇÃO

No presente trabalho pretendemos confrontar os modelos constantes da literatura contabilística com a organização da Contabilidade de uma empresa da indústria de conservas de peixe portuguesa, entre o final do século XIX e a primeira metade do século XX. Para o efeito, analisaremos a documentação da empresa Júdice Fialho.

O tema escolhido faz parte da área de estudos da História da Contabilidade. Durante o século XX, sobretudo na sua segunda metade, assistiu-se, a nível mundial, a um considerável desenvolvimento desta área, que se traduziu na criação de associações e no lançamento de publicações periódicas (*Accounting, Business & Financial History, Accounting Historians Journal, Accounting History, etc.*), que têm por finalidade contribuir para a divulgação da História da Contabilidade e despertar a comunidade académica, e outros investigadores, para a necessidade de pesquisa nesta área.

A constituição e o funcionamento de institutos e academias de História ou de Historiadores de Contabilidade, em países como a Inglaterra, a França, o Japão, os E.U.A., a Bélgica e a Itália, são uma prova incontestável do desenvolvimento dos estudos históricos de Contabilidade a nível mundial¹. A nível nacional, foi criado, em 1995, o Centro de Estudos de História da Contabilidade, da Associação Portuguesa dos Técnicos de Contabilidade (APOTEC) que se dedica, essencialmente, ao Estudo da História da Contabilidade em Portugal.

Apesar do esforço pioneiro daquele Centro, esta área não tem merecido a devida atenção por parte dos investigadores e académicos portugueses. A escassez de publicações e de artigos divulgados em revistas da especialidade constitui um reflexo da falta de iniciativa e de disponibilidade para investigar as matérias históricas da Contabilidade.

A História da Contabilidade não se reduz à história literária ou legislativa. A par da bibliografia e da legislação, é imprescindível conhecer as práticas e os procedimentos adoptados pelos antigos contabilistas e a organização contabilística em vigor nas empresas de antanho.

¹ Prova incontestável desse desenvolvimento são também os oito Congressos Mundiais de Historiadores de Contabilidade realizados desde 1970. O último teve lugar em Madrid, de 19 a 21 de Julho de 2000.

Os registos contabilísticos de outrora constituem uma abundante mina de informações comerciais e financeiras, um insubstituível repositório de dados objectivos e factuais respeitantes ao passado. São, portanto, reconhecidos não só como uma importante fonte para o estudo da História da Contabilidade mas também da História Económica, na medida em que fornecem alicerces sólidos à investigação científica das conjunturas económicas do passado.

Em diversos países, sobretudo da Europa, surgiram a par dos estudos acerca da História da Contabilidade, livros reproduzindo e analisando as escritas comerciais dos séculos passados. Todavia, em Portugal, o material histórico até agora recolhido é praticamente insignificante, apesar da rica e abundante documentação certamente existente em arquivos municipais, empresariais, familiares, etc..

A atractividade deste tema, ainda pouco explorado, a escassez de estudos publicados em Portugal sobre o assunto e a disponibilidade de material para análise, respeitante a uma empresa pertencente a um sector de reputada importância económica, constituem os principais motivos para a elaboração deste trabalho.

O material objecto da nossa análise é constituído pelo arquivo contabilístico de uma das maiores e mais importantes empresas a nível nacional – a Júdice Fialho. Pelas mãos do seu fundador, João António Judice Fialho, iniciou a sua actividade na indústria de pescas e na indústria de conservas de peixe, estendendo-a progressivamente à exploração agrícola e ao sector imobiliário. A sua actividade principal, a produção de conservas de peixe, repartia-se por várias fábricas, concentradas predominantemente no Barlavento Algarvio (Portimão, Ferragudo e Lagos), embora existissem igualmente unidades fabris em Olhão, Matosinhos, Sines, Peniche e Funchal.

A escrita da Empresa, bem como o material e documentação relacionados com a mesma, encontram-se depositados no Arquivo Histórico do Museu Municipal de Portimão. Neste trabalho procuraremos analisar aquela massa documental, que inclui registos datados de 1904 e até mesmo documentos do último quartel do séc XIX, de que são exemplo os cheques, as letras de câmbio e as escrituras comerciais.

Uma vez que a Empresa não constituía uma ilha isolada, influenciando e recebendo influências do meio envolvente, procuraremos enquadrar as informações contidas nos livros, no ambiente económico, político e social da época em que se inserem, de molde a esclarecer as decisões/medidas de política empresarial então tomadas.

As variáveis ambientais, de cariz económico, político, social e tecnológico, susceptíveis de terem influenciado, durante o período compreendido entre a última década do século XIX e a primeira metade do século XX, as decisões estratégicas da Empresa, serão abordadas no Capítulo II, onde se procede à análise da indústria de conservas de peixe.

Começaremos por referir a importância daquela indústria na actividade económica, o seu estabelecimento em Portugal e a sua expansão, prosseguindo com a análise das características gerais da produção e do comércio, assim como da sua evolução. Será também feita uma abordagem à organização do sector, o primeiro da indústria portuguesa a ser submetido a uma disciplina corporativa, antes mesmo de terem sido proclamadas as linhas mestras do corporativismo económico. As condições gerais do trabalho, a evolução e natureza da população operária, os salários e os contratos colectivos de trabalho serão igualmente objecto de estudo do mesmo capítulo.

O Capítulo III é dedicado à empresa Júdice Fialho. Considerando que a organização contabilística de cada empresa deve atender às suas características particulares (industriais, comerciais, financeiras ...), pareceu-nos importante não só dar a conhecer, com pormenor, as actividades económicas e as produções a que se dedicava a empresa Júdice Fialho, os recursos de que dispunha, os mercados onde actuava, os investimentos que fazia, a sua forma de financiamento, etc., mas também realçar a dimensão e a importância deste empreendimento na economia local, regional e nacional.

No Capítulo IV faremos uma incursão pela literatura contabilística publicada entre o final do século XIX e a primeira metade do século XX, por forma a identificar o modelo contabilístico existente na altura.

Até à década de trinta, época em que se verifica uma ruptura nas práticas e técnicas dominantes², a generalidade daquelas obras caracteriza-se por uma natureza algo empírica e pela ausência de sistematizações e de rigor conceptual. A abordagem contabilística é essencialmente técnica, sendo o ênfase colocado na execução contabilística.

Tendo presente o objectivo da nossa investigação e o conteúdo das referidas obras, daremos lugar de relevo aos aspectos de interesse para a aplicação prática, como sejam a classificação e movimentação das contas, os livros utilizados, as formas de os escriturar e coordenar e a valorização dos elementos patrimoniais. Analisaremos, ainda, a forma como os diferentes autores abordam a Contabilidade Industrial, nomeadamente o papel que lhe reservam na organização contabilística, as contas que destinam ao registo das operações industriais e ao apuramento do custo dos produtos³.

Com base na investigação realizada sobre o espólio contabilístico da Júdice Fialho, apresentaremos, no Capítulo V, a aplicação da contabilidade naquela empresa. Nesse sentido, faremos referência aos livros de contas utilizados (principais e auxiliares), às formalidades legais a que foram sujeitos e à sua forma de arrumação e coordenação. Enumeraremos, ainda, os documentos contabilísticos que restam no Arquivo Júdice Fialho. Debruçar-nos-emos, depois, sobre a identificação das contas utilizadas pela Empresa, tendo como suporte a análise dos livros específicos de contabilidade. Neste ponto, e porque se trata de uma empresa transformadora, atentaremos na organização contabilística adoptada, estudando o modo de ligação da Contabilidade Externa ou Comercial com a Contabilidade Interna ou Industrial. Em seguida, analisaremos cada uma das contas, indicando, para aquelas que seja possível, o seu fim, os casos em que é debitada e creditada, as contas que geralmente jogam com ela, a natureza e a significação do seu saldo.

No nosso estudo deparámo-nos com algumas dificuldades, nomeadamente, a escassez de fontes bibliográficas nacionais, dado já se encontrarem há muito esgotadas as suas

² A obra “Lições de Contabilidade Geral” de Jaime Lopes Amorim, publicada em 1929, constitui o principal marco dessa revolução.

³ Por restrições temporais e de organização do trabalho, vimo-nos forçados a excluir da nossa análise os procedimentos de relevação contabilística recomendados para as empresas agrícolas e de prestação de serviços, como a pesca.

últimas edições, e a impossibilidade de acesso a determinados elementos de natureza estatística na posse de entidades públicas e privadas (Instituto Nacional de Estatística, Doca Pesca - Portos e Lotas, S.A., Instituto Português de Conservas de Peixe, ...) devido à sua confidencialidade ou ao desconhecimento do seu paradeiro.

Por outro lado, a indisponibilidade, no Arquivo Júdice Fialho, de alguns registos contabilísticos, possivelmente destruídos pelo incêndio que atingiu, na década de oitenta, o escritório da empresa, impediu-nos de realizar uma análise mais aprofundada.

No decurso da longa investigação efectuada sobre o referido espólio, deparámo-nos com diversas questões que gostaríamos de ter esclarecido junto de um antigo contabilista da Empresa, que, infelizmente, faleceu entretanto. Todavia, tivemos oportunidade de entrevistar um dos netos de João António Júdice Fialho – D. António de Sousa Coutinho – hoje com mais de 90 anos, que exerceu o cargo de administrador posteriormente a 1950 e que fez o obséquio de clarificar algumas dúvidas de âmbito mais vasto concernentes à actividade da Empresa.

Esperamos que a presente dissertação, baseada na análise de documentos concretos, contribua para um melhor conhecimento da História da Contabilidade em Portugal, assim como para uma melhor interpretação e compreensão da História Económica do nosso país.

CAPÍTULO II

**A INDÚSTRIA DE CONSERVAS
DE PEIXE
EM PORTUGAL
DE 1890 A 1950**

1. A importância da indústria de conservas de peixe na actividade económica

Durante o período compreendido entre 1890 e 1950, a indústria de conservas de peixe desempenhou um papel fundamental no quadro da economia portuguesa. A quantidade e o valor das suas exportações, só ultrapassadas pelos vinhos e aguardentes e pela cortiça, atribuíram-lhe uma posição de destaque no conjunto da exportação nacional e o primeiro lugar (em valor) na exportação de substâncias alimentícias.

Em 1890, quando a indústria de conservas de peixe portuguesa ainda se podia considerar na fase adolescente, os seus produtos representavam já 4,5% do valor total das exportações, para cerca de três décadas depois, mais precisamente, em 1918 e 1923, atingirem, respectivamente, 26,5% e 30% daquele valor. Durante a II Guerra Mundial, as exportações de conservas de peixe constituíram cerca de 6,2% das quantidades e quase 18% do valor total das exportações portuguesas.

A importância económica da indústria em causa é ainda acrescida se considerarmos que a mesma se assumia como suporte fundamental de indústrias subsidiárias e derivadas. As indústrias subsidiárias, necessárias à sua existência, compreendiam, entre outras, a indústria da pesca, da latoaria (fabricação de lata vazia), serralharia e cutelaria, da caixotaria, da litografia e estampagem da folha de Flandres, da produção e refinação de azeites e óleos, da fabricação de grelhas, da fabricação de chaves e pregos, etc. As indústrias derivadas compreendiam a de extracção de subprodutos, como o óleo e a farinha de peixe e a de utilização dos desperdícios de folha.

2. O estabelecimento da indústria e o seu desenvolvimento

A introdução da indústria de conservas de peixe em Portugal ocorreu quarenta e um anos após a adopção da técnica de conservação do peixe pela esterilização⁴. A primeira fábrica

⁴ Segundo Pinto Barbosa, «a abundância de peixe e a sua qualidade, a extensão da linha da costa e a tradicional inclinação para as artes de pesca, por um lado, a simplicidade da técnica e o diminuto capital a inverter, por outro, criaram, entre nós, condições favoráveis ao estabelecimento da indústria de conservas de peixe» (*Sobre a Indústria de Conservas em Portugal*, p. 18).

de conservas foi instalada em Vila Real de Santo António, em 1865, e dedicava-se à produção de conservas de atum em azeite. Em 1879 já ali se encontrava uma outra, a fábrica “Santa Maria”, de Parodi & Roldan, também de conservas de atum, e em 1880 abriu a terceira, a fábrica “San Francisco”, de Francisco Tenório.

Contudo, a primeira unidade dedicada à produção de conservas de sardinha – que haviam de dar fama a Portugal – só foi instalada em Setúbal, a 16 de Novembro de 1880. Deveu-se à iniciativa de um industrial francês, atraído pela abundância de sardinha na costa portuguesa, na altura em que as costas da Bretanha atravessavam um extenso período de escassez de sardinha, que durava havia oito anos.

A indústria de conservas de peixe prosperou rapidamente e a instalação de fábricas em todos os centros de pesca foi vertiginosa⁵. O número de unidades que era de dezoito em 1884, passou a sessenta e seis em 1886 e a setenta e seis em 1896⁶. Conquanto, em 1890, o parque fabril tivesse baixado até às cinquenta e quatro unidades, em virtude do ressurgimento da concorrência francesa, em 1912 o número de estabelecimentos existentes em Portugal continental era de cento e dezasseis.

Das cinquenta e quatro fábricas existentes em 1890, catorze localizavam-se no Algarve e tinham a seguinte distribuição: Lagos-4, Vila Real-5, Olhão-1, Faro-2, Armação de Pera-1 e Carvoeiro-1⁷. As catorze unidades aumentaram para trinta e três em 1907 e baixaram para vinte e nove em 1908, localizadas nos seguintes centros: Lagos-10, Portimão-3⁸, Albufeira-1, Faro-2, Olhão-7, Vila Real-6⁹.

⁵ Dada a delicadeza da matéria prima utilizada, a localização das fábricas era determinada pela pesca, razão pela qual as fábricas eram instaladas no Litoral, junto aos centros piscatórios.

⁶ Instituto Português de Conservas de Peixe, *Conservas de Peixe de Portugal-Livro de Receitas*, p. 4.

⁷ Carminda Cavaco, *O Algarve Oriental 2 – As Vilas, o Campo e o Mar*, p. 295.

⁸ Algumas das fábricas de Portimão localizavam-se na margem esquerda do Rio Arade, desenvolvendo subúrbios industriais na Mexilhoeira da Carregação, Parchal e Ferragudo, administrativamente do Concelho de Lagoa.

⁹ Tomás Cabreira, *O Algarve Económico*, pp. 158/9.

A guerra de 1914 impulsionou a expansão da indústria portuguesa, que era já a principal produtora mundial de conservas de peixe, «não só pelo aumento do consumo, mas ainda pela promulgação de medidas restritivas da exportação de conservas, em alguns países produtores»¹⁰. Criaram-se novas fábricas mas também infra-estruturas de apoio como cais, litografias, serralharias, secções de lata vazia, etc..

No entanto, o acréscimo da produção fez-se em detrimento da qualidade. Muitas das fábricas montadas durante a guerra, para satisfazer as condições anormais de procura, não dispunham de requisitos que lhes permitissem viver finda esta. «O seu capital era mínimo, as técnicas de produção eram praticamente manuais e de baixa produtividade, as instalações deficientes e pouco higiénicas, a exploração da mão-de-obra intensiva, resultando estas empresas, muitas das vezes, do voluntarismo de antigos operários que se associavam (geralmente soldadores), e assim tentavam aproveitar ao máximo as condições do momento»¹¹.

O incremento que a guerra deu à indústria, reflectiu-se no aumento do número de fábricas que, em 1917, havia subido para cento e oitenta e oito. No Algarve existiam oitenta unidades, assim distribuídas: Albufeira-2, Faro-2, Loulé-3, Tavira-2, Silves-1, Lagos-13, Portimão-15, Olhão-34, Vila Real de Santo António-8¹².

Em 1923 ainda se estabeleceram novas fábricas, mercê da abundância de sardinha na costa portuguesa. No entanto, foi em 1924 que se atingiu o maior número de fábricas de conservas de peixe em molhos jamais registado em Portugal: 400. Nesse mesmo ano, teve início a primeira grande crise da indústria conserveira portuguesa.

A escassez de peixe que se fez sentir em 1925, especialmente no Algarve, aliada a outros factores, como «a falta de educação industrial, o reduzido potencial financeiro das empresas, a ausência de preparação comercial de grande parte dos exportadores que a

¹⁰ António Manuel Pinto Barbosa, *op. cit.*, p. 20.

¹¹ José M. Lopes Cordeiro, *A Indústria Conserveira em Matosinhos*, pp. 27/8.

¹² Duarte Abecassis, *Estudo Geral Económico e Técnico dos Portos do Algarve*, p. 22.

guerra improvisara, a queda dos preços nos mercados externos e as onerosas condições para a obtenção de crédito»¹³, contribuíram para o agravar da crise.

Em 1934 encontravam-se registadas no Consórcio Português de Conservas de Sardinha apenas 206 fábricas. Entre 1934 e 1939, a média de fábricas, nos principais centros conserveiros do país - Setúbal, Matosinhos e Portimão - foi de 51, 24 e 19, respectivamente.

A industrialização gerou estruturas industriais muito diversas. Não obstante, predominavam as empresas de média dimensão, com um capital social inferior a 500 contos¹⁴, o que constituía uma característica da pulverização da indústria. A estrutura industrial de determinados centros (como Olhão), caracterizava-se pela existência de fábricas grandes e muito pequenas, com uma forte dependência em relação a outros centros, onde se localizavam as sedes. Paralelamente, constatava-se em alguns centros, sobretudo do Barlavento do Algarve, a afirmação de importantes monopólios de múltiplas fábricas (como é o caso de Júdice Fialho, em Portimão e Delory, em Lagos).

Com a política de condicionamento industrial, cuja legislação entrou em vigor no final da década de trinta¹⁵, o Estado procurou estimular o desenvolvimento da indústria, proibindo a constituição de novas empresas (pela recusa de alvarás), assim como a alteração das instalações das unidades existentes e a substituição dos equipamentos, sem a sua prévia autorização.

¹³ António Manuel Pinto Barbosa, *op. cit.*, p. 21.

¹⁴ José M. Lopes Cordeiro, *op. cit.*, p. 35.

¹⁵ O condicionamento industrial do sector conserveiro foi instituído antes do término dos anos vinte, através do Decreto-Lei n.º 15.489, de 18-05-1928, que continha as disposições de regulamentação e protecção da indústria de conservas de peixe, apesar de, como regime industrial geral, o condicionamento ter sido surgido somente em 1931, por via do Decreto-Lei n.º 19.354, de 03-01-1931, criando-se, assim, um sistema de licenciamento aplicável a todas as indústrias. A Lei n.º 1.956, de 17-5-1937, veio consagrar a sua perenidade, instituindo, em termos globais, as bases deste regime, regime que se manteve, embora com objectivos diferentes, pela Lei n.º 2005, de 14-3-1945, conhecida como Lei de Fomento e Reorganização Industrial.

Ao impedir o apetrechamento e a modernização de muitas empresas, o Estado impossibilitou a concorrência com base na eficiência e na redução dos custos de produção, impedindo-as de aumentar a sua competitividade face às congéneres estrangeiras¹⁶.

Nas vésperas da II Guerra Mundial, o sector defrontava-se novamente com uma angustiada crise, motivada pela ausência de sardinha em alguns pontos do país e pela dificuldade em colocar os produtos nos mercados estrangeiros a preços remuneradores.

O desenvolvimento da indústria da salga, originado na adopção de novos processos de fabrico, foi quase simultâneo ao da indústria de conservas em azeite ou molhos¹⁷. Atraídos pela abundância de sardinha na costa portuguesa, industriais italianos introduziram em Portugal os processos de *anchovagem* da sardinha e do biqueirão, enquanto os espanhóis foram responsáveis pela introdução do peixe prensado.

Em 1890, ano em que se contavam cinquenta e quatro armazéns de salga no Algarve¹⁸, foi montada em Lagos, pela família Novack, a primeira *estiva*¹⁹ de sardinha, que utilizava o sistema de *anchovagem*. Na mesma altura, Luigi Pistone abriu, em Setúbal, uma outra *estiva*. Seguiram-se os industriais gregos, como Papaleonardos e os portugueses, sendo o exemplo mais flagrante o de Júdice Fialho.

Em 1922 registou-se o número mais elevado de salgas em Portugal: 150.

De acordo com a Estatística Industrial do INE, entre 1941 e 1950 laboraram, em média, no Continente, cento e setenta fábricas de conservas em azeite ou molhos e sessenta e três salgas. O centro com maior número de fábricas de conserva em azeite ou molhos foi Matosinhos com quarenta e seis, seguido dos seguintes centros: Setúbal-43, Olhão-27, Portimão-19, Lisboa-10, V.R.S.A.-10, Lagos-9, Peniche-6. O centro com maior número de

¹⁶ Não obstante, o número de fábricas manteve-se em número excessivo, permanecendo a indústria extremamente pulverizada.

¹⁷ A indústria da salga era uma indústria de tradição muito antiga.

¹⁸ Carminda Cavaco, *op. cit.*, p. 307.

¹⁹ Local onde se procedia à extracção da gordura do peixe, por meio de esmagamento ou prensa.

salgas foi Olhão, onde laboraram vinte e três unidades, seguido de Matosinhos-18, Vila Real de Santo António-10, Lisboa-6, Setúbal-2, Lagos-2, Peniche-1 e Portimão-1.

Na cidade de Portimão encontravam-se em actividade, em 1941, dezanove fábricas de azeite ou molhos e duas salgas. Daquelas, duas pertenciam à firma Feu Hermanos Responsabilidade Limitada e três à firma Júdice Fialho & C.^{a20}. Entre 1933 e 1947, estas duas firmas controlaram oligopolisticamente a produção, chegando a produzir 49% do total do centro.

3. A produção

3.1. Espécies trabalhadas e tipos de fabrico

Na produção de conservas empregavam-se várias espécies de peixe sendo as mais vulgares a sardinha e o atum. Além destas, empregavam-se espécies similares da sardinha, que compreendiam o biqueirão, o carapau ou chicharro, a boga, a cavala e a espadilha, e espécies similares do atum, que compreendiam o atuarro, a cachorreta, a albacora, o bonito, a melva e o sarrajão. Sob a designação de conservas de peixe enquadravam-se, ainda, as conservas de moluscos e crustáceos.

Apesar da importância das conservas de sardinha, muito apreciadas no estrangeiro, merecem destaque as conservas de anchova, preparadas com biqueirão, pela extraordinária expansão que registaram nos anos quarenta. Este produto, ao ser fabricado durante o período de defeso, permitia solucionar, em parte, o problema da ocupação da mão de obra durante aquele período.

²⁰ As restantes fábricas pertenciam às seguintes firmas: António Campos Amaral; Bivar e Companhia, Lda.; Boavista, Lda.; Empresa de Conservas Atlântica, Lda.; Empresa Fabril de Conservas, Lda.; Etablissements F. Delory; Fábrica de Conservas Liberdade, Lda.; Facho, Lda.; Nova Sociedade de Conserva, Lda.; Portugália Industrial, Lda.; Severo Ramos Lda.; Sociedade Comercial Algarve, Lda.; Sociedade Peninsular de Importação/Exportação, Lda. e União Industrial, Lda. As duas salgas pertenciam às firmas Manuel do Ó e Martins Pereira, Lda.

A sardinha e similares, eram confeccionados em azeite ou molhos, em salmoura, *anchovados* e em filetes, estendidos ou enrolados²¹. O atum e similares eram conservados em azeite ou molhos e em salmoura. Os moluscos e crustáceos eram confeccionados em azeite ou molhos.

O peixe em salmoura era conservado num molho de sal, em barris ou em latas. Podia ser de dois tipos, em salmoura simples ou *anchovado*, sendo neste último caso submetido ao processo de *anchovagem*.

A confecção em azeite ou molhos empregava azeite de oliveira, ou uma combinação de azeite e óleo de amendoim, ou sumo de tomate. Ao azeite podiam ser adicionados pickles, especiarias e limão para lhe dar realce. A sardinha de caldeirada ou de escabeche levava no tempero cebola, cenoura, tomate e salsa.

Nesta indústria obtinham-se os seguintes subprodutos: óleos e farinhas de peixe, extraídos das partes do peixe não aproveitáveis para conservas; resíduos, empregues no enriquecimento de terrenos pobres e desperdícios de folha, utilizados para extracção do estanho e aproveitamento do ferro.

3.2. Técnicas de fabrico

a) Conserva de sardinha

Chegada à fábrica, a sardinha era espalhada em mesas de mármore, chamadas mesas de *descabeço*, onde mulheres com longa prática lhe retiravam a cabeça e as vísceras.

Em seguida, a sardinha era colocada em *pios* onde era sujeita a um banho de salmoura, por forma a adquirir paladar e enrijar. O tempo de permanência na *moura* era determinado pela qualidade do peixe e pela concentração salina.

²¹ Só na década de quarenta surgiram estes dois últimos tipos de fabrico.

Retirada a sardinha dos pios, era conduzida para as *mesas de engrelhar*, sendo disposta em *grelhas* de arame estanhado, que eram depois submetidas a uma ligeira lavagem. Caso a conserva a fabricar fosse “sem pele e sem espinha”, procedia-se nesta fase à remoção da espinha, facilitada pela imersão na salmoura.

As *grelhas* eram então colocadas nos *carros* de cozer peixe, por sua vez inseridos em estufas onde o peixe era cozido pelo vapor²². Terminado o tempo de cozedura, os *carros de peixe* eram conduzidos pelo fogueiro ou seu ajudante para as *mesas de enlatar*.

A fase do *enlatamento*, executada pelo pessoal feminino, consistia na introdução da sardinha nas respectivas latas, depois de cortada nas dimensões convenientes. Caso a fabricação fosse “sem pele e sem espinha” era nesta altura que se retirava a pele. Se a fabricação fosse “sem espinha”, a mesma era retirada nesta fase e não anteriormente.

Seguia-se o enchimento das latas por meio de *máquinas de azeitar*, que iam debitando azeite de oliveira, na quantidade certa, nas latas que passavam em cadeia. Antes da existência destas máquinas, a operação era realizada por uma operária especializada, que agarrava nas latas de uma pilha, tantas quanto coubessem na sua mão direita, as mergulhava com segurança no depósito de azeite e as retirava rapidamente²³.

As latas eram depois conduzidas para as *cravadeiras automáticas*²⁴ sendo-lhes colocados os tampos²⁵ e fechadas hermeticamente. Uma vez cravadas eram observadas por forma a detectar deficiências, sendo as boas colocadas em cestos de arame e sujeitas a esterilização pelo vapor em *autoclaves*²⁶.

²² Nos tempos primitivos da indústria, o sistema de cozedura adoptado consistia na imersão do peixe em água fervente. Esse sistema foi completamente abandonado por volta de 1890, com a introdução de aparelhos de cozer pelo vapor.

²³ Este processo apresentava como desvantagem, o risco de introdução de substâncias indesejáveis na conserva, devido ao contacto do azeite com a ilustração das latas, pelo que foi completamente proibido.

²⁴ Anteriormente, no fecho das latas cheias, empregava-se solda, aplicada manualmente pelos soldadores. Até mesmo os mais hábeis não soldavam mais de 70 latas por hora.

²⁵ Os *tampos de cheio* levavam sempre uma anilha de borracha por forma a proporcionar a completa vedação da lata.

²⁶ Os autoclaves para a esterilização começaram a ser empregues a partir de 1883 e vieram substituir o banho maria.

Retiradas dos *autoclaves* pelo fogueiro e seu ajudante seguiam então para máquinas especiais, onde eram lavadas e secas, simultaneamente. Uma vez examinadas as latas, as boas eram encaixotadas e as mal cravadas eram abertas, sendo o peixe mudado de lata.

O processo de fabrico das conservas de sardinha compreendia as seguintes fases: preparação (descabeçamento), engrelhamento, cozedura, enlatamento, cravação, esterilização e limpeza²⁷.

b) Conserva de atum

Chegado o atum à fábrica, eram-lhe retirados, à mão, cabeça, tripas e bucho, sendo de seguida atirado para *pios* ou *celhas* de água doce para dessantrar.

O peixe era então cortado às postas, que eram depois atiradas para o *pio* de água doce, para sangrar novamente. A cor do atum em conserva, *branco* ou *vermelho*, dependia não só da espécie mas também do tempo em que as postas estivessem a dessantrar.

Em seguida, as postas eram retiradas dos *pios* e colocadas em tabuleiros, sendo estes transportados para os *tanques de cozedura*, onde iriam cozer numa moura preparada por um *mestre*. Nessa moura o peixe perderia a gordura, que era deitada para o esgoto.

Uma vez cozidas, as postas eram lavadas em água fria e postas a secar, em tabuleiros, cerca de um dia. Após a seca, o peixe era limpo de pele, espinhas e *sangalho*²⁸.

Procedia-se então ao *enlatamento*, sendo o corte do peixe manual ou mecânico. As latas eram depois empilhadas e conduzidas para o *azeitamento*.

²⁷ O tempo exigido por estas operações rondava as vinte horas.

²⁸ Parte escura das postas junto à espinha.

As restantes operações eram comuns às operações realizadas no fabrico de conservas de sardinha e espécies similares.

c) Conserva de biqueirão

c1) anchovado

Neste processo, o peixe era *acamado* em barris ou em latas de folha de Flandres, onde permanecia cerca de um ano, ano e meio, sujeito a uma *prensagem* lenta, através de cargas de pedra e regado com salmoura. À medida que a pressão exercida libertava espaço, este era preenchido por novas camadas de peixe e sal.

c2) em filetes

Neste tipo de fabrico só podia utilizar-se peixe em perfeito estado de *anchovagem*, isto é, peixe que tivesse atingido uma completa maturação. Com o auxílio de uma tesoura, dividia-se o peixe ao meio e utilizando uma esponja retirava-se-lhe a pele e a espinha. As duas metades eram aparadas em filetes que eram então colocados nas latas, estendidos ou enrolados, com ou sem alcaparras, sendo estas repletas de azeite e depois fechadas.

d) Pasta de anchova

O processo de produção da pasta de anchova tinha início com a lavagem dos desperdícios numa salmoura de 8%. Depois de bem escorridos, eram acondicionados em camadas, em latas ou em barris pequenos, e cobertos, preferencialmente com azeite ou com uma salmoura de 20%. As latas ou barris eram então fechados para evitar o contacto com o ar. Para fazer a pasta, adicionava-se aos desperdícios, ligeiramente secos, 3% de azeite e procedia-se à sua moagem. Esta pasta era depois acondicionada em latas, que se cobriam com azeite e se fechavam.

À pasta era adicionado, no dia da aplicação, o molho, preparado com azeite, vinagre, pimenta, cravinho, louro e alho. A pasta e o molho eram então levados à *misturadora*, seguindo-se o enchimento dos tubos²⁹.

3.3. Produção

Dada a inexistência de estatísticas oficiais até 1937, os dados relativos à produção de conservas de peixe são escassos e encontram-se dispersos na literatura. A sua leitura revela que, em 1900, a produção de conservas de sardinha ascendia já a 9.600 toneladas, para cerca de seis anos depois atingir as 17.000. Para esse aumento contribuiu a ausência de sardinha na costa francesa, entre 1902 e 1908. A partir de 1926, a produção conserveira desceu significativamente: à escassez dos cardumes seguiram-se a retracção económica dos países importadores e a apatia dos mercados³⁰. No quinquénio 1934-38, a produção de conservas de sardinha foi, em média, de 40.000 toneladas.

A evolução da produção de conservas de peixe, entre 1937 e 1950, encontra-se expressa no quadro I.1 do Anexo I.

Em plena guerra, mais precisamente nos anos de 1940 e 1942, a produção das 212 e 239 fábricas em actividade ultrapassou as 50.000 toneladas, o que não acontecia desde 1937. Em 1941, apesar de se encontrarem em laboração mais nove fábricas do que em 1940, a produção não passou das 49.500 toneladas. As fracas capturas registadas nesse ano estão na origem do decréscimo na produção e justificam que dezanove fábricas tenham permanecido inactivas.

Entre 1942 e 1946, a produção caiu 37%. Nos anos de 1942 e de 1944, o número de unidades em actividade foi de duzentas e trinta e nove, mas em 1942 encontravam-se inactivas doze fábricas e em 1944 apenas três, o que leva a concluir que algumas delas encerraram.

²⁹ Arquivo Júdice Fialho, caixa 431, pasta 7, documento 5.824.

³⁰ Carminda Cavaco, *op. cit.*, p. 302.

Embora a indústria tenha recuperado em 1947, os anos de 1948-49, sobretudo o último, foram anos de fraca produção, causada pela grande escassez de peixe (sardinha) e consequente elevação do seu preço. Em 1949, apenas duzentas e catorze unidades produziram, mantendo-se inactivas vinte e oito, localizadas principalmente nos grandes centros produtores como Matosinhos (onze contra uma no ano anterior) e Olhão (dez contra uma no ano anterior).

Em 1950, a recuperação na captura da sardinha e a tensão existente a nível internacional causada pela ameaça de novo conflito, reflectiram-se não só no aumento da produção, que se aproximou das 40.000 toneladas, mas também no número de fábricas existentes: mais oito. Inactivas mantiveram-se vinte e oito unidades, dez delas ainda em Olhão, seguindo-se Matosinhos, Lisboa e Setúbal com quatro.

Relativamente à distribuição por centro, em 1915, 92,5% do total da produção tinha origem nos centros do Algarve e Setúbal, contribuindo o primeiro com 55% e o segundo com 37,5%. Matosinhos produzia apenas 1,4% do total³¹. No entanto, no após-guerra, a indústria conserveira veio a desenvolver-se rapidamente neste centro.

Entre 1940 e 1950, 37% da quantidade de conservas de sardinha produzida no território nacional era proveniente de Matosinhos, 35% dos centros do Algarve (onde se destacam Olhão e Portimão com produções na ordem dos 15% e 12%, respectivamente), 21% de Setúbal, 4% de Lisboa e 3% de Peniche.

A capacidade teórica de produção da indústria³² rondava, por volta de 1950, os seis milhões de caixas, sendo o fabrico efectivo da indústria não mais que dois milhões.

³¹ José M. Lopes Cordeiro, *op. cit.*, p. 28.

³² Os primeiros cálculos de capacidade de produção começaram a ser realizados no início da década de trinta com base em elementos como cofres, cravadeiras, estufas, área coberta e descoberta, etc.

3.4. Matérias

Segundo Pinto Barbosa, na produção de conservas de peixe empregavam-se os seguintes tipos de matérias primas:

- orgânicas: peixe, azeite e óleo;
- inorgânicas: sal, folha de Flandres, chumbo e estanho³³.

O peixe era, na sua maioria, pescado por pescadores nacionais, em águas nacionais. A espécie mais utilizada, a sardinha, provinha das armações, dos cercos americanos³⁴ e das traineiras³⁵; o atum era produto das armações algarvias ou importado de Espanha e das Canárias, onde era pescado por italianos e espanhóis.

As armações ou aparelhos de rede envolvente fixos eram aparelhos de pesca costeira que constavam de um certo número de redes com malhas de diversos tamanhos, estabelecidas permanentemente dentro de água, em local apropriado, e dispostas de forma a que o peixe pudesse entrar livremente para o espaço por elas limitado, e aí ficasse em condições de ser apanhado com facilidade e segurança. Estes aparelhos destinavam-se basicamente à captura de atum ou de sardinha, pelo que se designavam armações de atum ou armações de sardinha.

Segundo a orientação que tomavam no meio aquático, as armações de atum denominavam-se *armações de direito*, caso estivessem orientadas para fazer face ao atum na sua corrida de *direito*, vindo de Sudoeste, ou *armações de revés*, caso estivessem orientadas de modo a fazer frente ao atum na sua corrida de *revés*, vindo de Sueste.

As armações de sardinha eram também chamadas de *almadravilhas* ou *almadrabilhas* por analogia com as armações de atum, de maior dimensão e construção mais complexa.

³³ António Pinto Barbosa, *op. cit.*, pp. 79-106.

³⁴ Os cercos americanos eram constituídos por um conjunto de barcos, o *galeão*, responsável pelo transporte da rede da apanha da sardinha, e outros mais pequenos responsáveis pelo transporte do peixe capturado.

³⁵ No Norte usavam-se as traineiras; no Sul, a pesca era feita sobretudo por meio de cercos.

Podiam ser de dois géneros: *à valenciana* ou *redondas*. As primeiras predominavam na costa meridional do Algarve, nas enseadas de Sines, Setúbal, Entre Cabos da Roca e de Espichel e também na enseada de Peniche. As segundas abundavam em Peniche, Berlengas e Costa da Nazaré.

Nas armações utilizavam-se, antigamente, barcas, lanchas, batéis e canoas para o transporte das redes e do pescado. Numa fase posterior, o transporte das redes e de toda a cabotagem para as armações passou a realizar-se por meio de vapores, que arrastavam consigo dois a três buques³⁶.

Na “visita de estudo” que efectuou aos maiores centros conserveiros, Oliveira Salazar constatou que os maiores industriais de conservas do Algarve e de Peniche tinham anexa a indústria da pesca, ou seja, pescavam para as suas fábricas, adquirindo peixe somente se aquela fosse insuficiente. Todavia, a maior parte dos industriais era obrigada a abastecer-se duma indústria de pesca que se desenvolvia independentemente deles; outros, embora tivessem peixe, tinham que comprá-lo a outrem por não poderem dispor dele, devido ao funcionamento da lota³⁷.

A inexistência de meios de armazenagem que permitissem manter o peixe nas condições de frescura desejada, impedia a constituição de “stocks”, pelo que o volume das capturas determinava a sorte da indústria. A este problema associava-se a absorção do pescado pelo consumo interno com o conseqüente aumento do seu preço. Embora nos anos vinte e trinta esse consumo fosse de somenos importância, o seu crescimento foi significativo, privando as fábricas de produzir e colocando Portugal num grau de inferioridade em relação a países concorrentes³⁸, onde se pescava essencialmente para a indústria. A observação do quadro I.2 do Anexo I comprova essa situação.

À dependência quantitativa da pesca aliavam-se as incontroláveis variações no preço de arrematação, que se verificavam entre centros e o pescado destinado à indústria e ao

³⁶ Barco de origem espanhola, curvo na proa, raso e sem coberta.

³⁷ António Oliveira Salazar, *Notas sobre a Indústria e o Comércio de Conservas de Peixe*, p. 11.

³⁸ Como por exemplo Marrocos.

consumo privado. Os preços médios praticados, nos vários centros, para a indústria e para consumo, entre 1943 e 1946, podem ser observados no quadro I.3 do Anexo I.

No período analisado, os preços da sardinha fornecida à indústria foram substancialmente superiores nos centros do Algarve. O estabelecimento de acordos, entre conserveiros e pescadores, que fixassem preços máximos e mínimos para o pescado, defendendo, assim, os interesses de ambos, nunca foi possível, embora fosse desde sempre uma das soluções apontadas pela indústria.

A unificação das unidades de medida em que era realizado o comércio nas lotas das diferentes localidades, constituía outra batalha dos industriais. Em Matosinhos, a unidade era o cabaz, que pesava 30 quilos, em Lisboa e Setúbal a canastra, que pesava 42 e 43 quilos, respectivamente; no Sul era o milheiro, de peso variável, a bota, que pesava cerca de 500 quilos e o barco medido em milheiros ou em botas.

O azeite nacional, produzido essencialmente por métodos tradicionais, pecava pelo aroma, acentuado gosto azeitona e excesso de acidez, do agrado do consumo interno mas repugnante para os principais consumidores de conservas portuguesas. As suas características, aliadas à insuficiência da produção de azeite nacional de acidez fraca, forçaram a indústria a recorrer à importação de azeite estrangeiro. A dificuldade de abastecimento com que a indústria se debatia no final do século XIX, face aos elevados direitos de importação que oneravam esta matéria prima, foi então resolvida pelo aproveitamento do regime de draubaque³⁹.

Já no século XX foram tomadas medidas no sentido de aumentar a produção de azeitona e de aperfeiçoar a técnica da extracção e refinação do azeite, o que, de certa forma, contribuiu para colocar a produção nacional de azeite em condições de satisfazer as exigências do fabrico de conservas. No entanto, a produção de azeite puro de oliveira continuava a ser insuficiente. Em 1934, segundo dados de um inquérito realizado pelo Consórcio aos

³⁹ Este regime consistia na restituição, total ou parcial, dos direitos cobrados na importação de matérias primas, sempre que os respectivos produtos fabris fossem exportados.

industriais de conservas, cerca de 50% do azeite utilizado era de origem estrangeira, oriundo sobretudo de Espanha⁴⁰.

A folha de Flandres utilizada pela indústria era toda ela de procedência estrangeira: vinha dos E.U.A., Inglaterra, França e Alemanha. Era comercializada em dois tipos: “CVBG” para o ¼ americano e “FCBY” para os restantes formatos. A sua importação fazia-se em caixas de 112 folhas, cujo peso variava consoante a espessura⁴¹. A permanente instabilidade da cotação internacional da folha chegou a afectar gravemente a indústria.

O estanho, empregue juntamente com a solda na estanhagem de grelhas, era obtido no mercado nacional. O chumbo tinha que ser importado de Espanha e da Bélgica.

O quadro I.4 do Anexo I evidencia os consumos das matérias primas da indústria, nos vários centros, no ano de 1945.

Nas substâncias alimentares, o peixe é, obviamente, a matéria prima consumida em maior quantidade, seguido do sal, do óleo e do azeite. O consumo destas duas últimas matérias varia consoante o centro: em alguns centros é idêntico, noutros o consumo de azeite é muito superior ao consumo de óleo e noutros sucede o inverso. A explicação para esta variância poderá relacionar-se com as marcas vendidas já que, consoante a marca, maior ou menor a quantidade de azeite ou óleo empregue.

Nas outras substâncias, é relevante o consumo de folha, que excede, aliás, o consumo de azeite e óleo, sendo o consumo de estanho relativamente diminuto⁴².

Segundo Pinto Barbosa, nesta indústria empregavam-se as seguintes matérias subsidiárias: arame de ferro simples (para o fabrico de chaves, grelhas, pregos, aramar as caixas), carvão

⁴⁰ José M. Lopes Cordeiro, *op. cit.*, p. 46.

⁴¹ As mais vulgares eram as de 180, 200 e 216 lbs (peso).

⁴² Não se afigura possível efectuar comparações com o consumo de vazão já que este é medido em caixas e as restantes substâncias em quintais métricos ou toneladas.

e lenha (para a alimentação das caldeiras), madeira (para o fabrico de caixas), óleos lubrificantes, borracha, tintas litográficas, etc.⁴³.

No que diz respeito à estrutura de custos da indústria, na ausência de estatísticas oficiais, Lopes Cordeiro⁴⁴ escreveu que, em meados dos anos trinta, o custo do *vazio* pesava cerca de 38% no custo total de produção, excluindo as despesas gerais e as amortizações. O peixe representava mais de 28% e o azeite cerca de 20%. A mão de obra tinha um peso de 11%.

Durante a II Guerra Mundial, mais particularmente em 1941, os preços das matérias primas dispararam. Uma canastra de peixe que valia, em 1939, 20\$00, atingiu o valor de 400\$00⁴⁵. Um quilograma de estanho que custava, antes da guerra, 20\$00, passou a valer 210\$00; o chumbo subiu de 1\$80 para 8\$00. Por último, uma caixa de folha de Flandres que se adquiria, em 1939, por 224\$00 chegou a custar 3.000\$00 no mercado livre⁴⁶.

Segundo cálculos efectuados pelos presidentes dos Grémios, para servir de base à fixação dos preços para o contrato colectivo inglês de 1944, o custo de produção total de uma caixa de conservas ¼ Club 30 m/m⁴⁷ ascendia a 264\$50. Os pesos relativos do *vazio* e do *cheio* eram de 25% e 75%, respectivamente. Estes cálculos encontram-se expressos nos quadros I.5 e I.6 do Anexo I.

Os preços de venda a praticar obtinham-se adicionando ao custo de produção a margem de lucro usualmente estabelecida para a indústria – 10%. Estes preços, “fob” e “cais”, podem ser observados no quadro I.7 do Anexo I.

⁴³ António Pinto Barbosa, *op. cit.*, pp. 106/7.

⁴⁴ José M. Lopes Cordeiro, *op. cit.*, p. 44.

⁴⁵ O preço por quilo da sardinha passou de \$54 em 1938, a \$79 em 1939 e em 1940 atingia 2\$49.

⁴⁶ Grémio dos Industriais de Conservas de Peixe, Grémio dos Exportadores de Conservas de Peixe, *As Conservas de Peixe e o Imposto*, p. 14.

⁴⁷ Formato-tipo das latas de conservas em molho f.o.b..

4. O comércio

A indústria de conservas de peixe foi, desde os seus primórdios, uma indústria essencialmente exportadora em virtude do insignificante peso do consumo de conservas do mercado interno. A dependência dos consumidores estrangeiros tornava este sector da economia portuguesa extremamente vulnerável, pela acção que qualquer conjuntura internacional tinha na procura ou rejeição dos seus produtos.

4.1. Formas de comercialização

A princípio, a comercialização no estrangeiro era feita por intermédio de casas consignatárias. Este processo tinha como vantagem a mobilização de parte do capital do industrial que, contudo, não podia confiar na colocação definitiva da mercadoria. Acerca das suas desvantagens, Oliveira Salazar escreveu: «sobre o produto exportado e tarifado no estrangeiro, o produtor saca uma percentagem, em geral não superior a 6%, aguardando depois a liquidação do resto, difícil, regateada, morosa, quando vem. A mercadoria sofre neste processo uma dupla desvalorização – a do preço que lhe é fixado primeiro, a da parte não liquidada depois»⁴⁸.

Salazar assinalou ainda como formas de comercialização a venda pelo produtor a exportador não fabricante, venda firme a maior ou menor prazo, a importador estrangeiro e agência própria em país estrangeiro para a colocação da mercadoria.

A partir de 1939, o comércio de conservas deixou de ser arbitrário. O estado de guerra havia originado o desaparecimento do comércio importador nos países beligerantes, substituídos pelas Comissões Oficiais de Compra. Tendo em vista acautelar os interesses do comércio externo português e evitar prejuízos à economia do país, o Estado decidiu intervir determinando, ao abrigo do Decreto n.º 30.137, de 14-12-1939 e do Despacho de 16-5-1942⁴⁹, que o comércio de conservas de sardinha em molhos fosse realizado em

⁴⁸ António Oliveira Salazar, *op.cit.*, p. 22.

⁴⁹ O Decreto n.º 30.137 estabeleceu o regime de contratos colectivos para a importação e exportação de certos produtos. O Despacho de 16-05-1942 aplicou aquele regime à indústria de conservas de peixe.

regime de contratos colectivos⁵⁰, sob uma Marca Nacional. Na figura de mandatário de todos os industriais, o Instituto Português de Conservas de Peixe passava assim a concentrar e a vender toda a produção de conservas de peixe.

Mercê dos contratos colectivos, estabeleceu-se, para toda a indústria, um preço único de venda das conservas e também um preço fixo para a sardinha, para além de se garantir a distribuição equitativa das matérias principais - folha de Flandres, estanho, pregos, azeite e arame - a preços de fabrico⁵¹.

Os primeiros contratos colectivos foram realizados no ano de 1942, com a Alemanha, com a Inglaterra e com a França. Em 1943 realizaram-se contratos de fabricação para a Inglaterra, Alemanha, Bélgica, França, Holanda e Palestina. Em 1944 efectuaram-se dois contratos, um com a Inglaterra e outro com a Alemanha.

Neste período de três anos, as empresas, com mais de uma fábrica, que mais produziram para os contratos colectivos foram: Algarve Exportador, Lda. (168.894 caixas), Júdice Fialho & C.^a (164.801 caixas) e Adão Polónia & C.^a, Lda (77.614 caixas)⁵².

4.2. Concorrência Internacional

Relativamente ao comércio de conservas de peixe, nomeadamente de sardinha pela sua relevância na exportação, podemos distinguir dois grupos de países concorrentes de Portugal: um constituído por aqueles que utilizavam nos seus fabricos a verdadeira *clupêa pilchardus*⁵³ e outro por aqueles que utilizavam peixe de qualidade inferior, da família da

⁵⁰ A Portaria n.º 10.497, de 20-09-1943, definiu contrato colectivo como um «conjunto de normas impostas por um organismo de coordenação, ou agindo como tal, e aprovadas pelo Governo, segundo as quais um grupo de contratantes nacionais e outro contratante ou grupo de contratantes, se obrigam reciprocamente a certas prestações».

⁵¹ De acordo com Francisco Guerra, «a distribuição das matérias primas pelo I.P.C.P., evitou a necessidade de amontoar “stocks” avultados, e a fixação dos preços a estes materiais e à conserva, numa base razoável, ajudou, em muito, que a inflação fiduciária não aumentasse, com todas as graves consequências que a desvalorização do escudo acarretaria para a economia da Nação, e para a economia privada» (*A Indústria das Conservas*, p. 18).

⁵² *Idem*, p. 13.

⁵³ Espécie ictiológica da sardinha que habita as águas do Atlântico.

sardinha e que atribuíam abusivamente às suas conservas a designação de conservas de sardinha.

Pertenciam ao primeiro grupo a França, com a afamada sardinha de Nantes e a de Saint-Jean de Luz, de qualidade inferior; a Espanha, com sardinha idêntica à portuguesa, na maioria pescada nas nossas águas; Marrocos e a Argélia. Ao segundo grupo pertenciam a Noruega com os “sprats” e os “brislings”, a Califórnia e o Japão com o “pilchard”, a Roménia e a Rússia também com os “brislings” e a Itália com o biqueirão.

A França foi, no início da organização industrial conserveira, o nosso principal concorrente, pois quando foi introduzida em Portugal a primeira fábrica de conservas de sardinha, já naquele país existiam duzentas. As sucessivas crises de pesca que a afectaram originaram a perda, a nosso favor, de alguns dos seus principais mercados⁵⁴, obrigando-a a reduzir o seu parque fabril⁵⁵.

A qualidade das conservas de sardinha portuguesas permitiu, em determinados períodos, que as suas cotações se mantivessem acima das suas congéneres estrangeiras, vendidas a preços mais baixos, devido à sua inferior qualidade.

Nos momentos em que a luta nos mercados externos se travou com base no preço, os elementos de produção nacional tornaram-se dependentes, em cada um desses países, da abundância ou escassez da pesca, da facilidade ou dificuldade no abastecimento de matérias primas, da protecção governamental, da maior ou menor desvalorização da moeda e da mecanização do fabrico.

4.3. Evolução da exportação

As estatísticas oficiais mostram que, no ano de 1890, a exportação de conservas de peixe atingia já as 8.125 toneladas, pertencendo 6.873 toneladas às conservas de sardinha. O

⁵⁴ De que é exemplo a Inglaterra.

⁵⁵ Este país viria, mais tarde, a tornar-se o maior cliente da indústria conserveira portuguesa e o melhor auxiliar do seu desenvolvimento, absorvendo anualmente mais de 50% da produção de conservas de sardinha.

preço médio da tonelada exportada, 120\$00 e 119\$32, respectivamente, era sensivelmente igual dada a relevância das conservas desta espécie na exportação.

Em cerca de quinze anos, a exportação de conservas de peixe aumentou mais de 150%, ultrapassando, em 1906, as 21.000 toneladas. Porém, entre 1907 e 1909 a média não foi além das 17.000. Em 1910, teve início uma fase de recuperação que atingiu o seu valor máximo em 1912 com a exportação de 27.451 toneladas de conservas de peixe, sendo 25.490 de sardinha.

Conquanto a tensão mundial que antecedeu a I Guerra Mundial tenha reduzido a exportação de conservas⁵⁶, a conjuntura da guerra originou uma fase de expansão, evidente no quadro I.8 do Anexo I.

As condições anormais de procura fizeram com que, entre 1914 e 1918, a exportação em volume aumentasse 85%. O preço médio da tonelada exportada teve um incremento de 558%, não só devido ao aumento do consumo, mas também às dificuldades verificadas no abastecimento de matérias primas essenciais como a folha, estanho, óleos e azeite. Em 1918, a exportação de conservas, em valor, representou 26,5% da exportação total.

A exportação manteve-se elevada nos anos imediatos à guerra devido à exaustão em que esta deixou os mercados compradores; em 1919 a exportação de conservas atingiu praticamente as 41.000 toneladas, 40.000 pertencendo à sardinha⁵⁷.

Em 1923 e 1924, circunstâncias extraordinárias permitiram que a exportação de conservas de peixe atingisse as 56.874 e 50.466 toneladas, respectivamente, sendo 53.599 e 44.426 de conservas de sardinha. A grande escassez de peixe, que teve início em 1924, justifica que, apesar da diminuição das quantidades exportadas, o aumento no seu valor médio tenha sido acentuado, elevando-se a 4.300\$86 e 4.397\$38, respectivamente.

⁵⁶ Em virtude das dificuldades de exportação verificadas no início da guerra, foram criados, pelo Decreto n.º 766, de Agosto de 1914, os armazéns gerais, onde os industriais depositavam os seus produtos em troca dos capitais necessários para prosseguirem a sua actividade.

⁵⁷ Nesse ano a exportação de conservas de sardinha alcança os dois milhões de caixas (100 latas/caixa).

Se compararmos a evolução em quantidades das conservas de peixe exportadas desde o início da guerra com a evolução do seu preço médio, constata-se que o aumento no primeiro caso foi, em dez anos, de 180,7% e no segundo 4.545,6%.

Até 1930, a apatia dos principais mercados consumidores fez com que a exportação de conservas se situasse, em média, nas 40.500 toneladas, sendo 34.000 de sardinha. Todavia, em 1931 e 1932 a exportação de peixe conservado elevou-se a 48.551 e 46.142 toneladas, respectivamente. Este aumento foi conseguido de uma forma totalmente desordenada e à custa do envilecimento dos preços, repercussão da grande baixa geral provocada pela crise económica e mundial e onde incidiram também como factores a baixa nas matérias primas utilizadas por esta indústria e a abundância de pescado. A concorrência agressiva que se estabeleceu entre produtores e exportadores, reflectiu-se na qualidade da conserva e por pouco não conduziu a indústria à ruína.

A oposição por parte de determinados países à entrada de produtos estrangeiros aliada a dificuldades aduaneiras e cambiais propiciaram o agravar da situação fazendo com que a exportação de conservas de peixe diminuísse, em 1933, cerca de 32%. Nesse ano, as exportações registaram o seu valor mais baixo, também devido aos efeitos da Grande Depressão de 1929⁵⁸.

Em 1934 começaram a sentir-se os efeitos da organização da indústria e do comércio de conservas portuguesas, que se traduziram no restabelecimento da confiança por parte dos principais importadores. A partir desse ano, as medidas tomadas pelo Consórcio Português de Conservas de Peixe⁵⁹ disciplinaram e elevaram a qualidade da conserva portuguesa a um nível nunca antes atingido, o que permitiu a obtenção de mercados, mesmo em períodos de

⁵⁸ Apesar disso, a Grande Depressão de 1929 não desencadeou em Portugal os efeitos catastróficos que se fizeram sentir noutros países.

⁵⁹ Uma das mais importantes, a fixação de preços mínimos de venda, destinava-se a eliminar a concorrência dos industriais conserveiros nos mercados externos.

crise internacional, e a conquista de novos países, onde as conservas portuguesas não haviam ainda penetrado⁶⁰.

Em 1937 exportaram-se mais de 50.000 toneladas de conserva de sardinha, num total de 52.611 toneladas de conservas de peixe, o que representou, em termos de valor, 17,5% do total da exportação.

Embora a exportação tenha caído cerca de 20% em 1938, as condições económicas do tempo de guerra incitaram a disputas por parte dos dois grupos de beligerantes para a aquisição de peixe conservado. Com a produção dos países nossos concorrentes quase paralisada, aumenta a procura de conservas portuguesas.

Como se pode observar no quadro I.9 do Anexo I, a evolução durante a II Guerra Mundial foi favorável à indústria. Em 1941 a exportação atingiu a quantidade máxima: 61.894 toneladas. À semelhança do que sucedeu com a produção, entre 1942 e 1944, a exportação caiu 28,9%, embora tenha recuperado ligeiramente em 1945. A guerra possibilitou à indústria desfazer-se dos seus “stocks” a preços remuneradores: em 1944, o preço médio da tonelada exportada atingiu o valor mais elevado até então, 17.001\$53, o que representou um aumento de 240% desde o primeiro ano do conflito.

O incremento na exportação de alguns produtos portugueses, onde se destacam as conservas de peixe, aliado à diminuição da importação de determinadas substâncias alimentícias por motivos vários, contribuiu fortemente para o saldo credor da balança de pagamentos, especialmente no quinquénio de 1941 a 1945.

O quadro I.10 do Anexo I demonstra a verdadeira influência exercida pela exportação de conservas de peixe nesse saldo, ao evidenciar as importâncias líquidas que permaneceram no país, calculadas mediante a dedução ao valor das cambiais que as conservas carregaram para o país, do valor das divisas saídas para pagamento aos fornecedores de folha.

⁶⁰ Como é o caso da Albânia, Finlândia, Lituânia, Pérsia, Indo-China, Manchúria, Nova Zelândia, Somália, etc.

Para os industriais, os lucros da guerra não permitiram, sequer, assegurar a reconstituição dos “stocks” de produtos fabricados e de matérias primas. O primeiro numerário que entrou foi utilizado para libertar as empresas de hipotecas, penhores e outros ónus que ameaçavam estrangulá-las. E finda a guerra, eram necessários capitais para acompanhar a natural evolução dos métodos de fabrico.

Com o fim das hostilidades vencedores e vencidos depararam-se com graves crises económicas. A política comercial dos beligerantes passa a ser *exportar mais e importar menos*, o que contribuiu para o desaparecimento da situação fácil dos produtores neutrais.

Alguns dos nossos principais compradores, que entretanto se haviam lançado na produção de conservas de peixe, levantaram fortes restrições à importação de conservas portuguesas. Estas passaram da proibição, pura e simples, para fórmulas mais diplomáticas, das quais se destacam a inclusão das conservas na categoria dos artigos de luxo, por forma a evitar a transferência de cambiais para as mesmas, a fixação de contingentes em quantidades reduzidas e a preços baixos, a elevação de tarifas alfandegárias, o incumprimento de acordos comerciais e por fim a identificação do escudo como moeda forte.

O colapso na pesca da sardinha, em 1948-49, veio agravar a situação. Aproveitada pela concorrência marroquina, que dispunha de abundantes produções, originou consequências desastrosas ao nível da exportação, que baixou para as 23.896 toneladas, das quais 21.112 de sardinha. O preço médio da tonelada exportada também foi afectado, em virtude da elevação do preço do peixe, subindo para 19.254\$82 e 18.548\$04, respectivamente.

O ano de 1950 foi bom para a indústria pois o receio da guerra da Coreia degenerar em conflito mundial provocou uma animação nos mercados que se reflectiu na elevação do preço das conservas. Saíram do país 25.555 toneladas de peixe conservado, ao preço médio mais elevado de sempre, 19.881\$00.

4.4. Mercados

As conservas portuguesas, mormente as de sardinha, eram vendidas nos cinco cantos do mundo: nas colónias portuguesas, nos países europeus, asiáticos, americanos do Norte e do Sul. Todavia, os seus principais mercados eram a Inglaterra, a França, a Alemanha, os E.U.A.⁶¹, a Itália⁶², o Brasil⁶³, a Bélgica e a Suíça, como se pode constatar pela observação do quadro I.11 do Anexo I. No período analisado (1890-1950), aqueles países disputaram a ocupação dos cinco primeiros lugares da lista dos principais compradores de conservas de sardinha portuguesas, absorvendo entre 75% a 90% da exportação total em valor.

No final da década de quarenta, a indústria debatia-se com tremendas dificuldades, originadas na diminuição ou perda de mercados que durante decénios haviam sido os seus principais clientes. Entre os países que reduziram fortemente as suas importações, destaca-se a Inglaterra, que havia desempenhado no após-guerra um factor de correcção à perda de mercados da Europa Central⁶⁴, e a França, devido a dificuldades financeiras e a pressões externas que a levaram a optar por produções marroquinas.

Na década de cinquenta, restava à indústria apostar fortemente no mercado do E.U.A., pois além de ser um grande consumidor de conservas, dava preferência às conservas portuguesas que se destacavam, entre as suas similares, pela elevada qualidade que as caracterizava.

5. A organização do sector

As conservas de peixe foram a primeira actividade económica sujeita a uma disciplina corporativa. O começo deste processo foi motivado pela grave crise que atingiu a indústria e o comércio das conservas de peixe no após-guerra, devido não só a razões de ordem económica mas também à escassez de peixe que se fez sentir na costa portuguesa.

⁶¹ Grande apreciador de variedades de qualidade superior: sem pele e sem espinha.

⁶² Importante consumidor de peixe conservado pelo sal.

⁶³ Um dos maiores mercados das nossas sardinhas prensadas e em salmoura.

⁶⁴ Alemanha, Roménia, ex-Checoslováquia e Polónia.

Os industriais procuraram chamar a atenção do Governo, organizando diversas iniciativas que visassem a promulgação de medidas destinadas a remediar aquela angustiante situação. Uma das mais importantes foi a realização, em Setúbal, do I Congresso de Pescas e Conservas, no ano de 1927. Alguns dos diplomas mais tarde elaborados tiveram por base aspectos focados e soluções apontadas naquele congresso⁶⁵.

O Governo não podia alhear-se dos problemas com que se debatia esta indústria, de tão grande importância na economia da nação. Em 1931, na sequência da baixa de preços que se fazia sentir há dois anos, o então Ministro das Finanças, Oliveira Salazar, baseando-se nas visitas que efectuou aos principais centros conserveiros do país, elaborou um relatório onde estudou a fundo os “males” da indústria e apontou possíveis vias para os solucionar.

Assim, em 1932, teve início a intervenção activa do Estado, com a promulgação dos Decretos-Lei n.º 21.621 e 21.622, de 27-8-1932. O primeiro fixou as normas reguladoras da produção e do comércio de conservas de sardinha e espécies similares e o segundo instituiu o “Consórcio Português de Conservas de Sardinha” (C.P.C.S.), o elemento base da organização da indústria.

O Decreto n.º 21.621 estabeleceu, entre outras medidas, um período de defeso do fabrico, variável consoante as zonas conserveiras e as suas condições de pesca⁶⁶, a classificação dos tipos de fabrico⁶⁷, a obrigatoriedade de utilização de invólucros cujos formatos fossem oficialmente reconhecidos, a apresentação de um certificado de qualidade para a exportação, a proibição das vendas em consignação e que as vendas para exportação não podiam realizar-se a preços inferiores aos fixados pelo Consórcio⁶⁸.

⁶⁵ Organização da indústria, defeso do fabrico de conservas, crédito industrial, preços mínimos de venda na exportação e verificação das mercadorias exportadas.

⁶⁶ O fabrico de conserva era possível somente nos oito meses do ano em que o peixe era mais gordo, em regra, Maio a Dezembro. O fabrico de conservas em molhos era autorizado durante o período de defeso, desde que não fosse prejudicado o prestígio e a reputação das conservas portuguesas. Aos fabricos efectuados durante aquele período era dada a designação de *sardinha de inverno*.

⁶⁷ Extra-fino, Extra e Bom corrente.

⁶⁸ António Manuel Pinto Barbosa, *op. cit.*, pp. 28/9.

O C.P.C.S., formado por industriais e exportadores, era responsável por fiscalizar e orientar as actividades conserveiras desde a produção à exportação e por garantir a assistência aos operários da indústria. As suas funções eram de natureza económica, financeira⁶⁹ e social.

Contudo, a sua forma jurídica não se encontrava bem definida. Não podia ser considerado uma sociedade comercial, dado que a inscrição no mesmo revestia carácter obrigatório, nem mesmo uma associação dada a exigibilidade de uma contribuição por parte dos sócios destinada a fins lucrativos.

Com a instauração do regime corporativo em Portugal, cujos princípios se encontravam definidos no Estatuto do Trabalho Nacional (publicado em 1933), houve que adaptar o Consórcio à nova ordem económica que se delineava. O seu raio de acção foi alargado a toda a actividade produtora e exportadora da metrópole e não apenas às conservas de sardinha e similares do continente. O Consórcio passou então a funcionar nos moldes de uma União dos Grémios de Industriais e do Grémio de Exportadores de conservas de peixe, podendo utilizar, subsidiariamente, a designação de “Consórcio Português de Conservas de Peixe” (C.P.C.P.).

A ineficácia dos Grémios no plano corporativo e a deficiente estrutura acusada pela União fez com que, em 1936, a reforma da organização corporativa determinasse a sua extinção.

Os Decretos n.º 26.775, 26.776 e 26.777, de 10-7-1936 desdobraram o anterior Consórcio em duas ordens de organismos:

- Grémios, de Industriais e de Exportadores, de natureza corporativa e patronal;
- Instituto Português de Conservas de Peixe (I.P.C.P.), de coordenação económica.

⁶⁹ A assistência financeira aos industriais traduzia-se na concessão de crédito, a curto prazo, mediante o desconto de “warrants” das mercadorias depositadas nos armazéns do Consórcio, que eram considerados, para o efeito, armazéns gerais. Este tipo de concessão de crédito existia desde Agosto de 1914 (Decreto n.º 766). Em 1934 vigoravam as seguintes condições de desconto de “warrants”: empréstimo até 65% ou 40% do valor da mercadoria, consoante os lotes tivessem marcas do depositante ou marcas de terceiros; prazo de 90 dias, que podia ser prorrogado. Admissão de pagamento antecipado, com restituição de juros e encargos vencidos (José Lopes Cordeiro, *op. cit.*, p. 35).

Os cinco Grémios de Industriais⁷⁰ e um de Exportadores abrangiam, obrigatoriamente, todos os industriais e exportadores. O seu campo de acção era essencialmente corporativo e exerciam funções exclusivas.

As atribuições dos Grémios de Industriais compreendiam a concessão de crédito aos associados, anteriormente desempenhadas pela União, a inscrição dos empregados e operários da indústria e a manutenção do seu cadastro, a negociação das condições de obtenção da mão de obra, a promoção de acções de criação e desenvolvimento de indústrias locais complementares por forma a aumentar a rendibilidade da indústria, etc.⁷¹. Podiam também intervir na resolução de questões económicas, técnicas e sociais, que se encontravam na esfera de atribuições do I.P.C.P.

Cada Grémio de Industriais possuía três fundos, de Exercício, de Previdência Social e Corporativo, financiados, em diferentes proporções, por 60% das taxas de exportação cobradas pelo Instituto⁷².

O Fundo Corporativo destinava-se a assegurar a assistência financeira à indústria. Era formado pelas contribuições dos industriais na proporção das mercadorias da sua fabricação que tivessem sido exportadas. A sua repartição pelos Grémios fazia-se em função das vendas efectuadas pelas fábricas das áreas respectivas, passando a constituir o Fundo Corporativo de cada uma delas⁷³. O I.P.C.P. colocava à disposição dos Grémios as quantias correspondentes, para que eles pudessem conceder aos seus associados o crédito mediante o desconto de “warrants”. A cada industrial era atribuída uma capacidade de “warrantagem”, em função da sua capacidade técnica de produção, a qual determinava as suas possibilidades de solvência.

⁷⁰ Norte, Centro, Setúbal, Sul, Barlavento e Sotavento do Algarve.

⁷¹ Art.º 6.º do Decreto-Lei n.º 26.775, de 10-7-1936.

⁷² A cobrança das taxas de exportação era feita pelas estações aduaneiras por ocasião do despacho. Numa fase inicial a cobrança era gratuita, mas depois as alfândegas começaram a reter 5% dos direitos cobrados, a título de comissão.

⁷³ As importâncias arrecadadas não conferiam aos industriais quaisquer direitos sobre o activo do Grémio, antes ficavam registadas na conta da unidade fabril e respondiam pelas obrigações do seu proprietário perante o Instituto e o Grémio.

O Fundo de Previdência Social era aplicado em obras de conjunto tendo em vista a melhoria das condições de vida familiar daqueles que trabalhavam na indústria. O Fundo de Exercício era consumido nas despesas ordinárias dos Grémios⁷⁴.

O I.P.C.P., organismo de coordenação económica que possuía personalidade jurídica e funcionamento e administração autónomos, procurava harmonizar os interesses dos profissionais das conservas com os interesses nacionais. Entre as suas finalidades destacavam-se o estudo das condições de produção e comércio de conservas de peixe, a orientação e o condicionamento da produção e do comércio, a fiscalização dos produtos fabricados, a emissão de certificados de origem e qualidade, a recepção das mercadorias dos sócios dos Grémios em regime de armazéns gerais e a promoção das conservas de peixe portuguesas nos mercados estrangeiros.

Os comerciantes ou fabricantes eram obrigados a fornecer ao I.P.C.P. todos os dados relativos ao fabrico e à comercialização de conservas de peixe, pelo que o número exacto de latas fabricadas ou exportadas por cada industrial ou comerciante era forçosamente do conhecimento do Instituto. Os preços mínimos de venda eram fixados pelo próprio Instituto.

Esta organização era eficazmente aproveitada pelo Fisco que, com base em elementos seguros comunicados pelo I.P.C.P., procedia à avaliação dos impostos e contribuições a pagar pela indústria.

Assim, enquanto para a indústria em geral a contribuição industrial incidia sobre o *rendimento ilíquido presumível*⁷⁵, entendido como a diferença entre o custo de produção (matéria prima, mão de obra, combustível e energia) e o preço de venda⁷⁶, nas empresas

⁷⁴ Art.º 28.º-40.º do Decreto-Lei n.º 26.775, de 10-7-1936.

⁷⁵ Decreto-Lei n.º 24.916, de 10-1-1935.

⁷⁶ De acordo com o conceito expresso pela circular n.º 58, de 21-2-1935, da Direcção Geral das Contribuições e Impostos.

que exploravam a indústria de conservas de peixe o rendimento tributável era fixado de acordo com o valor da exportação por elas efectuada⁷⁷, fornecido pelo Instituto ao Fisco.

6. O pessoal

As condições em que a indústria laborava davam ao trabalho operário um carácter irregular e intermitente. A mão de obra caracterizava-se por uma extraordinária instabilidade do trabalho feminino, pela mobilidade do trabalho masculino e por uma enorme flutuação do emprego.

O período de defeso, durante o qual era proibida a fabricação de conservas, constituía uma das principais causas dessa irregularidade. Nas fábricas onde apenas se preparava o peixe de verão, era pouco o pessoal cuja relação contratual possuía carácter permanente: os operários eram chamados apenas na época de fabrico ou quando a fatura de peixe o justificava. Contrastavam, assim, os períodos em que a indústria absorvia milhares de braços com aqueles em que o desemprego abundava.

6.1. Evolução e natureza da população operária

O célere desenvolvimento da indústria conserveira aliado a um relativo atraso na sua mecanização contribuíram para um rápido crescimento da população operária.

Em 1890 encontravam-se ao serviço da indústria 2.515 operários e no curto espaço de seis anos, esse número elevou-se para 4.653. Devido à conjuntura da guerra, o número médio de operários que era de 9.453, em 1912, fixava-se em 14.679, em 1917, um aumento de 55%. Em 1934 o número de operários era já de 22.000.

⁷⁷ Os despachos ministeriais de 7-8-1940 e de 12-10-1940 estabeleceram que o rendimento tributável, em 1941, seria o que resultasse da aplicação das seguintes percentagens sobre o valor da exportação: 4% para a exportação e 1% para o fabrico (António Pinto Barbosa, *op. cit.*, p. 156).

A progressiva mecanização do fabrico e o encerramento de algumas unidades, são justificações apontadas para o decréscimo verificado nos anos seguintes: em 1940 a população fabril havia baixado para 19.851 operários⁷⁸, em 1945 para 17.379 e em 1950 resumia-se a 16.359.

A distribuição do pessoal operário⁷⁹, por centros industriais e por sexos, em 1950, encontra-se evidenciada no quadro I.12 do Anexo I.

Matosinhos é o centro com maior número de operários, 37% do total, seguido de Setúbal-19,1%, Portimão-15,7%, Olhão-13%, Vila Real de Santo António-6,2%, Lagos-3,9%, Lisboa-2,7% e Peniche-2,5%.

Os dados evidenciam a predominância de mão de obra feminina na indústria, cerca de 78% do total. Em Matosinhos as mulheres representavam 86% do pessoal operário e em Vila Real de Santo António apenas 64%.

O seu vínculo às empresas do sector era precário. As mulheres eram contratadas, essencialmente, em regime de trabalho eventual enquanto os homens pertenciam, quase na totalidade, ao quadro permanente. O trabalho infantil, igualmente precário, constituía outra agravante. Estas situações encontram-se reflectidas no quadro I.13 do Anexo I.

Na indústria conserveira, em 1950, o pessoal eventual ainda representava 49,8% do pessoal existente. Apenas 37% das operárias pertenciam ao pessoal permanente, enquanto essa percentagem para os operários era de 98%.

A produtividade por operário, fixava-se em 2,44 toneladas em 1950. Tendo em conta que cada operário trabalhava, em média, 199 dias, obtém-se uma produção diária de 12,3 quilos, o que reflecte a fraca produtividade da indústria a nível nacional. Em 1941, Pinto

⁷⁸ Idem, p. 131.

⁷⁹ Considera-se nesta rubrica, o pessoal com salário diário ou mensal (assalariado), permanente ou eventual.

Barbosa escrevia: «enquanto a nossa produção exige cerca de 20.000 operários, nos Estados Unidos ela seria realizada apenas com 2.500 e na Noruega, com 7.000»⁸⁰.

6.2. Contratos colectivos

A regulamentação das condições de trabalho nesta indústria ocorreu em Setembro de 1934, através da realização de acordos colectivos entre o C.P.C.S. e os Sindicatos Nacionais dos Operários da Indústria de Conservas dos distritos de Setúbal, Porto e Faro.

Os acordos estipulavam normas para o regime de trabalho incidindo particularmente sobre o horário. Relativamente a este, os acordos fixavam em oito o número de horas de trabalho diário, com uma hora para descanso e um dia de descanso semanal, em regra, ao domingo.

A recente organização da indústria possibilitou, em 1936, a realização dos primeiros contratos colectivos de trabalho, por acordo directo, entre os Grémios, representando a procura de mão de obra, e os Sindicatos, representando a sua oferta.

Neles se estabeleceram «categorias profissionais, condições de admissão do pessoal, disciplina e horário de trabalho, descanso semanal, férias, períodos de garantia na doença e serviço militar, regime de trabalho e salários, casos de paralisação da indústria e as penalidades para a inobservância dos contratos»⁸¹.

6.3. Salários

Os salários da indústria não se podiam considerar baixos. A este respeito Luís Mascarenhas dizia, em 1915, o seguinte: «homens e mulheres, novos e velhos, estão aos cardumes nestes estabelecimentos, e os ganhos que usufruem traduzem-se num bem estar relativo destas classes, muito melhor que o que gozam noutros povoados os pobres de igual categoria ... esse bem estar manifesta-se por uma apresentação já muito composta dos

⁸⁰ António Pinto Barbosa, *op.cit.*, p. 131.

⁸¹ *Idem*, p. 132.

indivíduos desses trabalhos, pela facilidade com que engrossam o seu pé de meia e como frequentemente o aplicam em construções urbanas e aquisições rurais, o que tudo é prova da superioridade das suas receitas e economia»⁸².

Em 1931, Oliveira Salazar afirmava que «o salário para os homens e mulheres é bom, diríamos mesmo que em alguns casos é alto, comparativamente com os salários pagos não só no campo mas na generalidade das nossas indústrias. Mas como o trabalho é irregular, a média do salário, mesmo na época mais ocupada, pode baixar muito, e não estranho que nalguns casos seja mesmo insuficiente»⁸³.

No mesmo sentido, Pinto Barbosa sustenta que «de facto, se a laboração não fosse intermitente, o valor dos salários poderia considerar-se elevado». No entanto, argumenta que «a falta de continuidade é que lhe dá, em parte, essa melhoria. Com efeito, a mercadoria produzida, com matéria-prima de qualidade inferior (peixe de inverno) não atinge, evidentemente, o preço do produto fabricado com sardinha de verão, de modo que, economicamente e na hipótese de uma actividade fabril permanente, os salários seriam, porventura, em média, mais baixos»⁸⁴.

A partir de 1936, a realização de contratos colectivos possibilitou a fixação de salários mínimos. Para o efeito, o pessoal das fábricas era dividido em classes de acordo com a responsabilidade do trabalho e o esforço físico a despende.

As mulheres agrupavam-se em quatro categorias: especializadas, não especializadas, praticantes e aprendizas. Os homens abrangiam inúmeras categorias, entre outras: caldeira (fogueiro), tesouras de esquadrar folha e cortar tiras, prensas e cravadeiras manuais e operários de bancada, cravadeiras semi-automáticas, montadeiras semi-automáticas de tiras e máquinas de fazer chaves, cravadeiras automáticas e soldadeiras, rebordeadeiras semi-automáticas, rebordeadeiras horizontais de pedal e ajudante de motorista, trabalhadores das

⁸² Luís Mascarenhas, *Indústrias do Algarve*, p. 14.

⁸³ António Oliveira Salazar, *op. cit.*, p. 28/9.

⁸⁴ António Manuel Pinto Barbosa, *op. cit.*, p. 138.

mouras, caixoteiros ou trabalhadores de armazém, aprendizes, limpadores de lata, incluindo o encaixotamento, etc.⁸⁵.

O cálculo dos salários era feito por unidade de tempo (hora e dia), por tarefa e por empreitada. O seu quantitativo variava entre centros, sendo mais elevado em Matosinhos e Setúbal e inferior no Centro e no Algarve.

O salário médio da indústria não era muito elevado uma vez que a população operária era constituída na maioria por mulheres, que auferiam salários entre 30 a 50% inferiores aos homens. Mesmo assim, o salário médio anual por operário, que ascendia, em 1933, a cerca de 1.000\$00⁸⁶, aproximava-se dos 3.500\$00, em 1950.

As disparidades existentes entre salários e a sua evolução podem ser constatadas no quadro I.14 do Anexo I.

⁸⁵ A distinção entre funções exclusivamente masculinas ou femininas, meramente arbitrária, assentava em razões de ordem social já que, exceptuando-se algumas funções que exigiam determinadas qualidades, todas as tarefas desempenhadas por mulheres podiam ser desempenhadas por homens e a maior parte das tarefas masculinas podiam ser executadas por mulheres.

⁸⁶ António Pinto Barbosa, *op. cit.*, p. 145.

CAPÍTULO III

**A EMPRESA
JÚDICE FIALHO
ATÉ À PRIMEIRA
METADE DO SÉCULO XX**

1. Caracterização da empresa

João António Júdice Fialho nasceu em Portimão a 17-4-1859 e faleceu em Lisboa a 17-3-1934. Foi, para o seu tempo, um homem de grande visão, extremamente activo e empreendedor, qualidades que se destacaram nas inúmeras actividades a que se dedicou, maioritariamente na indústria fabril e na das pescas, contribuindo notavelmente para o seu desenvolvimento. Para a história deixou como legado o império empresarial que edificou ao longo da sua vida e, acima de tudo, a actividade que desempenhou, na qualidade de cidadão e empresário, na defesa dos interesses do Algarve, facto a que não foi alheia a atribuição do seu nome a uma rua da sua terra natal.

Filho do ilustre Francisco Abreu Fialho e de D. Maria Francisca Júdice, iniciou a sua actividade no comércio com o pai, abastecendo a região do barlavento algarvio, em tempos de crise, através da importação de alcatrão, cabos e petróleo além de outros materiais para embarcações e pesca⁸⁷. Ocupavam-se, igualmente, da fabricação de vinhos⁸⁸.

Em 1881 constituiu com João Ferreira Neto a firma Neto e Fialho, fundando uma fábrica de destilação de frutos secos, fábrica que chegou «a consumir diariamente 15:000 Kilos» de frutos do Algarve e «trabalhou 20 anos melhorando muito a situação pecuária e enriquecendo pelos resíduos os terrenos do concelho de Faro e limítrofes, dando trabalho de dia e de noite a muitíssimos operários, prestou relevantes serviços»⁸⁹. Em Dezembro desse mesmo ano eram esperados, em Faro, setenta volumes de máquinas no valor de 5:500\$000 réis, a bordo do vapor Luzitania, destinados àquela fábrica de destilação⁹⁰.

Quatro anos mais tarde, representando a firma Neto e Fialho, efectuam uma escritura de parceria com Francisco Constantino Pereira de Matos pela qual este se torna parceiro comanditário da firma. Esta parceria, que teria a duração de doze anos, destinava-se «a exploração de uma fábrica de destilação de aguardente, e mais operações mercantis, que se

⁸⁷ Joaquim António Nunes, *Júdice Fialho e a Evolução Histórica de Portimão*, p.10; Jornal “O Algarve”, 25-3-1934.

⁸⁸ Jornal “O Algarve”, 25-3-1934.

⁸⁹ Idem, *ibidem*.

⁹⁰ Idem, 27-12-1925.

julgarem convenientes». Francisco C. Pereira de Matos receberia «como lucros do capital da sua entrada» (trinta contos de réis), «a terça parte dos interesses líquidos da empresa ... tomando por base e em conformidade com os balanços de trinta e um de Dezembro, de cada ano»⁹¹.

Abandonando a indústria do álcool e acompanhando o desenvolvimento da indústria da pesca, que fornecia a matéria prima essencial à laboração das várias fábricas de conservas que começavam a surgir um pouco por toda a província, inicia-se naquela, montando armações de atum e de sardinha.

Como a indústria piscatória andava ligada à das conservas, Júdice Fialho lança-se na indústria de conservas de peixe iniciando, em 1892, a exploração do seu primeiro estabelecimento de conservas de peixe em azeite, a Fábrica de S. José⁹². Em 1903, o industrial constrói e põe em funcionamento a Fábrica de S. Francisco⁹³ e nesse mesmo ano a Fábrica de Lagos, onde existiam uma salga de peixe e uma estiva. Em 1904, adquire a Fábrica de Ferragudo⁹⁴.

Ainda no ano de 1904 entra em funcionamento, ao norte da Vila de Portimão, a Litografia, onde se desenhavam as marcas e as figuras das latas, se litografava e ilustrava a folha e se procedia a todas as operações de fabrico da lata para receber o peixe preparado, sem excluir a manufactura dos caixotes para expedição de conservas⁹⁵.

Em 1909 Júdice Fialho instala uma fábrica de atum no Funchal, aproveitando o atum pescado à linha nesses mares e nas armações de Porto Santo. Em 1911 inicia a construção da fábrica de Olhão, concluída em 1912, e em 1915 abre a fábrica de Peniche, no sítio de

⁹¹ Arquivo Júdice Fialho, caixa 431, documento 5.854.

⁹² Arquivo Júdice Fialho, caixa 431, documento 7.503.

⁹³ Esta fábrica situava-se no sítio do Estrumal, ao Sul da Vila, junto da colina onde se encontravam os prédios da Praia da Rocha. Raras vezes identificada pelo seu nome, é frequentemente referida como mais uma fábrica, a fábrica de sardinha e atum do Estrumal.

⁹⁴ Joaquim António Nunes, *op.cit.*, pp. 10/1. A concessão do alvará desta fábrica só seria solicitada em 03/08/1925.

⁹⁵ *Idem*, p. 11.

Peniche de Cima, construída num terreno com 30.000 metros quadrados. A oitava fábrica de conservas de peixe, adquirida em 1926, localizava-se em Sines.

A par da actividade na indústria fabril e das pescas, e tendo em vista uma estratégia de auto-suficiência, Júdice Fialho foi erguendo indústrias subsidiárias, destinadas ao fornecimento de materiais, matérias primas e serviços indispensáveis à manutenção das suas actividades na terra e no mar.

Um dos exemplos desta estratégia foi a exploração de uma instalação eléctrica, na Litografia, que denominou de Central. A licença de exploração foi-lhe concedida em 13-2-1913⁹⁶. Era destinada a «iluminação eléctrica e accionamento de máquinas», sendo «alimentada por energia própria»⁹⁷.

Em 1919, para além de sete fábricas de conservas de peixe em actividade, da Litografia e da Central, contavam-se no seu património quatro Estivas Italianas, localizadas em Lagos, Portimão, Olhão e Peniche, cabeças de Gado, uma Abegoaria e Forragens, uma unidade de Fabricação Mecânica de Lata Vazia (que fabricava as latas para as conservas), uma Serração de Madeira (que fabricava caixas de madeira, aduelas, barris e baldes, tábuas e pranchões, barrotes e vigas, madeira em obra, etc.), uma Serralharia (onde era feita a manutenção dos maquinismos das fábricas e dos barcos, para além de se fazerem motores e novas peças), uma Fábrica de Pregos e Chaves (onde se fabricavam pregos para as caixas de madeira e chaves para as latas), uma Fundição de ferro, uma Cordoaria de linho, oficinas destinadas ao fabrico de redes, um Depósito em Lisboa e Matas situadas em Monchique, Santiago do Cacém, Odemira e Sines.

A Fundição, onde se fundiram inúmeras peças em moldes de madeira, serviu, durante muito tempo, de suporte à actividade piscatória, conserveira e agrícola. Considerada como uma das melhores no país, deu assistência às fábricas de S. José e de S. Francisco, assim como

⁹⁶ O uso sistemático da electricidade em Portugal era relativamente recente; a substituição das máquinas a vapor por motores eléctricos em unidades industriais verificou-se apenas nas vésperas da I Guerra Mundial.

⁹⁷ Arquivo Júdice Fialho, caixa 432, pasta 3, documento 5.932.

às fábricas localizadas em Ferragudo, Lagos, Olhão, Peniche e Matosinhos⁹⁸, fornecendo às secções de Litografia e Lata Vazia as peças necessárias ao seu equipamento. Moldes e fundições permitiram, também, apetrechar a frota pesqueira com motores, hélices, cabos e chumbadas, entre outros.

Nos anos trinta, o industrial abriu duas novas fábricas, a Fábrica de Frutos *au Sirop* e a Fábrica de Frutos de Portimão, onde iniciou a transformação da matéria prima das suas explorações. Na primeira produzia marmelada, e na segunda, tomate pelado e em calda.

Em 1931, iniciou a fabricação de rodetes e rolhas, utilizando a cortiça produzida nos seus morgados, tendo adquirido para o efeito uma máquina que instalou em Portimão. Os rodetes destinavam-se aos cercos e às traineiras e as rolhas aos barris de azeite de peixe que obtinha como subproduto nas suas fábricas.

A par desta vigorosa actividade, Júdice Fialho mantinha ainda a fabricação de vinhos, nas variedades Pasto, Jeropiga e Tratado, nas suas duas adegas, situadas em Faro e Portimão.

Durante a 1.ª Guerra Mundial, sobressai o seu lado benemérito, já que a um pedido da Cruz Vermelha de fornecimento de conservas a baixo preço com destino às tropas portuguesas, responde com a oferta de 100 caixas de lata de sardinha⁹⁹.

O reconhecimento unânime da sua valiosa actividade como industrial levou a que o convidassem, em 1922, para presidente honorário da Associação Comercial e Industrial¹⁰⁰. Desde 1916 que o seu retrato figurava na Sala de Sessões da Câmara Municipal de Portimão.

Em 1923, dada a urgente necessidade de se proceder à dragagem da barra de Portimão, para que os cercos pudessem sair, em reunião com o executivo da Câmara da dita cidade,

⁹⁸ Esta fábrica só viria a abrir em 1956.

⁹⁹ Jornal “O Algarve”, 30-9-1917.

¹⁰⁰ Jornal “O Portimonense”, 5-6-1922.

comprometeu-se a pagar metade da referida despesa, sendo os restantes dois quartos pagos pelos outros armadores e pela Câmara¹⁰¹.

Anos depois, em finais de 1929, acede a um pedido formulado no ofício da Câmara Municipal de Portimão oferecendo-se para executar uma porta de ferro para a capela do Cemitério de Alvor¹⁰².

O seu falecimento, em Lisboa, no ano de 1934, foi sentido por toda a população portimonense que sempre o havia aclamado como uma das suas maiores figuras, dada a inegável expansão que ele imprimiu à indústria da pesca, de conservas e agrícola, e que se traduziu no desenvolvimento comercial e industrial da sua terra natal. Prova desse sentimento ficou patente no dia do seu funeral, pois, em sinal de luto, o comércio local chegou a encerrar meia porta dos seus estabelecimentos¹⁰³.

Após a morte do industrial, a empresa passou a denominar-se J. A. Júdice Fialho Viúva e Herdeiros. Em 5-7-1938 transforma-se em sociedade em nome colectivo, adoptando a firma Júdice Fialho & C^a. Os sócios que a compõem são a viúva, D. Maria Antónia Fialho, as filhas, D. Isabel de Mendonça e D. Maria Justina Coutinho, o esposo desta, D. António de Sousa Coutinho e os quatro filhos deste casal: D. Nuno de Sousa Coutinho, D. João António de Sousa Coutinho, D. Maria Antónia de Sousa Coutinho e D. Maria Constança de Sousa Coutinho. A nova sociedade, com sede em Faro, tinha um capital de 4.000.000\$00¹⁰⁴. A sua administração encontrava-se a cargo de D. António de Sousa Coutinho.

A modificação do pacto social, requerida à Direcção Geral da Indústria em 11-10-1937 e aprovada por Despacho Ministerial de 14-3-1938, apenas é consentida mediante a aceitação de condições impostas pelo I.P.C.P., por forma a acautelar a continuidade daquele importante núcleo industrial conserveiro, constituído, na altura, pelas fábricas de conservas

¹⁰¹ Jornal “Comércio de Portimão”, 5-4-1923.

¹⁰² Arquivo Júdice Fialho, caixa 420, p. 41.

¹⁰³ Jornal “Comércio de Portimão”, 18-3-1934.

¹⁰⁴ O capital seria aumentado para 30.000 contos em 29-2-1944, através da incorporação de reservas.

de peixe de Olhão, Ferragudo, Portimão, Lagos, Sines e Peniche. Assim, o capital social, fixado em 4.000.000\$00, deveria representar o direito de exploração daquelas unidades e não o valor dos maquinismos, móveis e utensílios, sendo apenas permitida a transferência desse direito para a sociedade a constituir e não a venda dos mesmos¹⁰⁵.

No final da década de trinta, as propriedades e os edifícios detidos em compropriedade pelos sócios, avaliados em 4.500.000\$00, são retirados à empresa ficando, a partir de 2-2-1939, sob a administração de uma sociedade civil com a firma “Propriedades Júdice Fialho”, constituída por um prazo de cinquenta anos. Os bens indivisos da herança de Júdice Fialho, no valor de 1.543.467\$60, também ficaram sob administração desta firma.

A actividade conserveira mantinha-se em expansão e a Júdice Fialho & C.^a inicia, a partir de 1939, uma série de estudos de mercado destinados a apurar o consumo, os custos de mão de obra, os custos de matérias primas, as exigências em termos de instalações, etc., necessários para iniciar a filetagem de biqueirão, por forma a assegurar a continuidade do trabalho aos seus operários nas épocas de defeso e a manter as fábricas em laboração nas épocas de escassez de peixe.

Como a filetagem exigia a anchovagem prévia do biqueirão, a sociedade montou a estiva de biqueirão em S. Francisco por forma a aproveitar os pios de salga e outros, aí existentes. A filetagem foi iniciada na Fábrica de S. José, no princípio de 1942; na Fábrica de Olhão, no decurso desse ano; na Fábrica de Ferragudo em 1945 e na de S. Francisco dois anos depois.

O primeiro biqueirão maduro ficou pronto nos primeiros meses de 1942 e permitiu uma produção de 1.000 caixas nesse Inverno.

Em 1947, a firma iniciou a fabricação de pasta de anchovas, em latas e bisnagas, utilizando os desperdícios do biqueirão não aproveitados para filetagem.

¹⁰⁵ *Boletim da Direcção Geral da Indústria*, n.º 30, 6-4-1938, p. 402.

Dado o enorme valor e extensão do património existente começou, nesse ano, uma *guerra* de partilhas da parte não industrial que culminou num complicado e longo processo nos tribunais. Os edifícios, propriedades e a carteira de títulos foram retirados à empresa, por meio de truques jurídico-contabilísticos.

Uma das propriedades, a Quinta de Quarteira, foi vendida por 150.000 contos a um grupo financeiro; nada sendo investido em beneficiação, remodelação ou reapetrechamento do aparelho fabril e da frota pesqueira, já velhos e ultrapassados.

A ausência de reinvestimento na empresa, os desvios de produtos, as transferências de capitais, a utilização dos serviços do pessoal para fins particulares e o abandono por parte dos trabalhadores especializados, aliciados por melhores condições de trabalho, fizeram com que a empresa entrasse em declínio, o que se reflectiu no encerramento de algumas unidades fabris.

Em 8-8-1969, a sociedade foi transformada em anónima, sendo-lhe retirada a exploração da frota pesqueira que passou a ser objecto de uma outra sociedade anónima, expressamente criada para o efeito, a Socigar. A “nova” Júdice Fialho – Conservas de Peixe S.A.R.L., encontrava-se sediada em Portimão, na Rua da Fábrica, e o seu capital totalizava, em 1982, 79.000.000\$00.

O declínio arrastou-se durante a década de setenta, vivendo a empresa essencialmente do recurso ao crédito bancário e com grandes dificuldades, o que deu origem, em 1976, a que fosse objecto de intervenção estatal tendo em vista a reorganização interna e o reequipamento industrial. O êxito dessa intervenção fez-se sentir imediatamente no ano seguinte e reflectiu-se, entre outros, no aumento da produção, do número de trabalhadores, na modernização dos equipamentos e no aumento dos mercados externos. Contudo, as sucessivas comissões de gestão, pouco conhecedoras do ramo, alteraram a imagem construída ao longo de décadas, o que fez com que em 1981, finda a intervenção¹⁰⁶, ela

¹⁰⁶ A empresa foi desintervencionada pela Resolução do Conselho de Ministros de 07-04-1981.

fosse adquirida por um grupo de empresários do Norte que nela fizeram grandes investimentos.

2. Actividade Piscatória

A actividade da pesca iniciou-se com a exploração de armações de atum e sardinha¹⁰⁷; às quais se seguiram os cercos americanos e as traineiras. Na pesca do bacalhau empregavam-se os lugres.

A irregularidade da pesca, as graves crises relacionadas com as fracas capturas de sardinha e a existência de um período de defeso na pesca, condicionavam o lançamento ao mar de determinadas *artes*, como as armações e os cercos, que se viam assim impedidas de pescar quando o rendimento não compensava.

2.1. Armações de atum

A pesca com armações de atum foi iniciada por Júdice Fialho no final do século XIX. A concessão mais antiga, datada de 9-9-1896, refere-se à armação Senhora da Rocha. As concessões seguintes foram obtidas já no século XX, mais precisamente em 14-2-1900 e 3-9-1901 e referiam-se às armações montadas nos locais a Sul do Cabo Carvoeiro, a Sul da Ponta do Zavial e a Sul da Ponta da Baleeira. A primeira pertencia à Capitania do porto de Vila Nova de Portimão, onde se encontrava lançada, em 1911, para além desta e da armação Senhora da Rocha, apenas uma armação, no local Torre da Barra, e as restantes à Capitania do porto de Lagos, onde existia apenas mais uma, no Burgau, que se encontrava vaga.

Em 31-5-1909 o industrial torna-se concessionário das armações localizadas em Penedo do Sono e Foz da Ribeira da Ponte ou do Cascalho, pertencentes à Delegação Marítima de Porto Santo, Departamento Marítimo de Oeste. Em 1913 abandona as armações em Porto

¹⁰⁷ Pertencentes essencialmente ao sistema valeciano, duplo ou simples.

Santo e a armação Zavial; em 1927 todos os locais haviam sido abandonados e o industrial já não possuía armações de atum.

O quadro II.1 do Anexo II evidencia o produto da pesca, no continente, das armações de atum do industrial, entre 1896 e 1911. O quadro II.2 mostra o seu rendimento em atuns, assim como das restantes armações lançadas no Algarve, no mesmo período.

Os referidos quadros evidenciam as disparidades existentes entre armações, tanto em valor como em quantidade. Constata-se a importância da armação Ponta da Baleeira, em Lagos, relativamente às três armações do industrial e às restantes. Esta armação pescava *de direito e de revés*, mantendo-se no mar por mais tempo. Dada a sua localização entrava muito pelo mar. Em 1914 era a única armação de atum existente em Lagos, possuía 11 barcos, no valor de 3,95 contos e redes e aparelhos avaliados em 22,5 contos. Empregava 95 homens.

As armações Cabo Carvoeiro e Senhora da Rocha, das quatro pertencentes ao industrial, eram das que menos pescavam. Em 1914 possuíam, em média, 12 barcos, no valor de 1 conto, e redes e aparelhos no montante de 23,5 contos¹⁰⁸. Empregavam, em média, 90 homens que, segundo dados de 1911, auferiam um salário diário de 140 réis, acrescido de 10% sobre o produto da pesca e comedorias, perfazendo no total 700 réis. O escrivão, mandador e preguiceiros tinham ganhos particulares em partes¹⁰⁹.

A armação do Zavial pescava apenas de *revés* e porque se encontrava orientada por forma a fazer frente ao atum na sua corrida vindo de Sueste, era lançada de princípios de Julho a fins de Agosto. Explica-se, assim, o seu fraco rendimento já que o atum de *revés* era mais abundante no Sotavento.

2.2. Armações de sardinha

A exploração de armações de sardinha pelo industrial é mais antiga já que a primeira concessão data de 19-5-1893 e refere-se ao local denominado Esperança, em Portimão. Em

¹⁰⁸ Tomás Cabreira, *op. cit.*, p. 143.

¹⁰⁹ Padre José Gonçalves Vieira, *Memória Monográfica de Vila Nova de Portimão*, p. 89.

22-7-1895, Júdice Fialho arremata a concessão da armação Ponta da Piedade, em Lagos. Ainda no século XIX, em 18-3-1899 e 4-8-1899, torna-se concessionário das armações localizadas a Oeste da Barra de Portimão e Vale da Azinhaga¹¹⁰, pertencentes à Capitania de Portimão. A concessão da armação Fé, pertencente à mesma Capitania, data de 15-11-1905. Em 30-11-1906 e 2-5-1908, o industrial arremata os locais Salema e Ingrina, em Lagos, pelas quantias de 490\$000 e 500\$000 réis, respectivamente¹¹¹.

No livro “Memória Monográfica de Vila Nova de Portimão”, de 1911, o Padre Vieira assinala a existência de seis armações de sardinha, na costa de Portimão, propriedade de Júdice Fialho. São elas: Castelos, Vale da Azinhaga, União, Carvoeiro, Fé e Esperança. Todavia, a armação Castelos, embora conste na Contabilidade, não é mencionada na “Estatística das Pescas Marítimas no Continente e Ilhas Adjacentes no ano de 1911”¹¹². Por outro lado, de acordo com esta, o concessionário da armação União, igualmente evidenciada na Contabilidade, é, desde 1904, a Companhia de Pescarias Neptuno.

O quadro II.3 do Anexo II evidencia o produto da pesca efectuada pelas armações de sardinha do industrial no período compreendido entre 1896 e 1911.

Cada uma das armações existentes na costa de Portimão, em 1911, possuía 8 barcos e empregava 50 homens com um salário fixo de 240 reis diários, acrescido de 10% sobre o produto da pesca, o que perfazia 400 a 500 réis por dia. Recebiam ainda 600 réis de *rodada* por cada barco e a caldeirada. Tinham um mandador do mar que ganhava 500 réis e outro da terra, que ganhava 240, para além dos preguiceiros que se ocupavam das redes.

Segundo o Balanço de 1912, Júdice Fialho torna-se concessionário, nesse ano, das armações À do Sol, Leixão do Lobo e Maria Josefina¹¹³, pertencentes à Capitania do porto

¹¹⁰ Designada por Azinhaga, na contabilidade.

¹¹¹ Estatística das Pescas Marítimas no Continente e Ilhas Adjacentes no ano de 1911.

¹¹² Há indícios de que a armação Castelos seja a armação Oeste da Barra de Portimão pois, de acordo com a estatística, a concessão desta armação encontra-se em nome de Júdice Fialho, apesar de ela nunca chegar a ser evidenciada na Contabilidade.

¹¹³ Conforme a “Estatística das Pescas Marítimas no Continente e Ilhas Adjacentes no ano de 1927”, a concessão desta armação encontra-se em nome da firma Fialho & C.^a (resultante da fusão das sociedades em nome colectivo sob a firma Parreira Cruz & Sant’Ana, Irmão Fialho & C.^a).

de Lagos. Em 31-5-1917 arremata, por dez anos, os locais Açor, Foz e Paimogo, na Capitania do porto de Peniche, pela quantia de 150\$00.

Dez anos mais tarde, em 30-7-1927, foram-lhe concedidos, provisoriamente, também por dez anos, os locais João de Deus, Maria Helena, Pedra Nau, Carreiro do Ravasco e O Mar do Gonçalves, o primeiro pertencente à Capitania do porto de Peniche e os restantes à Delegação marítima de Sines.

Nesse ano já havia abandonado os locais À do Sol, Leixão do Lobo, Ponta da Piedade, Oeste da Barra de Portimão, Vale da Azinhaga, Oeste do Cabo Carvoeiro (todos vagos), Esperança e Fé, possuindo no total 11 armações de sardinha: 4 (num total de 37¹¹⁴) na Capitania do porto de Peniche, 4 (num total de 8) na Delegação marítima de Sines e 3 (num total de 19¹¹⁵) na Capitania do porto de Lagos¹¹⁶.

No quadro II.4 do Anexo II é evidenciado o produto da pesca efectuada pelas armações de sardinha do industrial entre 1923 e 1927.

Segundo as estatísticas¹¹⁷, em 1933 continuavam a ser explorados pelo industrial os locais Açor e Foz (novas concessões de 11-10-1930), João de Deus, Maria Helena, Carreiro do Ravasco, O Mar do Gonçalves, Maria Josefina, Ingrina e Salema. Haviam sido arrematados os locais Senhora da Guia (12-7-1929) e Senhora da Graça (6-10-1933), em Peniche, Vasco da Gama (9-5-1930), em Sines e Boca do Rio de Almádena (21-5-1930), em Lagos. Em 17-5-1934 é arrematado o local Senhora da Boa Hora, em Peniche.

Em 1937, encontravam-se vagos os locais Açor e Senhora da Guia, em Peniche e O Mar do Gonçalves e Vasco da Gama, em Sines.

¹¹⁴ 15 dos locais estavam vagos.

¹¹⁵ 14 dos quais vagos

¹¹⁶ Estatística das Pescas Marítimas no Continente e Ilhas Adjacentes no ano de 1927.

¹¹⁷ Estatística das Pescas Marítimas no Continente e Ilhas Adjacentes no ano de 1933.

2.3. Barcos

Júdice Fialho foi, em 1899, o precursor da pesca com cercos a vapor em Portimão, com o Cerco Portugal 1.º. Daí em diante, a frota pesqueira começa a aumentar com a aquisição e construção, nos seus estaleiros, de inúmeras embarcações de madeira: barcas para o transporte de peixe¹¹⁸, lanchas a gasolina para as rebocar e cercos. Ao Cerco Portugal 1.º juntam-se outros nove: o Cerco Portugal 2.º, em 1913; os Cercos Portugal 4.º e Portimão, em 1915; o Cerco Portugal 3.º, em 1916; o Cerco Portugal 5.º, em 1918; os Cercos Portugal 6.º e Portugal 7.º, em 1920; o Cerco Portugal 8.º e o Cerco Portugal 9.º, em 1927.

Apesar das baixas do Portugal 3.º, desmanchado para aproveitamento da madeira em lenha em 1935, e do Portugal 8.º, vítima de afundamento em 1927, os herdeiros do industrial possuíam, em 1938, oito dos vinte e um cercos matriculados em Portimão, avaliados em 32.000\$00 (valor que incluía os aparelhos e os buques)¹¹⁹.

Na década de 20, o interesse pela pesca do bacalhau levou o industrial a construir e apetrechar no seu estaleiro os navios que mandou aos bancos da Terra Nova, os quais baptizou com o nome de Algarve: I, II, III, IV e V. Os lugres Algarve III e Algarve IV, foram, em 1922, os primeiros a partir do porto de Portimão para exercer a pesca naquele destino. A viagem teve a duração de dois meses e meio. Júdice Fialho foi pessoalmente despedir-se da *companha*¹²⁰. O lugre Algarve I naufragaria aquando da sua primeira viagem, em 1923. Nesse mesmo ano, o lugre Algarve III encalharia à entrada da barra de Portimão, quando transportava um carregamento de bacalhau daqueles mares.

Em terra, foram montadas as instalações necessárias para a secagem e preparação do bacalhau¹²¹. A descarga era realizada nos portos onde existiam secas. O bacalhau destinado

¹¹⁸ A propósito destes barcos, Luís Mascarenhas refere: «... tem o mesmo industrial ... muitos barcos que trazem o peixe constituindo várias flotilhas que embelezam a perspectiva marítima e dão a agradável impressão da prestimosa iniciativa de tão inteligente industrial algarvio ...» (*Op. cit.*, p. 15).

¹¹⁹ Na temporada de 1941, o produto da pesca dos oito cercos ultrapassou os 14.000 contos.

¹²⁰ Nome que tradicionalmente se utilizava para designar o conjunto do pessoal – os *companheiros* – que trabalhavam numa armação de atum.

¹²¹ O bacalhau era previamente salgado nas embarcações que o pescavam na Terra Nova.

à seca de Ferragudo era descarregado no Estrumal, junto à Fábrica de S. Francisco. Esta actividade foi abandonada em 1927, em virtude dos sucessivos prejuízos apresentados desde o seu início.

Para além de uma extensa frota pesqueira, o industrial detinha uma diversificada frota de transporte, constituída por rebocadores¹²², gasolinas¹²³, barcas¹²⁴, lanchas e barcos a motor, com a qual assegurava o abastecimento das fábricas, dos estaleiros, dos cercos e das armações. A esta frota foram ainda adicionados, no final da década de vinte, os navios empregues na pesca do bacalhau.

No princípio do século XX, o industrial possuía somente um rebocador, o Atalaia, que se afundou à entrada da barra de Portimão. Em 1906 adquiriu o Rebocador Galgo, que chegou a ser colocado à disposição do Governo para a fiscalização da costa do Algarve, durante a I Guerra Mundial. Em 1910 adquiriu o Rebocador Colombo. Nas três décadas seguintes, foram adquiridos mais nove gasolinas e quatro rebocadores.

De acordo com uma relação efectuada pela própria empresa, em 1942 encontravam-se afectos à pesca quarenta e três barcos: oito cercos, uma traineira, onze botes, quinze buques e oito rebocadores.

3. Exploração agrícola e actividade imobiliária

Júdice Fialho chegou a ser considerado o maior proprietário da província em terras, possuindo propriedades disseminadas pelos concelhos de Faro, Portimão, Loulé, Lagoa e Olhão.

Em vida adquiriu as propriedades Areal Gordo e Pereiro, Courela Caliços, Fazenda Marachique, Quinta do Alto, Fazenda das Areias, Fazenda do Vau da Rocha, Atalaia, Horta

¹²² Barcos de grande potência, mas de pequena velocidade, destinados a rebocar outros navios.

¹²³ Barcos pequenos, accionados com motor a gasolina.

¹²⁴ Barcos de madeira, com vela e remos, destinados ao serviço de tráfego local.

de Olhão, Horta dos Fumeiros, Propriedade do Bom João, Fazenda do Monte Negro, Fazenda dos Salgados e os morgados de Reguengo, Boina e Arge e Quinta de Quarteira.

Na Quinta do Alto, em Faro, onde é hoje o Colégio de N.^a S.^a do Alto, o industrial mandou edificar a sua residência. Para o efeito montou, propositadamente, uma serração de pedra em Portimão, para nela preparar o mármore a utilizar na construção. Imponente e majestoso, o Palácio do Alto chegou a ser considerado o mais belo do Algarve, face às suas linhas arquitectónicas e aos seus motivos ornamentais. No interior, enriqueciam-no valiosas pinturas, tapeçarias e loiças.

Nas propriedades agrícolas, equipadas com as mais modernas máquinas, o industrial cultivava frutos, produtos hortícolas e cereais, criava gado, fabricava vinho, azeite, pimentão, marmelada, mel e conservas de frutos. As suas explorações possuíam todas as instalações necessárias à conservação e armazenagem dos produtos a aguardar consumo ou venda, à guarda de equipamentos, à transformação dos produtos, à criação e engorda de animais, ...

As mais importantes aquisições do industrial ocorreram na década de vinte e respeitaram às sociedades agrícolas Quinta de Quarteira, Lda. e Reguengo, Boina e Arge, Lda. Estas exploravam, respectivamente, os morgados de Quarteira, em Vilamoura, e de Reguengo, Boina e Arge¹²⁵, em Portimão. A segunda era igualmente proprietária de uns terrenos salgados, junto de Ferragudo, banhados pelo rio de Portimão, arrematados em hasta pública em 1850, e de uma propriedade, a Quinta da Ferreira, em Viana do Castelo.

Nos morgados de Reguengo, Boina e Arge, existiam colmeias, uma adega, uma fábrica de pimentão doce, viveiros, um lagar de azeite, um fumeiro de figo e um alambique. Na Quinta de Quarteira havia ainda uma fábrica de produção de conservas de tomate, pelado e em calda, que utilizava como matéria prima o tomate cultivado na exploração.

¹²⁵ Entre 1932 e 1938, estas propriedades são registadas na contabilidade como um investimento financeiro. Entre 1939 e 1943 surgem sob a rubrica *Devedores*. A partir de 1944 ficaram em regime de exploração agrícola, tendo sido tomadas de arrendamento às respectivas sociedades, pelos valores anuais de 170.000\$00 e 250.000\$00, respectivamente.

Para além das propriedades rurais, o industrial possuía, ou tinha arrendados, inúmeros edifícios e armazéns que se encontravam ao serviço da indústria conserveira, piscatória ou vinícola. O exemplo mais pragmático é o do Convento e da sua cerca, a Cerca dos Capuchos. No Guia de Portugal, de 1927, encontra-se a seguinte referência ao mesmo: «...diante das ruínas do convento ribeirinho de S. Francisco de Portimão, cujas paredes, enegrecidas pelo incêndio e lambidas pela babugem de prata do rio, abrigam agora, ao cuidado dos cabaneiros do Fialho, redes, cabos, arpões e arrincas das armações de atum dos Cajados e dos Castelos»¹²⁶.

A evolução dos investimentos do industrial no sector imobiliário, desde 1905 até ao ano do seu falecimento, é apresentada no quadro II.5 do Anexo II.

Como já foi referido, cinco anos após a morte de Júdice Fialho, os seus herdeiros constituíram uma sociedade civil com a finalidade administrar as propriedades e os edifícios entretanto retirados à empresa. Todavia, no decurso da década de quarenta, a empresa voltou a realizar avultados investimentos neste sector, adquirindo sete prédios em Lisboa, que foram avaliados, na altura, em mais de trinta mil contos.

4. A produção

4.1. Produtos e formatos

Nas fábricas de conservas de peixe os produtos principais consistiam essencialmente em derivados de sardinha, cavala e biqueirão. A Fábrica de S. Francisco fabricava também produtos derivados do atum e a do Funchal unicamente estes produtos, com o atum capturado nas armações situadas na costa oeste e nas armações de Porto Santo. Na Fábrica de S. Francisco, nos meses em que “a pesca do atum já não dava”, produziam-se conservas de sardinha e sardinha estivada em barris.

¹²⁶ *Guia de Portugal II: Estremadura, Alentejo, Algarve*, p. 278.

Os produtos derivados da sardinha eram os seguintes :

- sardinha em azeite
 - com pele e com espinha
 - sem espinha
 - sem pele e sem espinha
- sardinha em molho de tomate
 - com pele e com espinha
- sardinha em salmoura
 - estivada em barris
- ovas de sardinha.

Os produtos derivados do atum consistiam, unicamente, em:

- atum em óleo.

Os produtos derivados da cavala compreendiam:

- filetes de cavala em azeite
- cavalinhas
- bocados de cavala.

Finalmente, a empresa produzia os seguintes produtos derivados do biqueirão:

- biqueirão em azeite
- filetes de biqueirão em azeite
 - direitos
 - enrolados com alcaparras
- pasta de anchovas

Resultavam ainda do processo produtivo importantes subprodutos: azeite (óleo) de peixe, destinado essencialmente à exportação e guano (resíduos de peixe), utilizado na adubação de culturas.

No final da década de trinta, as conservas de sardinha em azeite ou molhos eram fabricadas nos seguintes formatos, todos eles constantes da tabela portuguesa de formatos, pesos e factores de conversão: 1/10 Club 20 m/m, ¼ Club 30 m/m, 1/8 Club 30 m/m, ¼ Usual 22 m/m, ¼ Usual 24 m/m, ¼ Americano 30 m/m, ½ Alta 40 m/m, ¼ 18 m/m e ¼ Especial 25 m/m.

Os principais formatos, tipos e “moule”¹²⁷, produzidos nas três fábricas de Portimão, de 1932 a 1936, com base na estatística da fabricação efectuada pela empresa foram, por ordem decrescente, os seguintes: 22 m/m com espinha até 7 peixes - 27,4%, Americano com espinha até 12 peixes - 19,8%, 22 m/m com espinha além de 8 peixes - 12,7%, 21 m/m com espinha até 6 peixes - 6,4% e Club reduzido até 7 peixes - 6,1%¹²⁸.

O biqueirão era produzido nos formatos 1/8 Bijou 22 m/m, 1/10 Club 20 m/m e 1/8 Oval 22 m/m.

4.2. Produção

Os mapas de gestão, existentes no arquivo da empresa, embora respeitantes apenas às fábricas de Portimão, permitem efectuar a reconstituição da produção de conservas, em caixas¹²⁹ e quilogramas, de 1929 a 1950. Estes dados são evidenciados no quadro II.6 do Anexo II.

¹²⁷ Número de peixes por lata.

¹²⁸ Com a uniformização de formatos, o formato 21 m/m passou a 22 m/m e o formato 22 m/m a 24 m/m.

¹²⁹ Até 1944, uma caixa tinha o peso líquido de 19,5 quilogramas. Após 1944, o peso oficial passou a ser de 19 quilogramas.

A análise do quadro permite concluir, que a produção da empresa estava sujeita a grandes oscilações, sendo influenciada não só pela conjuntura económica mas também por factores ambientais.

No primeiro triénio do período observado, a produção aumentou 130%, passando de 1.177 para 2.706 toneladas. No espaço de dois anos, caiu 70,5% situando-se nas 799 toneladas. Embora de 1934 a 1940 a produção das três fábricas se tenha mantido, em média, nas 1.750 toneladas, em 1941 registou o valor mais baixo em quinze anos: 416 toneladas, uma quebra de 78,5% relativamente a 1940. No biénio seguinte, a produção começou a recuperar, aumentando 71,5% e 61,6%, respectivamente.

Refira-se que, no pior ano de produção, a produção do centro de Portimão sofreu, também, uma quebra de 50%, mas a mesma quebra para a totalidade da indústria não foi além dos 4,9%. No triénio 1940-42, a média da produção, por fábrica, no centro de Portimão, foi de 875 toneladas, enquanto a média da empresa ultrapassou as 1.023.

Em 1944 e 1945, a produção decresceu significativamente, sendo em 1945 metade da registada dois anos antes. Em 1949, um ano de pesca diminuta, a produção não ultrapassou as 436 toneladas, o segundo valor mais baixo registado desde 1929. A animação verificada nos mercados e o regresso da sardinha à costa portuguesa, em 1950, contribuíram para a elevação em 171,6% da produção das três fábricas. Nesse ano, enquanto a produção média de conservas de sardinha e similares, por fábrica, em Portimão, foi de 274 toneladas, ela foi de 395 toneladas nas fábricas Fialho.

A produção das restantes fábricas, obtida na conta de *Produtos Fabricados* do Razão de cada fábrica, encontra-se expressa no quadro II.7 do Anexo II.

A produção da empresa dependia essencialmente da disponibilidade, quase diária, de matéria prima. Quando havia peixe, o pessoal era chamado para o trabalho e iniciava-se de imediato a transformação da sardinha em conserva. O peixe que entrava na fábrica de manhã, estava enlatado e pronto a ser comercializado no dia seguinte. Assim era porque a

qualidade das conservas da casa Fialho dependia principalmente da sequência regular das várias operações de fabrico e da conclusão de todas elas no mesmo dia.

Apenas a escassez de matéria prima poderia impedir a empresa de produzir, já que possuía instalações e equipamentos que lhe permitiam produções muito elevadas, tal como se pode verificar no quadro II.8 do Anexo II, que evidencia a capacidade teórica de produção para cada uma das unidades.

Se atendermos ao facto que na indústria predominavam unidades fabris com uma capacidade teórica de produção de 20.000 a 50.000 caixas, facilmente podemos constatar que todas as fábricas Fialho possuíam uma capacidade acima da média.

No ano de 1942, essa capacidade, nas três fábricas de Portimão, é computada em 181.828 caixas. Comparando esse resultado com as quantidades efectivamente produzidas entre 1939 e 1942, obtêm-se as seguintes percentagens: 50%, 55%, 12% e 20%, que ficam muito aquém da quantidade que a empresa poderia produzir. Os cálculos existentes efectuados para a totalidade das fábricas denunciam um ainda maior subaproveitamento no mesmo período: 35%, 27%, 12% e 15%¹³⁰.

Entre os subprodutos, o azeite de peixe e o guano eram os que possuíam maior importância económica. O primeiro era vendido nas variedades vermelho amarelento, avermelhado claro, avermelhado escuro e amarelo. Os quadros II.9 e I.10 do Anexo II, mostram a produção destes subprodutos, entre 1935 e 1941, em Portimão.

A produção de *vazio*, por formato de lata, nas três fábricas de Portimão, entre 1932 e 1941, encontra-se expressa no quadro II.11 do Anexo II.

Os formatos ¼ Club 30 m/m, ¼ Usual 24 m/m, ¼ Americano e 1/2 Alta, destinavam-se ao mercado inglês. Exceptuando-se o ¼ Club, os restantes formatos não serviam para outros

¹³⁰ Arquivo Feu Hermanos, caixa 24, pasta 3, documento 2.771.

mercados. Sendo a Inglaterra o principal mercado da firma, a existência média de lata vazia rondava as 70.000/90.000 caixas.

4.3. Meios de Produção e Instalações

Segundo Luís Mascarenhas, no princípio do século XX, os estabelecimentos Fialho encontravam-se equipados com «tudo o que modernamente em maquinismos e instalações as indústrias modernas têm inventado para reduzir o trabalho manual»¹³¹.

Cerca de 1911, a Fábrica de S. José abrangia uma área de 18.000 m.², que se dividia em escritório, morada do mestre, casas de descabeçar e enlatar, casas de enxugar o peixe, tinhas, adega de azeite, máquina de ebulição, geradores de vapor, oficinas de soldadores, armazéns para depósitos de madeiras, oficinas de carpinteiros e estiva.

Era nesta fábrica que estava instalada a oficina das latas vazias. Esta possuía «no centro uma árvore de 24 m de comprimento movida por dois electromotores de 4 cavalos cada, e outra junto à parede do nascente com 20 m. de comprimento movida por dois electromotores de 4½ cavalos». As mesmas árvores davam movimento a duas máquinas¹³².

Na mesma altura, a Fábrica de S. Francisco tinha uma área de 20.000 m.² e continha «casas para soldadores, enlatar, ebulição, maquinas, geradores de vapor, telheiros de resíduos para guano, adega de azeite, armazém de materiais, uma bateria de 20 caldeiras para cozer o atum, quatro angares para enxugar o peixe, pátio central, três prédios para morada dos empregados»¹³³.

A Litografia, localizada a norte da *Vila*, na Rua do Moinho, abrangia uma área de 25 m. de fachada e 60 m. de comprimento, ocupando uma superfície de 1.500 m.². Este complexo possuía diversos compartimentos: vestíbulo, escritório, oficina dos transportadores, oficina de moer tintas, casa de dois geradores de vapor e dois motores, bombas e oficina das

¹³¹ Luís Mascarenhas, *op. cit.*, p. 14.

¹³² Padre José Gonçalves Vieira, *op. cit.*, p. 90.

¹³³ Idem, *ibidem*.

máquinas litográficas¹³⁴. Existia ainda um depósito subterrâneo onde se armazenavam óleos, drogas e vernizes.

Nos anos trinta esta fábrica possuía, entre outras dependências, a fabricação mecânica de latas vazias, a serralharia e a serração de madeira; dispunha de maquinismos e utensílios para a moagem de pimentão, entre os quais oito moinhos, motores eléctricos e acessórios. Estava também equipada com uma garagem, onde se reparavam os veículos automóveis de transporte e trabalhos agrícolas. Em 1938, tinha afectos sete automóveis e dez camionetas¹³⁵.

Nas diversas fábricas de conservas a empresa possuía, em 1937, cravadeiras das marcas Sudry, Matador, Lubeca, Bliss, Lubin e Reinerters. A produção de latas por hora era variável, desde um mínimo de 840, no caso das cravadeiras das marcas Reinerters, Lubeca e Matador, até um máximo de 2.400 no caso da marca Lubin de duas cabeças e oito lunetas.

Em 1939, a distribuição dos electromotores existentes nas diversas secções, alimentados pela energia eléctrica da Central, era a seguinte: Litografia-15, Lata Vazia-9, Fabricação de *Caoutchouc*-4, Frutos *au sirop*-2, Serração de Madeira-3, Moenda do Pimentão-6, Depósito do Pimentão-1, Serralharia-4, Fundação-2, Garagem-3, S. José-1, Central-1.

4.4. Consumos

A leitura dos copiadores evidencia a existência de um sistema de controlo interno na área das compras. Os fornecedores eram escolhidos pelas condições oferecidas, no que respeita a preço, qualidade e condições de pagamento. A qualidade das matérias primas tinha uma importância vital para a empresa, pois era a forma de obter fabricações perfeitas e evitar reclamações por parte dos clientes. As compras só eram feitas depois de devidamente autorizadas e quando os produtos não respeitavam os critérios previamente estabelecidos o fornecedor era de imediato avisado por meio de carta.

¹³⁴ Idem, pp. 90/1.

¹³⁵ Afectos à secção de Gado, Abegoaria e Forragens, encontravam-se ainda 69 carros de tracção animal.

O arquivo da empresa contém mapas de gestão, referentes às fábricas de conservas localizadas em S. José, S. Francisco e Ferragudo, onde são evidenciados, desde 1929, os consumos anuais de peixe, azeite e óleo, sal e carvão, e onde são pesquisadas, relativamente a cada uma das matérias, as divergências entre os consumos apurados pelas notas e os consumos efectivos. Estes mapas revelam a existência de um rigoroso controlo técnico de produção, que através de índices quantitativos, permitia controlar os consumos das diversas matérias, tendo em vista a detecção de anomalias.

O controlo do tempo gasto nas diferentes fases de fabrico (*descabeçar, engrelhar, cortar rabo, tirar espinha, enlatar, limpar, bater, encaixotar*¹³⁶) realizava-se, igualmente, com grande frequência, tal como revelam diversos cálculos encontrados no espólio da empresa.

A matéria prima principal, o peixe, era capturado pelos cercos e armações da própria empresa. Quando as *artes* regressavam da faina, o pescado tinha obrigatoriamente que passar pela lota, a fim de pagar os respectivos impostos. Para ficar com o seu próprio peixe, a empresa oferecia o lance mais elevado, vendendo apenas os excedentes.

O Quadro II.12 do Anexo II, que tem por base os mapas de gestão, discrimina as quantidades de peixe enlatado e a média de peixes por quilo de conserva e por caixa, nas três unidades de Portimão. No quadro II.13 são evidenciadas as quantidades de peixe enlatado nas restantes fábricas, obtidas nos Razões.

Em situações extremas, uma caixa de conserva podia conter mais de mil ou apenas 500 sardinhas, consoante a dimensão do peixe, embora a média fosse de 700, equivalente a sete sardinhas por lata.

Os principais fornecedores de azeite eram D. J. Silva, Sociedade Fabril Alentejana, Lda., Fábrica Torrejana de Azeites, Lda. e o Grémio dos Industriais de Conservas de Peixe do Barlavento do Algarve¹³⁷. Os principais fornecedores de óleo de mendobi eram, por seu

¹³⁶ Arquivo Júdice Fialho, caixa 482, pasta 4, documento 7.253.

¹³⁷ Quando o azeite passou a ser atribuído por rateio.

turno, a Companhia União Fabril, a Sociedade Nacional de Sabões, o Centro de Comissões, Lda. e o I.P.C.P. que fornecia óleo colonial.

Os consumos total e por quilo de conserva fabricada das referidas substâncias, nas três fábricas de Portimão, são evidenciados no quadro II.14 do Anexo II.

Os consumos médios de azeite e óleo, por quilo de conserva fabricada, não diferem muito nas três fábricas. No biénio 36-37 assiste-se a um decréscimo generalizado, atingindo-se valores médios nos anos seguintes. Em 1943, o consumo por quilograma de conserva atinge o valor máximo em quinze anos.

No quadro II.15 do Anexo II são apresentados os mesmos dados, consumo total e consumo médio por quilo de conserva, para a matéria prima sal.

O combustível utilizado nas fábricas Fialho era o carvão. A partir de 1939, assiste-se a uma progressiva substituição do carvão por cepa e lenha, até ao seu quase total abandono, em 1941. O consumo de carvão por quilograma de conserva produzida, nas fábricas de Portimão, pode ser observado no quadro II.16 do Anexo II¹³⁸.

Na produção de lata vazia, as matérias primas eram a folha, a solda e a borracha. O consumo da primeira variava consoante o seu tipo e o formato da lata. Nas condições de compra, a firma impunha que a folha estivesse isenta de gorduras, com garantia de estanagem a estanho puro e que fosse de primeira, sem desperdício. A folha com imperfeições (bolhas, pontos negros, falta de estanagem, etc.), não tinha aplicação nas suas oficinas.

Segundo os cálculos da empresa, e estabelecendo uma percentagem de inutilização de 5%, uma caixa de 112 folhas da medida 28x20, possibilitava a fabricação de 1.247 latas de ¼

¹³⁸ Apesar do que foi referido, a partir de 1939, no cálculo dos consumos a empresa considerou a relação do carvão para a cepa e lenha, ou seja, 1 por 3,5.

Club 30 m/m ou de 1.200 latas de ¼ Usual 22 m/m ou de 925 latas de ¼ Americano 30 m/m ou de 780 latas de ½ Alta 40 m/m¹³⁹.

O quadro II.17 do Anexo II regista as quantidades de folha dos tipos IC 28x20 112 fls 216 lbs¹⁴⁰ e FCBY dupla, necessárias para fabricar 10.000 caixas.

Os pesos das latas completas não eram uniformes pois variavam consoante o tipo de folha empregue na fabricação de *vazio* e o peso do peixe. Nas experiências efectuadas pela empresa, em 100 latas, em 26-6-1936 e 2-5-1941, obtiveram-se os pesos expressos no quadro II.18 do Anexo II. Estes pesos encontravam-se dentro dos limites fixados na tabela de formatos, pesos e factores de conversão.

A empresa era da opinião que se devia incentivar o mercado inglês a consumir ¼ Club em vez de ¼ Usual 22 m/m pois ao preferirem o primeiro comiam 75% daquilo que compravam e no segundo caso apenas 66%. Do ponto de vista da empresa, a troca também apresentava vantagens pois, tal como tivemos oportunidade de verificar, para fazer 10.000 caixas de ¼ Usual 22 m/m eram necessários 458 20/112 de FCBY e 307 99/112 de IC, enquanto para fazer 10.000 caixas de ¼ Club bastavam 426 83/112 de FCBY e 269 45/112 de IC¹⁴¹.

4.5. Custos

As oscilações verificadas no custo da matéria prima principal podem ser observadas no quadro II.19 do Anexo II, adaptado de um mapa de gestão.

Em 1938, o custo do peixe por caixa de conserva atingia apenas 33% do valor registado em 1929. O rompimento das hostilidades, em 1939, aliado a uma redução nas capturas, originou um aumento no preço da sardinha. Esse aumento foi sentido pela empresa a partir

¹³⁹ Arquivo Júdice Fialho, caixa 278, pasta 2, documento 3.846.

¹⁴⁰ Este tipo de folha era próprio para o fabrico de lata embutida.

¹⁴¹ Arquivo Júdice Fialho, caixa 404, pasta 1, documento 3.922.

de 1940, particularmente em 1941, ano em que o custo do peixe por caixa fabricada sofreu um agravamento de 250%.

Para efeitos de determinação do custo da mão de obra, por quilo de conserva fabricada, a empresa agrupava o seu pessoal nas seguintes rubricas: “mulheres”, “trabalhadores”, “oficina”, “mestres, mestras e ajudantes”. O custo da mão de obra agrupada na rubrica “mulheres” acompanhava directamente e no mesmo sentido a variação do nível de actividade, embora dependesse também, de acordo com a empresa, do treino da operária, do seu estado físico e das suas condições de alimentação. O custo da mão de obra enquadrada nas rubricas “Trabalhadores” e “Oficina” (pessoal das cravadeiras) não se encontrava directamente relacionado com o volume de produção, excepto se o trabalho se prolongasse para além do horário normal de trabalho. Finalmente, os salários fixos dos mestres, ajudantes, guardas, etc., variavam de forma inversa à produção.

Os cálculos da empresa revelam que, em 1929, o custo médio da mão de obra feminina por quilo de conserva fabricada atingia os \$23,5 nas três fábricas de Portimão. Em 1932 e 1935 este custo representou apenas 62% do verificado naquele ano, cifrando-se em \$14,6. Em 1939, havia subido para \$25,2 e uma década mais tarde atingia o valor de \$86¹⁴².

O custo médio da mão de obra das “mulheres”, “trabalhadores” e “oficina”, nas três fábricas, cifrava-se, em 1929, em \$48,4. Os valores mais baixos registados em dez anos verificaram-se em 1932, 1934 e 1935, quando aquele custo se cifrou em \$31,4, \$29,5 e \$27,6, respectivamente. No ano de 1939, não foi além dos \$47,5.

O custo da mão de obra, por caixa de conserva (1/4 22 m/m), dos mestres, mestras e ajudantes, que era em 1929 de 1\$143, subiu para 1\$997, em 1933. No entanto, em 1939 cifrava-se apenas em \$909.

¹⁴² Arquivo Júdice Fialho, caixa 482, pasta 4, documento 7.245.

5. A comercialização

5.1. Actividade conserveira

As conservas de peixe da firma Júdice Fialho eram comercializadas em diversas marcas¹⁴³. Porém, as marcas “Marie Elisabeth”, “Falstaff”, “Desirées” e “Galléon” eram as mais conhecidas, nacional e internacionalmente. Apesar da qualidade constituir um factor de distinção das conservas da casa Fialho, a marca “Marie Elisabeth” excedia todas as outras: era uma marca de primeira qualidade, conforme referiu um dos netos do fundador da empresa¹⁴⁴.

A produção destinava-se, na sua quase totalidade, ao mercado externo. A sua colocação e venda encontrava-se a cargo de agentes e consignatários, que também informavam sobre a evolução dos respectivos mercados. As relações comerciais mantidas com alguns deles remontam a 1905. Merecem referência, pela sua importância, os agentes localizados nos seguintes países:

Suíça - Jules Genet¹⁴⁵ e Eugénio Gherardi, de Genebra.

E.U.A. - Strohmeier & Arpe Company, Von Bremen & Asche C.º, Seeman Brothers, James P. Smith & C.º, de Nova Iorque.

Inglaterra - H. & T. Walker, Tatham Bromage & C.º Limited, de Londres.

França - Maxime Delrue e G. Eaton & Fils, de Paris; Lebec, de Nantes; G. Coutant, Charavin, de Bordéus.

África do Sul - Alberto Soares Ribeiro.

Alemanha¹⁴⁶ - Johannes Schuback & Sohne, Adolf Dirchs & C.º, de Hamburgo.

¹⁴³ “Marie Elisabeth”, “Falstaff”, “M.E.”, “Desirées”, “Galléon”, “Maria”, “Mulher e Sardinha”, “J.A.J.F.”, “Rabére”, “Marceau”, “Cassin”, “Fishermid”, “Breton”, “D. Carlos”, “Luzel”, “Comique”, “Aiglon”, “Breton”, “Vasco”, “Dupont”, “Encore” e “Granadaisa”.

¹⁴⁴ Segundo D. Nuno de Sousa Coutinho, o nome da marca resulta da conjugação do nome da esposa de Júdice Fialho, Maria, e da sua filha, Isabel. Esta marca possuía registo nacional de pimentos, tomates e sardinha em conserva. Encontrava-se também registada na França, na Itália, na América do Norte e em Inglaterra.

¹⁴⁵ Entre 1939 e 1945, a empresa vendeu, por intermédio deste agente, 67.213 caixas de conserva de peixe. A sua comissão ascendia a 4,25%.

¹⁴⁶ Em 1937, a empresa pretendia exportar, por ano, 50.000 a 60.000 caixas de conserva para a Alemanha.

Os principais e mais antigos consignatários eram H. & T. Walker, de Londres; Eugénio Gherardi, de Genebra; Strohmeier & Arpe C.º, de Nova Iorque; G. Coutant, de Bordéus; Johannes Schuback, de Hamburgo e Luís Alvelos, do Funchal.

O principais mercados da empresa eram o inglês¹⁴⁷, o americano e o suíço. O primeiro tinha como preferência conservas de sardinha com espinha, em azeite ou em tomate, nas marcas “Marie Elisabeth” e “Falstaff”. O mercado americano era o principal consumidor de fabricos sem pele e sem espinha, também na marca “Marie Elisabeth”, e de filetes de anchovas. O mercado suíço apreciava conservas de chicharro e conservas em salmoura.

A mercadoria destinada ao mercado externo era transportada em vapores, sendo o embarque efectuado nos portos do Algarve e a descarga nos portos de Londres, Liverpool, Southampton, Anvers, Nantes, Hamburgo, Bordéus, Lourenço Marques, etc.

A publicidade às conservas era feita por intermédio dos agentes. Em Londres, os meios publicitários escolhidos para anunciar a marca “M.E.” eram as revistas (*Woman’s Sphere*, *Scottish Trader*, ...), os anuários e os autocarros londrinos.

A exportação de conservas e filetes, por fábrica, a partir de 1938, foi reconstituída com base nos livros Razão e encontra-se evidenciada no quadro II.20 do Anexo II.

O quadro II.21 do referido anexo mostra a variação dos preços dos vários formatos durante a II Grande Guerra.

5.2. Exploração Agrícola

Os produtos transformados nas fábricas de frutos, como o pimentão, a marmelada, o tomate em calda e pelado, ou nas adegas, como o vinho, eram uma componente importante da receita da firma.

¹⁴⁷ Não obstante, entre 1943 e 1946, as vendas para aquele mercado foram praticamente nulas.

O pimentão era expedido para vários pontos do país¹⁴⁸. A sua comercialização fazia-se em sacos de 5, 10, 20 e 40 quilogramas, nas variedades extra¹⁴⁹, de 1.ª e de 2.ª qualidade. Em 1937, o seu preço, com frete pago, era de 9\$00 para quantidades superiores a 100 quilos e 9\$50 para quantidades inferiores. As condições de pagamento eram a 45 dias sem desconto ou a pronto pagamento com 1% de desconto. Entre 11-8 e 30-11-1936, a empresa vendeu 44.905 quilogramas deste artigo¹⁵⁰.

A marmelada era vendida em caixas de madeira, com 5 quilos cada, ou em tabuleiros de folha, com 1,5, 5 ou 8 quilos. Em 1937, o seu preço era de 5\$20 por quilograma. As caixas eram facturadas a 1\$00 cada, sem direito a devolução e os tabuleiros de folha a 2\$00, 3\$00 e 4\$00, respectivamente, sendo recebidos pelo mesmo valor se devolvidos em bom estado¹⁵¹. Este artigo era, por vezes, vendido à consignação.

O vinho, produzido em Faro, era vendido ao preço de 38\$00 por cada 20 litros, para compras de 1 tonel e de 39\$00 para compras de 1 pipa. No ano de 1938, a empresa esperava vender 6.000 litros de vinho da sua propriedade Reguengo, Boina e Arge.

O tomate pelado “Marie Elizabeth” era vendido em caixas de 100 latas de 240 gramas, a 75\$00 a caixa. O pagamento era a 30 dias e sem desconto.

6. O pessoal

6.1. Actividade conserveira

O material existente no arquivo da empresa não nos permite reconstituir a evolução do número de operários. Contudo, no livro “Memória Monográfica de Vila Nova de Portimão”, de 1911, o Padre Vieira fornece alguns dados. De acordo com o autor, nessa

¹⁴⁸ Régua, Montijo, Caldas da Rainha, Reguengos, Covilhã, Beja, Pavia, Portalegre, Bragança, Viana do Castelo, Loulé, Póvoa do Varzim, Matosinhos, Grândola, etc..

¹⁴⁹ Em Abril de 1937 a firma deixou de fornecer esta qualidade.

¹⁵⁰ Livro de facturas de 1936.

¹⁵¹ Arquivo Júdice Fialho, copiador n.º 254, pág. 4.

altura a Fábrica de S. José empregava 230 trabalhadores, a oficina das latas vazias-70, a Fábrica de S. Francisco-54 e a Litografia-39.

No livro “A Realidade Júdice Fialho”, editado pela comissão sindical de Júdice Fialho, refere-se que, em 1930, o industrial tinha ao seu serviço mais de 4.000 trabalhadores.

Em 15-4-1950, os quadros de pessoal das fábricas de S. José, S. Francisco, Ferragudo e da secção de *vazio* eram constituídos por 170, 160, 189 e 157 operários, respectivamente, o que totalizava 676 operários empregues só nas secções de *cheio* e *vazio* em Portimão.

A sua análise revela que a empresa possuía operários industriais com carácter permanente e assalariado ou eventual. O grupo do pessoal eventual¹⁵² era constituído na sua quase totalidade por elementos do sexo feminino; apenas uma percentagem ínfima de trabalhadores do sexo masculino pertencia àquele grupo.

As mulheres agrupavam-se em oito categorias: mestra, azeitadeiras, batedeiras, visitadeiras, levantadeiras, manipuladoras de peixe, praticantes e aprendizas. Os homens distribuíam-se por doze categorias: encarregado de fabrico, encarregado de secção, operários das caldeiras, apontador, ajudante de afinador, fogueiro, cravadeiras semi-automáticas, trabalhadores de mouras, ajudantes de cravadeiras, trabalhadores não especificados, aprendizes e praticantes¹⁵³.

Nos quadros II.22 e II.23 do Anexo II são apresentados os quadros de pessoal da Fábrica de Ferragudo e da secção de *vazio* que permitem visualizar as categorias profissionais, a distribuição dos operários por sexos e o seu vínculo à empresa.

Os elementos respeitantes a salários também escasseiam. Segundo o Padre Vieira, os salários médios praticados nas fábricas de S. José e de S. Francisco eram, em 1911, os

¹⁵² Trabalhava de Maio a Dezembro.

¹⁵³ As categorias de encarregado de secção e fogueiro existiam, exclusivamente, na Fábrica de Ferragudo.

seguintes: mestre e contra-mestre, mestra e contra mestra-1\$500 réis diários; soldados-1\$200 réis diários; mulheres-30 réis por hora-300 réis por dia. Na oficina das latas vazias a média dos salários era de 290 réis diários e na litografia ascendia a 460 réis.

O período normal de trabalho era de oito horas, seis dias por semana. Até 24 de Setembro de 1934, o pessoal feminino não era remunerado pelas horas extraordinárias. O pessoal masculino recebia um suplemento de 100% pelo trabalho prestado antes das 8 ou depois das 17 horas. Em virtude do acordo estabelecido, naquela data, entre o Consórcio Português de Conservas de Sardinha e o Sindicato Nacional dos Operários do Distrito de Faro, o regime de trabalho em vigor foi alterado: todo o pessoal (masculino e feminino) passou a vencer um suplemento de 50% no trabalho prestado aos domingos e de 25% no que fosse além das 48 horas semanais. Em 1936, com a assinatura dos primeiros contratos colectivos de trabalho, estabeleceram-se salários mínimos para todo o pessoal. Aboliu-se o suplemento de 25% no trabalho prestado para além das 48 horas semanais, manteve-se o suplemento de 50% no trabalho aos domingos e estabeleceu-se a garantia de três dias de salário e o direito a uma semana de férias pagas ao pessoal efectivo¹⁵⁴.

Segundo a empresa, estas alterações produziram, simultaneamente, vantagens e agravamentos, o que, aliado à irregularidade do trabalho na indústria, tornava impossível tirar conclusões objectivas a respeito da sua incidência no aumento verificado no custo da mão de obra entre 1933 (ano anterior ao acordo) e 1937 (ano posterior ao contrato).

O quadro II.24 do Anexo II, que tem por base um mapa de gestão, evidencia a evolução dos salários do pessoal feminino e masculino (excluindo mestres, ajudantes e guardas) nas três fábricas de Portimão, entre 1929 e 1941, e os salários pagos em 1949.

No quadro II.25 são apresentadas as quantias pagas ao pessoal das várias fábricas, a título de férias e ordenados¹⁵⁵, no período compreendido entre 1938 e 1950.

¹⁵⁴ Arquivo Júdice Fialho, caixa 482, pasta 4, documento 7.254.

¹⁵⁵ Exclui salários da estiva e filetagem e inclui, nas fábricas de Portimão, 1/3 dos ordenados do escritório da Fábrica de S. José. A partir de 1949, os totais englobam 15% de encargos patronais (Caixa Sindical de Previdência do Pessoal da Indústria de Conservas de Peixe, Abono de Família e Fundo de Desemprego).

6.2. Actividade piscatória

Nas condições de matrícula do Cerco Portugal 7.º, elaboradas em 1938, constam as seguintes categorias e salários da *companha*: mestre de pesca, 16\$00 por dia; mestre de vapor, mestre da aberta e vigia, 13\$00 por dia; companheiros, 6\$00 por dia; maquinista, 450\$00 por mês; fogueiros, 300\$00 por mês.

Os companheiros podiam ganhar mais por proposta do mestre e acordo do armador. O pagamento dos salários e percentagens ocorria de dois em dois meses, com a tolerância de oito dias.

Além do salário, o pessoal tinha direito a uma percentagem sobre a pesca, líquida de direitos, andainas, gratificações e despesas de combustíveis e lubrificantes dos barcos a motor¹⁵⁶, e a gratificações, sempre que a pesca excedesse uma dada quantidade ou valor.

Porém, não tinha direito a levar para terra qualquer quantidade de peixe. Ao pessoal dos barcos condutores de pescada só era permitido ter a bordo a quantidade de peixe indispensável à sua alimentação e, sempre que possível, já amanhado e cortado em postas. As gratificações em peixe às enviadas eram extremamente proibidas.

As férias e percentagens pagas às *companhas* dos Cercos, a partir de 1940, encontram-se expressas no quadro II.26 do Anexo II.

7. As finanças

As necessidades de crédito financeiro, a curto prazo, eram parcialmente satisfeitas pelo depósito de mercadorias em regime de armazéns gerais, por via do desconto de cautelas de penhor. De acordo com a circular n.º 245 do C.P.C.P., em Agosto de 1935, a responsabilidade da empresa ascendia a 1.940.533\$40, sendo o seu limite para o desconto de cautelas de 2.221.703\$25.

¹⁵⁶ Estas percentagens eram iguais nos Cercos Portugal 6.º e Portimão.

Entre os recursos financeiros de exploração contavam-se o crédito titulado e não titulado obtido dos fornecedores correntes (matérias primas e subsidiárias, embalagens, etc.), conquanto a empresa procurasse sempre a melhor conjugação entre prazos de pagamento e obtenção de descontos.

Para financiamentos a médio e longo prazo, a empresa recorria ao crédito de diversas instituições bancárias, com as quais mantinha relações comerciais, entre outras, Banco de Portugal, Banco Comercial de Lisboa, *London County & Westminster Bank Ltd*, *Credit Franco Portugais*, *London & Brazilian Bank*, Banco Lisboa e Açores, Banco Comercial do Porto, Caixa Geral dos Depósitos, Banco Português e Brasileiro, Banco Nacional Ultramarino de Paris, etc. Nestas instituições, a empresa possuía depósitos em diversas divisas: escudos, libras, francos, marcos, pesetas, etc..

Outra importante fonte de financiamento da empresa era o autofinanciamento, que compreendia, numa fase inicial, os resultados transitados de exercícios anteriores e os resultados do próprio exercício e, numa fase posterior, as reservas de lucros (incorporadas ou não no capital social). O quadro II. 27 evidencia a evolução dos resultados líquidos da empresa entre 1905 e 1946.

Os excedentes de tesouraria eram aplicados essencialmente em títulos de crédito altamente líquidos ou mobilizáveis, como acções e obrigações. Se bem que o objectivo destas aplicações visasse a obtenção de proveitos e ganhos (juros, dividendos e mais valias) no menor espaço de tempo, algumas delas tinham carácter permanente, permanecendo na empresa por prazos superiores a um ano. A aquisição de partes de capital em empresas, com o objectivo de exercer controlo sobre as suas políticas financeiras e operacionais, constituía outra forma de investimento a médio e longo prazo.

A composição da carteira de títulos da empresa, nos anos de 1905, 1934 e 1946, encontra-se patente no quadro II.28 do Anexo II.

CAPÍTULO IV

O MODELO CONTABILÍSTICO EM PORTUGAL ENTRE O FINAL DO SÉCULO XIX E A PRIMEIRA METADE DO SÉCULO XX

1. Introdução

Até aos dias de hoje, a Contabilidade passou por um longo processo evolutivo que teve início, há mais de 20.000 anos atrás, na pré-história da humanidade, onde ocorreram as primeiras manifestações do pensamento contabilístico, antes mesmo que o homem soubesse escrever e calcular¹⁵⁷.

Na Idade Média, o renascimento do comércio, a disseminação do crédito, o aumento da complexidade nas transacções comerciais, o aparecimento das primeiras formas de capitalismo, a aplicação do números árabes à escrituração, etc., ditaram um aceleração no processo evolutivo da contabilidade, que culminou com o aparecimento das *partidas dobradas*.

O *Tractatus Particularis de Computis et Scripturis*, inserido na obra “*Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita*”, publicada em Veneza, em 1494, foi o primeiro tratado de contabilidade impresso contendo a exposição daquele sistema. Foi seu autor um frade franciscano, chamado Luca Pacioli.

A invenção das partidas dobradas não pode, contudo, atribuir-se a Pacioli. Conforme referiu Gonçalves da Silva, «as partidas dobradas não surgiram de repente, acabadas e perfeitas, dum cérebro iluminado por um clarão de génio. São antes o término duma longa evolução, a última fase da lenta transformação por que passaram as partidas simples nos séculos XIII e XIV (...) Muito antes da publicação da *Summa* ... já o processo era conhecido e aplicado não só em Veneza mas também em várias outras cidades de Itália, como se demonstra por muitas escritas dos séculos XIV e XV existentes nos arquivos daquele país»¹⁵⁸.

¹⁵⁷ Segundo A. Lopes de Sá, as mais antigas manifestações de natureza contabilística «são as contas primitivas, ou seja, as que identificavam o objecto (geralmente por figuras) e a quantidade desses mesmos objectos (geralmente por riscos ou sulcos) de meios patrimoniais» (*História Geral e das Doutrinas da Contabilidade*, p. 25).

¹⁵⁸ F. V. Gonçalves da Silva, *Curiosidades, Velharias e Miudezas Contabilísticas*, pp. 13-24.

Para Lopes de Sá, é inequívoco que Pacioli não foi, nem o inventor, nem o primeiro autor das partidas dobradas. De facto, em 1458, também na Itália, Benedetto Contrugli havia escrito a obra “Della Mercatura e del Mercante Perfetto”, onde expunha o processo das partidas dobradas, que, no entanto, só viria a ser publicada em 1573. Por outro lado, o Professor afirma que, quando Pacioli editou a sua obra, já circulavam no Médio Oriente outras obras de Contabilidade¹⁵⁹ que denotavam um aspecto de “sistematização dos registos”, pelo que a cultura islâmica possuía um considerável avanço na literatura contabilística. Todavia, «foi o livro de Luca Pacioli o que mais impacto causou, mas, menos pelo livro, que por ter sido impresso no processo de Gutemberg e ter alcançado, em razão disto, maior número de exemplares»¹⁶⁰.

A influência da obra de Luca Pacioli depressa se fez sentir em todos os países da Europa que comerciavam com Itália, especialmente em França, na Alemanha, na Áustria, em Inglaterra e nos Países Baixos. Por conseguinte, surgiram obras contabilísticas em diversas partes da Europa, mas a obra do frei italiano, que «marca o início duma nova era nos anais da contabilidade, ficou sendo ... a mais importante das obras que se lhe seguiram pelo espaço de cerca de dois séculos, visto que os autores destas não fizeram mais do que reproduzir os pontos de vista de Paciolo»¹⁶¹.

Os progressos verificados ao nível da técnica contabilística, durante os séculos XIV e XV, foram sentidos em Portugal com relativo atraso, não obstante as relações comerciais mantidas com Veneza, Génova e outras repúblicas italianas.

No entanto, Gonçalves da Silva sublinha que, na era de quinhentos, já existia em Portugal quem conhecesse o *método de Veneza* e considera mesmo provável que alguns judeus e cristãos novos, que então prosperavam no comércio e nas finanças, o aplicassem no registo das suas operações. Também Lopes de Amorim formula a hipótese da contabilidade digráfica ter sido introduzida em Portugal no século XVI, mais concretamente no reinado

¹⁵⁹ Como a obra manuscrita de Abdullah Ibn Mohammed Ibn Kya al-Mázenderâni, de 1330, copiada em Teerão.

¹⁶⁰ A. Lopes de Sá, *op. cit.*, pp. 45-52.

¹⁶¹ Jaime Lopes Amorim, *Lições de Contabilidade Geral*, p. 52.

de D. Manuel, devido à presença de comerciantes estrangeiros, oriundos sobretudo de Itália, onde o método das partidas dobradas era já conhecido e praticado.

Ao longo dos séculos XVI e XVII não houve nenhum português que se aventurasse a escrever ou traduzir um manual de contabilidade. As primeiras obras escritas em português surgiram somente no século XVIII e apresentavam-se «duma pobreza verdadeiramente impressionante em confronto com a dos países que regulam pelo nosso em extensão territorial», escreveu Lopes Amorim¹⁶².

De acordo com Martim Noel Monteiro, no século XVIII conhecem-se as seguintes obras de Contabilidade: “Norte Mercantil e crisol de contas ...”, de 1706, da autoria de Gabriel de Sousa Brito¹⁶³; “Mercador exacto nos seus livros de contas”, de 1758, por João Baptista Bonavie e “Tratado sobre as Partidas Dobradas”, de autor anónimo, impresso em Turim em 1764.

Lopes Amorim refere ainda a obra do professor João Henriques de Sousa, autor das lições ditadas e coligidas sob a denominação de “Arte de Escritura dobrada para instrução de José Feliz Venâncio Coutinho”, de 1765¹⁶⁴.

Para além da publicação dos primeiros livros de contabilidade em português, o século XVIII foi marcado por outras mudanças no panorama contabilístico nacional. Assim, em 1759, foi criada, em Lisboa, a “Aula do Comércio”, uma das primeiras, senão a primeira, escola oficial de comércio e contabilidade da Europa¹⁶⁵, e dois anos depois, por Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761, o Marquês de Pombal extinguiu a Casa dos Contos¹⁶⁶ e

¹⁶² Idem, p. 80.

¹⁶³ O facto deste livro ter sido publicado na Holanda, justifica que não seja contemplado na maior parte dos trabalhos sobre bibliografia portuguesa de Contabilidade e que seja dado, como primeira obra portuguesa de especialidade, o livro de João Baptista Bonavie (Martim Noel Monteiro, *A Contabilidade e o seu Mundo*, vol. I, p. 66).

¹⁶⁴ Jaime Lopes Amorim, *op. cit.*, p. 80.

¹⁶⁵ Esta escola viria a ser integrada, em 1844, no Liceu de Lisboa, passando a chamar-se Escola de Comércio. Esta foi, por sua vez, incorporada, em 1869, no Instituto Industrial e Comercial. Os Institutos Comerciais e os Institutos Superiores de Comércio, que consagravam o título de Contabilista para os seus diplomados, foram já criados na primeira República (F.V. Gonçalves da Silva, «Bosquejo duma Sucinta História da Contabilidade em Portugal», *Revista de Contabilidade e Comércio*, anexo n.º 205, p. 126).

¹⁶⁶ Repartição onde se recenseavam (centralizavam e julgavam) as contas da fazenda pública.

criava o Erário Régio, ordenando a aplicação do sistema digráfico à contabilidade pública portuguesa e impondo aos comerciantes a obrigação de possuírem um Diário e um livro Razão para a contabilização das suas operações comerciais.

As reformas contabilísticas empreendidas por Sebastião José de Carvalho na segunda metade do século XVIII, para além de contribuírem para o estudo da Contabilidade e para um emprego mais generalizado do método das partidas dobradas, criaram uma atmosfera favorável à produção de obras de Contabilidade. Não é pois de admirar, como referiu Lopes Amorim, «que a literatura do século XIX tenha marcado um progresso notável sobre a do século anterior, não só pela quantidade, mas também pela qualidade das obras produzidas»¹⁶⁷.

No livro “A Contabilidade e o seu Mundo”, Martim Noel Monteiro refere vinte e duas obras de autores portugueses do século XIX. A propósito da sua intitulação e do conteúdo das que teve oportunidade de examinar, o autor escreveu «que as mesmas punham o acento, sobretudo, na partida dobrada, sendo curiosas algumas tentativas para a apresentarem com modificações como se de importantes inventos se tratasse. Mesmo quando alguns ... autores falavam em “contabilidade e escrituração”, o que apresentavam, na realidade, eram noções de cálculo comercial (confundido com contabilidade) e as regras da partida dobrada acompanhadas de monografias»¹⁶⁸.

Para além das obras de contabilidade de autores portugueses, merece também referência, entre os livros de contabilidade publicados em Portugal até 1900, o “Método Fácil”, de Edmond Degrange (pai), que teve a sua primeira edição em francês, em 1795, sob o título “La tenue des livres rendu facile”, e que foi objecto de oito edições em português nos últimos dois terços do século XIX¹⁶⁹.

¹⁶⁷ Jaime Lopes Amorim, *op. cit.*, p. 82.

¹⁶⁸ Martim Noel Monteiro, *op. cit.*, pp. 74/5.

¹⁶⁹ Hernâni O. Carqueja, «O “Método Fácil”, de Degrange, entre os Livros de Contabilidade Portugueses até 1900», *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, n.º 403, p. 108.

Entre os principais autores portugueses do século XIX e do primeiro quartel do século XX, o Prof. Lopes Amorim destaca os seguintes, na obra “Lições de Contabilidade Geral”: Manuel Luís da Veiga, Manuel Teixeira Cabral de Mendonça, José Francisco de Assis¹⁷⁰, Domingos de Almeida Ribeiro, José Maria de Almeida Outeiro, Rodrigo Afonso Pequito, Francisco José Monteiro, J. J. Rodrigues de Freitas, Luís M. dos Santos, Joaquim José de Sequeira, Faria Júnior, Magalhães Peixoto, Ricardo José de Sá, Carlos Afonso, Raúl Dória e B. Moreira de Sá¹⁷¹.

Gonçalves da Silva, por seu turno, destaca duas obras, entre as muitas que saíram dos prelos no século XIX e princípios do século XX¹⁷²: “O Guarda-Livros Moderno”, de Cabral de Mendonça, que começou a ser publicado em 1815 e o “Tratado de Contabilidade”, de Ricardo de Sá, cuja 3.^a edição foi posta à venda em 1912¹⁷³.

No segundo quartel do século XX, diversos foram os acontecimentos que assumiram relevância na História da Contabilidade portuguesa. Entre eles, contam-se a publicação, em 1929, da obra “Lições de Contabilidade Geral”, de Lopes Amorim¹⁷⁴, o aparecimento, em 1933, da *Revista de Contabilidade e Comércio*, a fundação das primeiras associações profissionais, a publicação das primeiras obras portuguesas dedicadas a determinados ramos da contabilidade (Industrial, Agrícola, Bancária, de Seguros, Corporativa, ...) e a edição de traduções de livros estrangeiros, nomeadamente da obra “Théorie Positive de La Comptabilité”, de Dumarchey¹⁷⁵.

¹⁷⁰ Segundo Everard Martins, o nome do autor é João Francisco de Assis.

¹⁷¹ Jaime Lopes Amorim, *op. cit.*, pp. 82/3.

¹⁷² No “Ensaio de Bibliografia Portuguesa de Contabilidade”, escrito em 1944, Everard Martins enumera mais de uma centena de obras respeitantes à Contabilidade.

¹⁷³ F.V. Gonçalves da Silva, *op. cit.*, p. 126.

¹⁷⁴ Esta obra, de assinalável valor teórico e científico, onde Lopes Amorim apresenta e critica as principais escolas contabilísticas (Escola contista ou Escola clássica francesa; Escola personalista, logismográfica ou cerboniana; Escola controlista, materialista ou Bestana e Escola aziendalista), constituiu, na opinião de muitos autores, uma verdadeira revolução para a época. Conforme referiu Gonçalves da Silva, «tal obra ... teve efeito análogo ao duma pedrada num charco, teve, de facto, o condão de tirar a contabilidade portuguesa da desoladora estagnação em que jazia» (Idem, p. 127).

¹⁷⁵ Idem, p. 126.

2. As contas

Segundo Caetano Dias, «para descrever a história comercial de uma empresa torna-se necessário agrupar os factos administrativos e bem assim os diferentes elementos patrimoniais, para que cada grupo contenha factos e elementos da mesma natureza e afinidade e com a mesma homogeneidade; esses grupos tomam a designação de contas»¹⁷⁶.

A maioria das obras de Contabilidade publicadas entre o final do século XIX e a primeira metade do século XX, inclui, basicamente, duas definições de conta: a definição clássica, segundo a qual a conta é considerada como *a descrição de operações da mesma natureza ou das operações com um mesmo indivíduo*, que vigorou até à década de trinta, e a definição actual, segundo a qual a conta é *uma classe de elementos patrimoniais expressos em unidades de valor, essencialmente variável no tempo e no espaço*.

2.1. Classificação das contas

De acordo com Ricardo de Sá, entende-se por classificação das contas «a acção de reunir metodicamente as contas conforme a natureza e carácter que nelas predominam e as funções que exercem, em classes ou grupos relacionados entre si e com o fim de se aplicarem convenientemente e de se disporem no balanço geral por forma que se possa apreciar facilmente o capital sob os diferentes valores em que se decompõe»¹⁷⁷.

A História da Contabilidade portuguesa entre os finais do século XIX e a primeira metade do século XX, caracteriza-se pela existência de um grande número de classificações das contas, umas semelhantes, outras completamente desarmónicas.

A divergência de opiniões e a falta de homogeneidade na terminologia utilizada, despertou entre os autores a urgência de uma classificação racional das contas. Conforme referiu Magalhães Peixoto, «encontramo-nos em frente de elementos contabilistas heterogéneos,

¹⁷⁶ F. Caetano Dias, *Comércio e Contabilidade*, 5.ª ed., 2.º vol., p. 41.

¹⁷⁷ Ricardo de Sá, *Tratado de Contabilidade*, p. 205.

indeterminados, incompletos, mal combinados, funcionando de uma maneira imperfeita e não satisfazendo nem pelo ponto de vista económico, nem pelo ponto de vista social, nem pelo contabilista, visto que não podemos tirar deles e do seu funcionamento, nem a determinação dos Resultados, nem a do Capital, nem a do Balanço racional das operações contabilizadas»¹⁷⁸.

Em 1869, José Maria d’Almeida Outeiro agrupa as contas em duas classes que, em sua opinião, «abrangem todas as que se tem a abrir para arrumação dos valores que formam o capital inicial, e para as permutações sucessivas no decurso do negócio». A primeira classe integra as contas que representam a existência e o movimento dos diversos valores que compõem o activo e o passivo. Estas contas são de duas espécies: *contas especiais* e *contas particulares*. A segunda classe é composta pelas *contas próprias*¹⁷⁹.

Segundo o autor, «*contas especiais* são as que designam empregos das partes do capital; as que contêm as *coisas* de propriedade e que servem de meios de troca nas operações mercantis». São quatro: *Mercadorias*, *Caixa*, *Letras a receber* e *Letras a pagar*¹⁸⁰.

As *contas particulares* são as que se abrem às pessoas, individuais ou colectivas que, na sequência de transacções a crédito, devem ou têm a haver do negociante.

As *contas próprias* demonstram a posição do negociante para com os seus correspondentes. São elas: *Capital*, «onde figura o activo e passivo das contas especiais e particulares» e *Ganhos e Perdas*, «cujo movimento se motiva da perda ou lucro resultante das operações comerciais»¹⁸¹.

Na obra “Curso de Contabilidade Comercial” (1875), Afonso Pequito sugere que a conta de *Capital* seja a primeira a organizar, uma vez que dá origem a todas as outras, e que as restantes sejam divididas em duas classes: *contas gerais* e *contas particulares*.

¹⁷⁸ Magalhães Peixoto, *Tratado Teórico e Prático*, p. 158.

¹⁷⁹ José Maria d’Almeida Outeiro, *Estudos sobre Escrituração Mercantil*, pp. 47/8.

¹⁸⁰ Idem, *ibidem*.

¹⁸¹ Idem, *ibidem*.

As *contas gerais* dizem respeito ao comerciante a quem a escrituração pertence. São cinco: *Caixa, Fazendas gerais, Letras para receber, Letras para pagar e Ganhos e Perdas*. Estas contas podem ser subdivididas em *contas de movimento* e *conta de resultados*. As contas de *Caixa, Fazendas gerais, Letras para receber e Letras para pagar* são *contas de movimento*, porque «registam todas as transformações que o capital pode sofrer». A conta de *Ganhos e Perdas* é uma *conta de resultados* porque recebe «todas as diferenças das contas de movimento», diferenças essas que irão provocar um aumento ou uma diminuição do capital¹⁸².

As «*contas particulares* são as que dizem respeito às pessoas com quem o comerciante efectua transacções» e podem ser individuais ou colectivas, consoante se refiram a um único indivíduo ou casa comercial, ou a mais do que uma casa comercial¹⁸³.

Afonso Pequito revela na sua classificação a influência da *escola contista*, que define contabilidade como *a ciência das contas*. O principal representante desta escola, Edmond Degranges, distingue duas classes de contas: *contas do titular da contabilidade* e *contas dos seus correspondentes*. A primeira classe é constituída pelas cinco *contas gerais: Mercadorias Gerais, Caixa, Efeitos a Receber, Efeitos a Pagar e Ganhos e Perdas*¹⁸⁴. A segunda classe compreende as chamadas *contas pessoais*¹⁸⁵.

Cerca de duas décadas depois, na obra “Tratado de Contabilidade Comercial”, Luís dos Santos não se limita a repetir a classificação de Pequito, procurando aportar-lhe algum aperfeiçoamento. O autor considera que as *contas gerais* deviam chamar-se *contas de valores de inventário*, já que representam os valores postos em circulação por um indivíduo qualquer, e que as *contas particulares*, sendo aquelas que se abrem às pessoas, deviam denominar-se *contas pessoais*. Uma vez que as contas gerais não têm todas a mesma natureza, Luís Santos sugere a sua divisão em três categorias: *contas de capital nominal*,

¹⁸² Afonso Pequito, *Curso de Contabilidade Comercial*, pp. 155-157.

¹⁸³ Idem, p. 157.

¹⁸⁴ Martim Noel Monteiro, *op. cit.*, pp. 65/6.

¹⁸⁵ F. Caetano Dias, *op. cit.*, p. 52.

*contas dos valores entrados, ou capitais movimentados, ou meios de acção, ou contas de movimento e contas de resultado*¹⁸⁶.

Apesar destas sugestões, a classificação apresentada por Pequito viria a ser adoptada na íntegra por Francisco Manso-Preto na obra “Escrituração Comercial, Industrial e Agrícola”, de 1907.

Ricardo de Sá reconheceu a importância e a necessidade de uma classificação metódica e lógica das contas, conducente à unificação não só das bases gerais do sistema digráfico, mas também de um dos actos finais da gestão, base fundamental daquele sistema, o Balanço.

Na obra “Tratado de Contabilidade”, de 1903, o autor entende que as contas devem ser analisadas sob três perspectivas: quanto à sua natureza, quanto às suas funções económicas e contabilísticas e quanto ao seu carácter.

Em relação à sua natureza, ou seja, em relação aos seus elementos constitutivos, as contas representam pessoas ou coisas. Daí resulta uma divisão natural em duas grandes classes: *contas pessoais e contas impessoais*.

Relativamente à função que desempenham na classificação, as *contas pessoais* registam operações realizadas com apenas um indivíduo jurídico ou com muitos desses indivíduos acumulados, pelo que se subdividem em *contas singulares e contas acumulativas*.

As contas impessoais compreendem as contas que registam o capital do gestor, ou seja, do comerciante, do industrial, do agricultor, do particular ou ainda da empresa, denominadas *contas de fundos aplicados*; as contas que registam os valores de que o gestor pode dispor e que reflectem as variações impressas a esses valores, chamadas *contas de meios de acção* e

¹⁸⁶ Estas categorias compreendem as cinco contas gerais e ainda a conta de *Capital* (Luís M. dos Santos, *Tratado de Contabilidade Comercial*, pp. 115-122).

as contas que registam os resultados conglobados ou parciais dos factos gestivos, as *contas de resultados*¹⁸⁷.

O autor admite a necessidade de subdividir as contas de meios de acção em *contas de valores*, que representam os valores que o gestor tem à sua disposição e *contas de ordem e de regularização*, destinadas à coordenação, regularização e verificação dos fenómenos expressos nas contas de valores. Por seu turno, a tríplice natureza dos elementos que compõem estas contas aconselha a sua subdivisão em *contas de valores imobilizados*, *contas de valores disponíveis ou de circulação* e *contas de valores aleatórios*¹⁸⁸.

Relativamente ao seu carácter, isto é, às propriedades que possuem, as contas impessoais são ainda passíveis de subdivisão em *contas genéricas*, que se decompõem em contas subsidiárias com que jogam, e *contas especiais*.

Em resumo, a classificação estabelecida por aquele tratadista compreende uma divisão natural em duas grandes classes e uma divisão económica e contabilística em quatro séries, por sua vez subdivididas em géneros e variedades, evidenciada no seguinte quadro geral:

¹⁸⁷ Ricardo de Sá, *op. cit.*, p. 206.

¹⁸⁸ *Idem*, pp. 206/7.

2.º GÉNERO

Contas de ordem e de regularização

Mão de obra
 Rendas adiantadas
 Fazendas Compradas
 Fazendas Vendidas
 Gastos Reembolsáveis ou Recuperáveis
 Construções de c/própria
 Dívidas Perdidas
 Juros a liquidar
 Efeitos Depositados
 Valores em Caução
 Credores por Valores em Caução
 Balanço de Entrada
 Balanço de Saída
 Contas interinas, suspensas ou provisórias

3.ª SÉRIE

Contas pessoais

1.º GÉNERO

Contas singulares

Pedro Silva
 Paulo Gil & C^a
 Banco do Comércio

2.º GÉNERO

Contas acumulativas

Accionistas
 Agentes
 Comissários
 Comitentes
 Compradores
 Correspondentes
 Credores
 Depositantes
 Devedores

Devedores Duvidosos

Devedores Litigiosos

Empreiteiros

Mutuários

Obrigacionistas

Representantes

Segurados

Vendedores

Viajantes

4.ª SÉRIE

Contas de Resultados

Exercício, Exploração

Lucros e Perdas

Gastos Gerais

Despesas Particulares

Comissões

Corretagens

Juros, Descontos, Abatimentos, Bónus

Ágios

Delcredere

Despesas Judiciais

Contribuições ou Impostos

Prémios (de Seguro)

Vendas

Déficit¹⁸⁹

¹⁸⁹ Ricardo de Sá, *Escrituração Comercial*, pp. 76-79 e *Tratado de Contabilidade*, pp. 215-218.

Servindo-se do «raciocínio apoiado no método experimental», Magalhães Peixoto propôs-se, na 2.^a edição do “Tratado Teórico e Prático”, publicado em 1910, classificar as contas segundo a sua natureza, as suas propriedades e as suas funções próprias, com o objectivo de obter uma «classificação natural, uma síntese rigorosa racional, por vezes matemática e económica» e de atingir o resultado científico e prático a que chamou «Unidade de Balanço»¹⁹⁰.

À semelhança do seu contemporâneo Ricardo de Sá, o autor sugere duas divisões para as contas digráficas: uma divisão natural e uma divisão contabilística.

A divisão natural compreende a classe das contas pessoais e a classe das contas impessoais.

As contas pessoais representam simultaneamente o capital inicial criado pela economia e pelo capitalista que fez esta economia, pelo que as contas digráficas resultam todas deste tipo primordial de conta. A sua análise leva Magalhães Peixoto a concluir que, em princípio, a contabilidade por partidas dobradas se resume no jogo de duas espécies de contas pessoais:

- 1.º Contas do “comptable d’origine”¹⁹¹, encarado como capitalista portador do capital a movimentar;
- 2.º Contas de terceiros, devedores ou credores do capitalista.

As contas do “comptable d’origine” podem designar-se pelos nomes dos capitalistas portadores do capital inicial (associados, comanditários ou accionistas), revestindo o carácter da conta da pessoa, ou pelo vocábulo *Capital*, quando este representa a pluralidade dos capitalistas, associando um capital a um trabalho determinado, revestindo o carácter da conta de ordem económica.

¹⁹⁰ Magalhães Peixoto, *op. cit.*, p. 158.

¹⁹¹ Magalhães Peixoto define o ‘comptable d’origine’ como o capitalista que contabiliza os seus negócios. Distingue-o do contabilista de profissão e do capitalista propriamente dito, justificando que o primeiro apenas possui o capital, o segundo contabiliza os negócios do capitalista e o ‘comptable d’origine’ reúne o capital e a contabilização (Idem, p. 159).

Inicialmente, o comerciante é representado pela conta única do “comptable d’origine”, na qual se confundem os movimentos de valores resultantes das suas operações particulares e comerciais. Dado que estes movimentos provêm, essencialmente, de transacções de compra e venda, aquela conta tem por contrapartida as contas de terceiros, que têm relações económicas com o “comptable d’origine”.

A satisfação das necessidades contabilísticas, económicas e sociais origina uma modificação na conta de pessoas, que assume a forma impessoal para representar os valores que o “comptable d’origine” movimentava: móveis, imóveis, letras a receber, letras a pagar, etc. Esta modificação impõe uma outra não menos importante, que responde à necessidade de apurar os resultados dos movimentos impressos aos valores pelo trabalho e que culmina com a criação de duas contas de resultados: a dos ganhos e a das perdas.

Distinguem-se, assim, duas classes de contas impessoais:

- 1.^a Contas de valores ou utilidades capitais, movimentadas pelo “comptable d’origine”;
- 2.^a Contas de ordem ou método.

As contas de valores têm por função exprimir as mutações e a existência de utilidades-capitais que compõem o inventário dos meios de acção do “comptable d’origine”. As contas de ordem e de método têm por função determinar os resultados, tanto económicos e sociais como contabilísticos e regularizar as contas do capital, dos valores movimentados e das pessoas.

Na classificação final, o autor não adopta a denominação de contas de ordem e de método, que atribui a Léautey, mas de contas de ordem e de regularização, intermediárias ou estatísticas. Define-as como sendo «aquelas que servem de intermediárias entre as contas de valores e entre as contas de valores e as de pessoas, ou aquelas que recolhem provisoriamente as operações, que só mais tarde podem ser definitivamente incorporadas nas contas a que pertencem, e que têm por fim apurar a mudança que a conta original e os

seus auxiliares imprimem aos valores em quaisquer conjunturas do capital e trabalho, assim como o resultado dessas mudanças». Estas contas são de duas espécies: contas transitórias, que não figuram no Balanço; contas permanentes, que figuram no Balanço¹⁹².

Com o objectivo de dar uma visão do conjunto, Magalhães Peixoto representa graficamente as contas através de uma árvore genealógica e esquemática, na base da qual coloca as contas primordiais, as das pessoas. Estas contas vão progredindo a par das necessidades económicas, contabilísticas e sociais, as quais satisfazem, pelas suas funções, cada nova espécie de contas.

O autor agrupa as contas em quatro séries, subdividindo-as em grupos. A ordenação dos grupos acompanha o capital nas suas sucessivas transformações, desde o momento da sua constituição até ao apuramento dos resultados das operações efectuadas com terceiros.

Dada a extensão desta classificação e a sua similitude com a de Ricardo de Sá, optámos por apresentá-la no Anexo III.1.

No decurso da sua exposição, o autor tece severas críticas à *teoria das cinco contas gerais*, opondo-se ao que considera ser uma classificação artificial, não só pela omissão das contas de valores e das contas de ordem e de método, mas também pela imprecisão e insuficiência do conceito associado ao vocábulo *contas gerais*.

A inexistência de uma significação clara associada ao termo, não impediu a sua utilização por parte de Joaquim José de Sequeira, que publicou, em 1919, o livro “Novíssimo Guia Prático de Escrituração Mercantil ou Comercial”. Este autor classifica as contas em *gerais* e *especiais* ou *particulares*.

As *contas gerais* abrangem todas aquelas abertas nos livros como respeitantes a um só assunto: *Mercadorias Gerais, Caixa, Devedores e Credores Gerais, Letras a receber, Letras a pagar, Consignações de conta própria, Consignações de conta alheia, etc..*

¹⁹² Idem, p. 163.

As *contas especiais* registam transacções de ocasião com um só indivíduo: *Etienne Dubois, de Bordeaux, Santos & Santos, do Rio de Janeiro, etc.*

Além destas, há também a *conta de resultados*, ou seja, a conta de *Ganhos e Perdas*, que demonstra os lucros ou os prejuízos do comerciante¹⁹³.

Na 5.^a edição do 2.^o volume do livro “Comércio e Contabilidade”, de 1947, F. Caetano Dias começa com uma breve alusão ao desenvolvimento da teoria das contas e da sua classificação. O autor atribui a primeira classificação de contas a Domenico Manzoni que, em 1534 e 1540, divide as contas em *vivas* e *mortas*¹⁹⁴. Em seguida, apresenta as classificações de autores como Pietro Paolo Scali, De La Porte, Magelsen, Degranges, Francesco Marchi, Cerboni e Fabio Besta, terminando com L. Dumarchey que, em 1914, na obra “*Théorie Positive de La Comptabilité*”, classifica as contas em três grupos: Contas do Activo, Contas do Passivo e Contas do Património ou da Situação Líquida¹⁹⁵.

Aquando do estudo do conteúdo e extensão das contas, o autor refere que as contas abertas com o intuito de satisfazer a descrição dos factos administrativos¹⁹⁶, se denominam *contas titulares* e que estas tomam o nome de *contas colectivas* quando comportam maior extensão. Por sua vez, a subdivisão duma conta titular colectiva é designada *sub-conta* ou *conta simplice*.

Caetano Dias apresenta a seguinte divisão para as contas titulares:

- Contas titulares do grupo de contas do activo;

¹⁹³ Joaquim José de Sequeira, *Novíssimo Guia Prático de Escrituração Mercantil ou Comercial*, pp. 26/7.

¹⁹⁴ Segundo Caetano Dias, esta classificação, isenta de qualquer valor científico, era ainda seguida pelos modernos tratadistas, que chamavam *contas pessoais* às contas vivas e *contas impessoais* ou *gerais* às contas mortas.

¹⁹⁵ As teorias de Degranges, Marchi, Besta e Dumarchey, ficariam conhecidas pelos seguintes nomes: *teoria das cinco contas gerais*, *teoria personalista das contas*, *teoria materialista das contas* e *teoria patrimonialista das contas*, respectivamente (F. Caetano Dias, *op. cit.*, pp. 51-55).

¹⁹⁶ «O *facto administrativo* é o resultado do acto, que produz movimento nos elementos patrimoniais» (Idem, p. 39).

- Contas titulares do grupo de contas do passivo;
- Contas titulares do grupo de contas da situação líquida.

O grupo de contas titulares do activo evidencia a aplicação dos capitais da empresa e os grupos de contas titulares do passivo e da situação líquida mostram a sua origem.

Segundo o autor, o grupo de contas do activo compreende *três categorias de contas titulares*, ordenadas segundo o grau decrescente de realização: *Capitais da actividade financeira, Capitais da actividade económica e Capitais de accionamento*.

A primeira categoria reúne as contas de *Caixa, Depósitos à Ordem, Letras a Receber e Papéis de Crédito*.

A segunda categoria é constituída pelas contas de *Devedores Gerais, Mercadorias Gerais ou Mercadorias Compradas e Mercadorias Vendidas, Matérias Primas, Materiais, Produtos Fabricados, Fabricação, Despesas Industriais, Salários, Despesas Gerais*, etc..

Finalmente, a terceira categoria integra as contas de *Trespasse, Instalação, Edifícios urbanos, Edifícios rústicos, Máquinas e Ferramentas, Móveis e Utensílios*, etc..

O grupo de contas do passivo compreende uma só categoria de contas, a de *Capitais alheios*, constituída pelas contas de *Letras a Pagar, Credores Gerais, Empréstimos, Empréstimos Caucionados, Suprimentos*, etc. Estas contas são ordenadas, segundo os vencimentos, em imediato (até 30 dias), curto prazo (30 a 90 dias), prazo médio (90 a 180 dias) e longo prazo (além de 180 dias).

O grupo de contas da situação líquida compreende a categoria de *Capitais próprios* iniciais e adquiridos, constituída pelas contas de *Capital, Reserva Legal, Reserva Estatutária, Reservas Especiais, Fundos de Reconstituição do Activo e Perdas e Lucros*.

Com o intuito de obter maior extensão das contas titulares colectivas e de ligar as subcontas à sua conta titular segundo uma ordem decrescente de generalidade e crescente de complexidade, Caetano Dias sugere a seriação das contas, utilizando um dos seguintes critérios: títulos, classes, sistema alfanumérico ou sistema decimal.

O sistema alfanumérico consiste em atribuir um número de ordem a cada classe e letras às subdivisões.

O sistema decimal consiste na divisão dos elementos patrimoniais em nove classes; a cada classe é atribuído um número de ordem sendo o número dividido em dez fracções decimais. Assim, cada classe pode ser dividida em dez partes, representando centésimas de unidade (a classe 1 compreenderá as subclasses 0,10 a 0,19), e cada subclasse pode ser subdividida em outras dez, representando milésimas de unidade (a subclasse 0,10 compreenderá 0,101-0,109). Por forma a simplificar a notação, o autor sugere a supressão do zero e da vírgula à esquerda.

O escalonamento e o conteúdo das contas, segundo o sistema decimal, são apresentados no Anexo III.2.

2.2. Âmbito e movimentação das contas

Tendo em conta que as contas características das empresas transformadoras serão abordadas no ponto dedicado à Contabilidade Industrial e face à abrangência das classificações expostas, abordar-se-ão neste número apenas as contas que servem de contrapartida aos lançamentos a débito e a crédito relativos às operações usualmente praticadas pelas empresas comerciais, mormente pela empresa objecto do estudo.

Sempre que o registo das operações difira consoante a forma jurídica da empresa, far-se-à alusão à sua aplicação na contabilidade dos comerciantes em nome individual e nas sociedades em nome colectivo – as formas jurídicas que revestiu a empresa sobre a qual recai a presente investigação.

Capital-Sócios (s/c de capital)

Esta conta «tem por função representar o crédito da entidade jurídica que possui valores, ou os fornece para a constituição de uma casa, sociedade ou empresa, que se dedique ao comércio, à indústria ou à agricultura»¹⁹⁷. Por outras palavras, esta conta representa «os valores de origem»¹⁹⁸.

Para a maioria dos autores consultados, a conta de *Capital* é movimentada aquando da constituição do capital e, em alguns casos, aquando da aplicação dos resultados.

Durante o exercício, a conta de *Capital* não tem movimento, pois, conforme refere Afonso Pequito, «os aumentos ou diminuições que o capital vai sofrendo, à proporção que as operações se efectuam, são registados na conta de resultados ... e no fim de um certo período o saldo desta conta é que passa para a conta do capital»¹⁹⁹. Porém, na escrituração dos particulares, ou na dos comerciantes em nome individual, excepcionalmente, a conta pode ter movimento, por motivo de herança, sorte ou doação, refere Ricardo de Sá²⁰⁰.

Segundo este autor, nas sociedades em que o capital é estável ou fixo (sociedades anónimas, em nome colectivo e em comandita), a conta de *Capital* não tem movimento, nem durante, nem no final do exercício.

Quando o capital é variável, como no caso dos comerciantes em nome individual, a conta que o representa é debitada pelos prejuízos e creditada pelos lucros apurados por ocasião do Balanço. Contudo, nas cooperativas e nas sociedades por quotas, apesar da variabilidade do capital, os resultados nem sempre são levados à conta de *Capital*. Nestas sociedades, os lucros do exercício, depois de deduzidas as percentagens para fundo de reserva e

¹⁹⁷ Ricardo de Sá, *Escrituração Comercial*, p. 82.

¹⁹⁸ F. Caetano Dias, *op. cit.*, p. 189.

¹⁹⁹ Afonso Pequito, *op. cit.*, p. 153.

²⁰⁰ Ricardo de Sá, *op. cit.*, p. 82.

amortização, são distribuídos em dividendos pelos associados ou permanecem na conta de *Lucros e Perdas*, como nas sociedades anónimas²⁰¹.

De acordo com Caetano Dias, na constituição do capital há que atender à espécie de valores que o constituem (dinheiro, valores activos ou valores activos e passivos) e ao número de proprietários da empresa (único proprietário, sociedade em nome colectivo, sociedade em comandita simples, sociedade por quotas, sociedade em comandita por acções, sociedade anónima, sociedades de capital variável)²⁰².

Na abertura de escrita de uma empresa com um único proprietário, a conta de *Capital* «é creditada pelos valores materiais, sendo debitadas, por contrapartida, as contas dos respectivos valores ... quando o capital se acha aumentado de valores de crédito, então, a conta de *Capital* é depois debitada, sendo creditada por contrapartida a conta a que o crédito pertence»²⁰³, refere Afonso Pequito.

Quando o proprietário integra na empresa diversos valores activos e passivos, sendo o capital constituído pela diferença, Ricardo de Sá e Caetano Dias sugerem que a abertura de escrita seja feita por dois ou por um único lançamento. No primeiro caso, faz-se um lançamento *Diversos a Capital*, pelos valores que constituem o activo e um lançamento *Capital a Diversos* pelos valores que constituem o passivo. No segundo caso, pode efectuar-se um lançamento da quarta fórmula, *Diversos a Diversos*, em que as contas devedoras representam o activo e as contas credoras compreendem o passivo e o activo líquido. Alternativamente, Ricardo de Sá preconiza um lançamento *Diversos a Balanço de Entrada*, pelos saldos que constituem o activo e *Balanço de Entrada a Diversos*, pelos saldos que constituem o passivo²⁰⁴.

Na abertura de escrita das sociedades, a maioria dos autores distingue duas fases: a da constituição do capital social, cuja contabilização difere consoante a forma jurídica da

²⁰¹ Idem, pp. 82/3.

²⁰² F. Caetano Dias, *op. cit.*, pp. 189/90.

²⁰³ Afonso Pequito, *op. cit.*, pp. 153/4.

²⁰⁴ Ricardo de Sá, *op. cit.*, pp. 83/4 e F. Caetano Dias, *op. cit.*, pp.190-193.

sociedade, em virtude das diferentes responsabilidades dos sócios, e a da sua realização, que se contabiliza como se de um só proprietário se tratasse.

Para Caetano Dias, o capital pode ser constituído por entradas iguais de todos os sócios, por entradas desiguais, por numerário e por outros valores e por entradas a diferentes prazos.

Nas sociedades em nome colectivo, sendo as entradas efectuadas a prazo, deve abrir-se uma conta de entrada a cada sócio, que é debitada pelo total da sua entrada de capital e creditada pelas entregas. Aquele autor admite que a contabilização da abertura possa ser feita pelos seguintes processos: entradas em conjunto, entradas isoladas e global ou misto²⁰⁵.

O processo por entradas em conjunto origina, na fase inicial, um lançamento *Diversos* (sócio ... c/ capital) a *Capital*, pelo valor do capital da sociedade, e, na segunda fase, um lançamento *Diversos* (*Caixa, Mercadorias Gerais, etc.*) a *Diversos* (sócio ...c/ capital), pelas partes do capital social realizadas por entregas dos sócios.

Ricardo de Sá e Magalhães Peixoto sugerem idêntico procedimento para a abertura de escrita das sociedades em nome colectivo, embora designem as contas dos sócios por *Sócios s/c de entrada*. Entrando os sócios com diferentes importâncias, os autores preconizam a substituição da conta de *Capital* pela de *Sócios s/c de capital*.

No processo por entradas isoladas, a sociedade é considerada como um aglomerado de proprietários aos quais se abrem contas de capital, que se creditam pelas entregas efectuadas.

No processo global, as participações dos sócios no capital social constituem uma só conta intitulada *Sócios c/ Capital* e o capital da sociedade é representado pela conta única *Capital*. Para se verificar a posição dos sócios no capital social e o movimento dos mesmos

²⁰⁵ F. Caetano Dias, *op. cit.*, p. 195.

na sociedade (entradas, saídas...), Caetano Dias sugere a criação de um livro auxiliar para o desenvolvimento da conta *Sócios c/ capital*²⁰⁶.

Para além das mencionadas operações relacionadas com a conta de *Capital*, são ainda referidas na literatura contabilística as seguintes operações relacionadas com a conta em questão: o aumento/redução do capital, a venda por parte dos sócios das suas participações e a liquidação da sociedade.

Reservas* ou *Fundo de Reserva* ou *Fundos de Reserva

«Reservar, genericamente, é guardar para ocasião oportuna», refere Ricardo de Sá²⁰⁷.

Na sua opinião, corroborada por Magalhães Peixoto, as reservas classificam-se em comerciais e extra comerciais²⁰⁸.

As reservas comerciais são constituídas pelos comerciantes em geral, mormente pelas sociedades comerciais, e destinam-se a «compensar depreciações ou prejuízos no activo, fazer face a despesas e a suprir lucros insuficientes, permitindo, nas sociedades anónimas, dividendos, muitas vezes necessários para manter o bom crédito das empresas»²⁰⁹. Estas reservas são retiradas dos lucros e constituem um aumento de capital.

As reservas extra comerciais são constituídas pelas associações de classe, de socorro mútuo e pelas caixas económicas. Criam-se a partir do excesso da receita sobre a despesa, isto é, são retiradas do dinheiro em cofre e traduzem-se num aumento do fundo social.

Dentro destes grupos, os autores distinguem entre reservas estatutárias e extra-estatutárias ou extraordinárias. As primeiras são determinadas pelos estatutos das sociedades. As segundas resultam da aprovação da assembleia geral, sob proposta da direcção ou do

²⁰⁶ Idem, pp. 195-199.

²⁰⁷ Ricardo de Sá, *Tratado de Contabilidade*, p. 235.

²⁰⁸ Magalhães Peixoto emprega a expressão *fundo de reserva*.

²⁰⁹ Ricardo de Sá, *op. cit.*, p. 235.

conselho fiscal. Consoante a sua aplicação, podem adoptar as seguintes denominações: *Reserva/Fundo de Reserva para depreciações*, *Reserva/Fundo de Reserva para liquidações*, *Reserva/Fundo de Reserva para dividendos*, *Reserva/Fundo de Reserva para más colheitas*, *Reserva/Fundo de Reserva para dívidas duvidosas*, etc.²¹⁰.

No comércio em nome individual e nas sociedades, as contas de *Fundos de Reserva* são recomendadas pela prudência e pela previdência; todavia, nas sociedades anónimas e por quotas, são impostas pela lei e pelos respectivos estatutos. O artigo 191.º do Código Comercial, prescreve que «dos lucros líquidos da sociedade, uma percentagem, não inferior à vigésima parte deles, é destinada à formação de um fundo de reserva, até que represente, pelo menos, a quinta parte do capital social»²¹¹.

Este fundo de reserva é designado por Caetano Dias de *Reserva Legal*. Para além desta reserva, o autor distingue outros tipos de reservas: *estatutárias*, *extraordinárias* e *matemáticas*.

O registo contabilístico respeitante à constituição de qualquer tipo de reserva, faz-se creditando a conta respectiva, por débito da conta de resultados.

Apesar de Ricardo de Sá classificar as reservas nas *Contas de capital nominal*, refere que o seu saldo, sempre credor, está compreendido, como o capital, nos valores do activo e pode ou não constituir disponibilidades, consoante a natureza daqueles valores.

Perdas e Lucros* ou *Lucros e Perdas* ou *Perdas e Ganhos* ou *Ganhos e Perdas

Esta classe compreende todas as contas que representam «despesas não reembolsáveis, e por isso consideradas prejuízos, e os lucros»²¹².

²¹⁰ Magalhães Peixoto, *op. cit.*, pp. 175/6 e Ricardo de Sá, *op. cit.*, p. 236.

²¹¹ Álvaro e Cláudio Monteiro, *O Guarda Livros sem Mestre*, p. 440.

²¹² F. Caetano Dias, *op. cit.*, p. 64.

É debitada por todos os prejuízos, sendo creditadas, por contrapartida, as contas na origem do prejuízo, e creditada por todos os lucros, sendo debitadas as contas na origem do lucro.

Do ponto de vista de Luís M. dos Santos, esta conta «tem por fim reunir todas as diferenças que se produzem entre o preço da compra e o preço da venda, isto é, entre o preço da entrada dos valores no inventário e o seu preço da saída (...) a ela se levam todas as diferenças das contas de movimento»²¹³.

Outeiro, Ricardo de Sá, Magalhães Peixoto e Álvaro e Cláudio Monteiro, sugerem o seu desenvolvimento nas seguintes contas subsidiárias, também chamadas de *contas de resultados*: *Gastos* ou *Despesas Gerais*, *Gastos Particulares* ou *Gastos da casa*, *Comissões*, *Corretagens*, *Juros e Descontos*, *Bónus*, *Ágios*, *Seguros*, *Prémios de Seguro*²¹⁴, *Despesas Judiciais*, *Del-credere*, *Contribuições e Impostos*, *Transferências*, *Câmbios*, *Diferenças Cambiais*, *Perdas e Lucros eventuais*, etc..

No final do ano, por ocasião do Balanço, todas estas contas são saldadas pela conta de *Perdas e Lucros*, que exprime, pelo seu saldo, o lucro ou prejuízo encontrado, consoante esse saldo seja credor ou devedor.

Nas empresas onde seja avultada a variedade de proveniência dos resultados, pode abrir-se uma única conta no Razão, intitulada *Lucros e Perdas* ou *Perdas e Ganhos*, sendo necessário, nesse caso, criar um livro auxiliar com o mesmo título, onde se escrituram as contas subsidiárias que forem necessárias, recomendam Ricardo de Sá e Álvaro e Cláudio Monteiro.

No comércio em nome individual, o destino dos resultados apresentados por esta conta é a conta de *Capital* ou, segundo Caetano Dias, a conta de *Fulano c/ Lucros*. Nas sociedades em nome colectivo ou em comandita, os resultados são transferidos para contas de reservas ou para as contas dos sócios, conforme as condições do pacto social, e nas sociedades

²¹³ Luís M. dos Santos, *op. cit.*, p. 122.

²¹⁴ De acordo com os autores, esta conta é utilizada nas companhias de seguros ou casas seguradoras, para registar os prémios cobrados dos segurados, pelo que não será objecto de estudo.

anónimas, cooperativas, etc., são transferidos para as contas de reservas, de *Dividendos* ou de *Gratificações*, ou permanecem na conta de resultados.

De acordo com Ricardo de Sá, exceptuando-se o caso das sociedades anónimas, em que a distribuição dos lucros depende da aprovação da assembleia geral dos accionistas, a conta de *Lucros e Perdas* salda por ocasião do Balanço. Naquelas sociedades, a conta de *Perdas e Lucros* figura ainda no Balanço e o lançamento de distribuição só se faz posteriormente à aprovação.

Resultados de Exercício* ou *Resultados de Exploração* ou *Exercício do ano tal ...* ou *Exercício* ou *Exploração

Estas contas, de uso indistinto, destinam-se a «separar os resultados finais de uma gerência, dos resultados acidentais ou eventuais»²¹⁵.

A propósito do emprego desta conta, Ricardo de Sá escreveu: «Elevada a contabilidade ao grau de ciência entendeu-se que não era próprio conservar a conta de *Lucros e Perdas*, usada há séculos, e para a substituir, pelo menos nas grandes empresas, adoptaram-se os vocábulos *Exercício e Exploração* (...) Com o emprego destas rubricas a conta de *Lucros e Perdas* fica reduzida a um papel secundário, e serve unicamente para registar os lucros e os prejuízos acidentais, isto é, os que provenham de operações imprevistas»²¹⁶.

Propriedades* ou *Imóveis

Esta conta regista os «bens de raiz ou imóveis, considerando genericamente assim, tudo o que está arreigado à terra, como árvores, muros, edificios, etc.»²¹⁷.

De acordo com Magalhães Peixoto, debita-se pelo custo de qualquer propriedade, rústica ou urbana, e por todas as reparações importantes que representem um aumento de valor.

²¹⁵ Magalhães Peixoto, *op. cit.*, p. 213.

²¹⁶ Ricardo de Sá, *op. cit.*, p. 298.

²¹⁷ *Idem*, p. 239.

Credita-se pela venda da propriedade, por crédito de *Caixa*, quando a venda seja a dinheiro, ou da conta do comprador, quando seja a prazo.

Na sua opinião, que coincide com a de Ricardo de Sá, as despesas de simples conservação das propriedades devem ser registadas na conta de *Gastos Gerais*.

Conquanto determinados autores, como Luís M. dos Santos, sugiram a contabilização dos rendimentos das casas ou propriedades, como os aluguéis e os produtos que se vendem, a crédito da conta de *Imóveis*, aqueles autores desaconselham esta prática e apontam como inconveniente, o facto da conta, no intervalo do Balanço, figurar devedora de uma importância menor do que o seu valor. Assim, defendem o lançamento das rendas a crédito de *Perdas e Lucros* ou de *Lucros e Perdas*, ou de uma subsidiária desta, a que se pode chamar *Rendas de Propriedades* ou *Rendas de Imóveis*.

A depreciação da propriedade deve ser creditada directamente na conta, por contrapartida de *Perdas e Lucros* ou de *Lucros e Perdas*, ou levada à conta de *Amortizações Imobiliárias* ou *Amortização em Imóveis*, sugerem os referidos autores.

Segundo Ricardo de Sá, esta conta pode subdividir-se segundo a localização, embora nas propriedades rústicas seja usual o emprego da denominação. Sendo muitas as propriedades, o autor aconselha a abertura da conta genérica no Razão, abrindo-se contas particulares a cada uma delas num livro auxiliar.

Móveis* ou *Móvel* ou *Mobiliário* - *Ferramentas, Utensílios ou Material Móvel* ou *Ferramentas e Utensílios - Máquinas ou Material Fixo

«Estas contas representam o valor das máquinas, ferramentas, utensílios e mobiliário adquiridos»²¹⁸.

²¹⁸ F. Caetano Dias, *op. cit.*, p. 62.

De acordo com Ricardo de Sá e Magalhães Peixoto, o seu funcionamento é idêntico ao da conta de *Propriedades* ou de outras contas de valores imobilizados.

Segundo Ricardo de Sá, distinguem-se daquelas, porque representam objectos facilmente depreciáveis com o uso, pelo que as suas amortizações anuais devem ser em percentagem superior e geralmente são registadas directamente a crédito destas contas.

Navios - Viagens de Navios

A conta de *Navios*, sugerida por autores como Luís dos Santos, Ricardo de Sá, Magalhães Peixoto e Raúl Dória, representa os navios que o gestor possui.

É debitada pelo custo do navio e pelas reparações nele feitas que representem um aumento de valor. É creditada pela importância da venda.

Estando o navio inactivo, as despesas de conservação, de valor insignificante, devem ser levadas a débito de *Gastos Gerais*. Estando o navio ao serviço, essas despesas devem ser lançadas a débito da conta da viagem.

As depreciações podem ser creditadas nesta conta ou na conta de *Amortizações*.

As subcontas respeitam aos diversos navios. Sendo em grande número, deve abrir-se no Razão a conta de *Navios* e num livro auxiliar uma conta especial a cada um.

Nos casos em que o gestor possua navios que efectuem viagens por conta dele, os autores recomendam a abertura de uma conta a cada uma dessas viagens, por forma a conhecer-lhe os resultados. Esta conta, que poderá intitular-se *Viagens de Navios*, é debitada pelas despesas de cada viagem – soldadas à tripulação, rações, abastecimento de passageiros, seguros, pilotagem, reboques, saúde pública, ancoradouro, etc., e por todas as despesas com a saída, entrada e guarda dos navios. É creditada pelos fretes e pelas passagens. O resultado apurado na conta deve ser levado à conta de *Perdas e Ganhos*.

Mercadorias ou Fazendas Gerais – Mercadorias em Trânsito

Esta conta serve para «registar o movimento dos géneros empregados no tráfico mercantil sejam produtos naturais ... ou produtos manufacturados»²¹⁹.

Debita-se pelo custo primitivo da mercadoria por crédito da conta do fornecedor, nas compras a prazo, ou da conta de *Caixa*, nas compras a pronto, e por todas as despesas que elevem o seu custo²²⁰, por contrapartida da conta do credor, ou de *Caixa*. É ainda debitada pelas devoluções de venda, por crédito da conta do comprador.

Credita-se pelo preço de venda, por débito da conta do comprador, nas vendas a prazo, ou da conta de *Caixa*, nas vendas a pronto. Credita-se ainda pelas devoluções de compra, por débito da conta do fornecedor a quem se devolve.

Na óptica de Magalhães Peixoto, sempre que se empregue a conta de *Direitos*, para registar os direitos de qualquer mercadoria pagos pelo comerciante, ela deve ser prontamente creditada pela transferência para a conta de *Mercadorias Gerais*, e não apenas no final do exercício como fazem alguns guarda-livros, para que esta, no intervalo dos balanços, apresente a sua verdadeira situação²²¹.

Outeiro é, dentre os autores consultados, o único a focar a questão das despesas de venda. O autor salienta que, caso não sejam a cargo do comprador, devem ser lançadas a débito da conta de *Mercadorias* para que assim se estabeleça a sua verdadeira situação.

A questão dos descontos ou abatimentos nas mercadorias suscita, entre os tratadistas, opiniões divergentes. Outeiro, Pequito, Luís dos Santos e Magalhães Peixoto, entendem que os abatimentos, sejam feitos no acto da compra ou da venda, ou posteriormente à

²¹⁹ Ricardo de Sá, *Escrituração Comercial*, p. 101.

²²⁰ Transportes, comissões, corretagens, prémios de seguro, direitos, etc. Se o transporte se efectuar em navios do gestor, faz-se o seguinte lançamento: *Mercadorias a Viagem do Navio*. Se os seguros se tomarem de conta própria, diz-se *Mercadorias a Seguros de conta própria* (Idem, pp. 101/2).

²²¹ Magalhães Peixoto, *op. cit.*, p. 184.

compra ou à venda, devem ser lançados na conta de *Mercadorias Gerais*. No primeiro caso esta conta é movimentada pelo líquido. No segundo caso, ela é creditada ou debitada, por contrapartida da conta do fornecedor ou do comprador, consoante se trate de uma compra ou de uma venda, respectivamente.

Os autores discordam dos guarda-livros que têm por hábito registrar os abatimentos em compras ou vendas na conta de *Ganhos e Perdas* ou na conta de *Descontos*, pois, conforme refere Magalhães Peixoto, «tal maneira de contabilizar é anti-contabilista, porque a conta de *Mercadorias Gerais* deixa de apresentar a sua verdadeira situação»²²².

Ricardo de Sá, Caetano Dias e Álvaro e Cláudio Monteiro, aplicam uma solução idêntica na contabilização dos descontos comerciais, mas sugerem um procedimento diferente para os descontos de antecipação de pagamento. Os autores admitem a contabilização daqueles descontos na conta de *Lucros e Perdas* ou *Perdas e Lucros*, ou em qualquer conta sua subsidiária, como *Bónus*, *Descontos* ou *Juros e Descontos*, a crédito se representarem um lucro ou a débito se representarem um prejuízo.

A conta de *Mercadorias Gerais*, assim movimentada, apresenta-se como uma conta acumulativa de existências e de resultados. Na opinião de Ricardo de Sá, o saldo da conta poderia apresentar aproximadamente a existência, desde que as fazendas vendidas fossem creditadas na conta pelo preço de custo, ou, sendo-o pelo preço de venda, o lucro ou prejuízo apurado na porção vendida fosse de imediato levado a débito ou a crédito da conta, solução de difícil aplicação na maior parte dos ramos de comércio.

Para conservar a integralidade da conta, diversos autores, entre os quais Magalhães Peixoto, preconizaram a separação da existência de mercadorias dos resultados nelas obtidos, mantendo para o registo das compras a conta de *Mercadorias Gerais* e empregando para o registo das vendas e para os descontos ou abatimentos nas facturas que se pagam ou que se recebem, a conta de *Vendas*. A diferença entre o inventário de mercadorias, elaborado no final do exercício e o débito da conta de *Mercadorias Gerais*, representa o custo das

²²² Idem, p. 182.

mercadorias vendidas durante o exercício, que é debitado na conta de *Vendas* por crédito de *Mercadorias Gerais*.

Na obra “Tratado Teórico e Prático” o autor apresenta ainda a contabilização da conta de *Mercadorias Gerais* pelo sistema moderno, ou, por outras palavras, utilizando o sistema de inventário permanente, exposto por Léautey e Guilbault, seus principais propagadores. De acordo com aqueles autores, «a permanência do inventário, ou por outras palavras, a existência, ao preço de entrada, dos valores que constituem o inventário, é a lei essencial de qualquer organização de contabilidade... é a luz levada à obscuridade...»²²³.

Neste sistema, as compras de mercadorias e as despesas adicionais com as mesmas são debitadas na conta de *Armazém* ou de *Mercadorias Gerais*. As vendas de mercadorias são creditadas na conta de *Vendas*, pelo preço que foram vendidas. De seguida, debita-se a conta de *Vendas* e credita-se, em contrapartida, a conta de *Mercadorias Gerais*, pelo preço de custo das mercadorias vendidas. Os descontos ou abatimentos concedidos ou obtidos são registados na conta de *Vendas*.

Deste modo, o saldo devedor da conta de *Mercadorias Gerais* representa, a qualquer momento, as mercadorias existentes, e o saldo da conta de *Vendas* representa, em qualquer ocasião, o lucro ou o prejuízo obtido na venda de mercadorias.

Embora Ricardo de Sá reconheça a necessidade de determinar os resultados por ocasião das transacções de compra e venda, não compartilha por completo as opiniões emitidas pelos escritores franceses a respeito do inventário permanente. Na sua opinião, as dificuldades e o aumento de despesas que o processo de separação dos resultados por vezes acarreta, não justifica a sua aplicação. Sustenta o autor que, sendo a exactidão da existência função da rigorosidade do cálculo dos preços, nem sempre confiável, a única forma para conhecer as existências é fazer o inventário “extra-comptable”. E acrescenta que, mesmo nos casos em que o apuramento dos resultados, aquando da venda, seja possível, não existe inconveniente em dar saída das existências pelo preço de venda na conta de *Mercadorias Gerais*,

²²³ Idem, pp. 185/6.

movimentando-a, de seguida, pelo resultado da venda, em contrapartida de uma conta subsidiária de *Lucros e Perdas*, que poderá intitular-se *Resultados em Fazendas Vendidas*.

O emprego do processo de inventário permanente, utilizando estas mesmas contas, foi também preconizado por Álvaro e Cláudio Monteiro, na 11.ª edição da obra “O Guarda-Livros Sem Mestre”, de 1955.

Para tornar a conta de *Mercadorias* alheia aos elementos constitutivos do preço de custo e do resultado das vendas, Ricardo de Sá apresenta ainda um outro processo, que utiliza a conta de *Vendas* e a conta de *Compras*. Esta é debitada pelas facturas e despesas, bem como por uma parte dos gastos gerais, sendo creditada pela transferência da importância total das verbas respeitantes a cada factura para a conta de *Mercadorias Gerais* ou de *Armazém*, que, após ser creditada pelo custo das mercadorias vendidas, por débito de *Vendas*, passa a desempenhar «o papel que os modernos autores lhe distribuíram, de mostrar a cada passo a existência de fazendas»²²⁴.

F. Caetano Dias preconiza a adopção do livro auxiliar da conta de *Armazém* ou *Mercadorias Gerais* por forma a obter o inventário permanente das mercadorias e os seus resultados. Caso não se empregue este livro, o autor recomenda o emprego das contas de *Mercadorias Gerais* e de *Vendas*. A primeira é debitada pela existência inicial, compras e respectivas despesas, sendo creditada pelos descontos obtidos e pelas vendas, ao preço de custo, aquando do apuramento dos resultados, depois de se ter feito o inventário das mercadorias. A segunda é creditada pelas vendas, sendo debitada pelo preço de custo das mesmas, depois do inventário, e pelo lucro²²⁵, por crédito de *Perdas e Lucros*²²⁶.

Quanto ao seu desenvolvimento, a generalidade dos autores sugere que, para se conhecer o movimento e o resultado de cada espécie de fazendas, se abram num livro auxiliar contas especiais, embora salientem que se podem empregar outras subdivisões, como:

²²⁴ Ricardo de Sá, *Tratado de Contabilidade*, p. 288.

²²⁵ Na hipótese do preço de venda ter sido superior ao preço de custo.

²²⁶ F. Caetano Dias, *op. cit.*, pp. 124-129.

Carregações para..., Carregação do Navio..., Fazendas à Comissão para..., Fazendas em Sociedade com..., Mercadorias para a Feira de..., Armazém em... e Depósito em...

A conta de *Mercadorias em Trânsito* serve, na óptica de Ricardo de Sá e de Magalhães Peixoto, para registar as mercadorias que se compram em trânsito. Debita-se assim que se receba a factura do fornecedor, por contrapartida da sua conta. Credita-se quando as mercadorias dão entrada no depósito, por débito de *Mercadorias Gerais*.

Consignações de Conta Própria ou Mercadorias em Consignação ou Devedores por Consignação

Segundo Raúl Dória, consignação «é a remessa de fazendas feita por um negociante dum praça a outro doutra praça, para lhe promover a venda de sua conta»²²⁷.

O indivíduo que ordena a compra ou venda de mercadorias é o comitente. Os intermediários que realizam as operações por conta do comitente designam-se: comissários, consignatários ou depositários. Os comissários «compram e vendem mercadorias por amostras ou marcas conhecidas, conforme as instruções que recebem dos comitentes»; os consignatários ou depositários «recebem a mercadoria enviada pelo comitente, para depois vender em seu próprio nome, por conta do mesmo comitente»²²⁸.

As consignações podem ser de conta própria ou de conta alheia. Nas consignações de conta própria o negociante remete as mercadorias para serem vendidas de sua conta. Nas consignações de conta alheia o negociante recebe as mercadorias para serem vendidas por conta do remetente²²⁹.

Pela venda da mercadoria o consignatário tem direito a uma remuneração que se denomina comissão. Se o consignatário tomar a responsabilidade pelo pagamento da mercadoria tem direito a uma remuneração suplementar que se denomina *del-credere*.

²²⁷ Raúl Dória, *Escrituração das Especialidades*, p. 225

²²⁸ Álvaro e Cláudio Monteiro, *op. cit.*, p. 333.

²²⁹ Este tipo de consignação não será tratado visto não ter aplicação na empresa estudada.

A conta de *Consignações de c/ própria* debita-se pela remessa de fazendas à consignação²³⁰ e por todas as despesas feitas com a mesma. Credita-se pelas importâncias recebidas ou pela *conta de venda*²³¹.

Raúl Dória, F. Caetano Dias e Álvaro e Cláudio Monteiro, sugerem os seguintes lançamentos na contabilidade do comitente:

- *Consignações de c/ própria a Diversos (Mercadorias Gerais e Caixa)*, pela remessa das mercadorias e despesas com a mesma.
- *Devedores e Credores* (subconta do cliente) a *Consignações de c/ própria*, pela conta de venda remetida pelo consignatário.
- *Consignações de c/ própria a Devedores e Credores* (subconta do consignatário), pelas despesas e comissão constantes da conta de venda.
- *Consignações de c/ própria a Perdas e Lucros*, pelo resultado apurado na consignação.

Alternativamente, Caetano Dias sugere a substituição da conta *Consignações de c/ própria* por *Mercadorias em Consignação* ou *Devedores por Consignação*, mantendo os restantes lançamentos.

Letras a Receber* ou *Letras para Receber

De acordo com Magalhães Peixoto, a conta de *Letras a Receber* debita-se pelos saques sobre os devedores e correspondentes e pelos endossos, por contrapartida da conta do sacado. Credita-se pela negociação da letra ou pelo recebimento da sua importância, por crédito de *Caixa*; pelo endosso, por contrapartida da conta da pessoa ou entidade a quem se

²³⁰ Segundo Outeiro, a saída das mercadorias faz-se ao preço estipulado como limite mínimo de venda.

²³¹ A *conta de venda* é a nota relativa à venda de mercadorias efectuada pelo consignatário. Compõe-se de duas partes: a primeira é a cópia das facturas entregues aos compradores; a segunda compreende a comissão de venda e as despesas feitas com as mercadorias que são debitadas ao comitente, salvo indicação em contrário (Raúl Dória, *op. cit.*, p. 225).

endossou a letra; e, ainda, pela letras que não foram pagas na data do vencimento ou que se retiraram de circulação, a pedido do sacado, por contrapartida da sua conta²³².

Caetano Dias debita-a também pela compra de saques e credita-a ainda pelo desconto²³³ e pela reforma da letra.

Segundo Pequito e Luís dos Santos, se a letra sair por uma importância diferente daquela por que entrou, a diferença deve ser levada à conta de *Ganhos e Perdas*.

Servindo o débito para registar a entrada e o crédito para registar a saída, conclui-se que este nunca poderá ser superior àquele, mas sim igual ou inferior. Sendo igual, a conta encontra-se saldada, sendo inferior, o saldo da conta representa o valor das letras existentes em carteira, ainda não vencidas.

Ricardo de Sá e Magalhães Peixoto preconizam a abertura das seguintes contas subsidiárias: *Letras Compradas* ou *Letras Tomadas*; *Letras Descontadas*; *Letras de câmbio*, *Letras Sobre o Estrangeiro* ou *Cambiais* (para as letras sacadas em moeda estrangeira) e *Letras de conta alheia* ou *Letras para Cobrança* (para as letras que nos endossam para cobrar ou para fazer cobrar por conta dos endossantes).

Letras a Pagar* ou *Letras para pagar* ou *Letras aceites

«Esta conta representa o movimento de letras aceites»²³⁴.

Segundo Magalhães Peixoto e Caetano Dias, debita-se pela liquidação dos aceites, por contrapartida de *Caixa*, e pela anulação dos aceites por falta de pagamento, por

²³² Magalhães Peixoto, *op. cit.*, pp. 179/80.

²³³ Caetano Dias não faz distinção entre os termos *negociar* e *descontar*, ao contrário de Ricardo de Sá, que diz: «Negociar uma letra é vendê-la com um prémio ou abatimento relativo ao tempo que falta decorrer, à distância, se a há, e às dificuldades do retorno. Descontar uma letra é comprá-la com dedução de um prémio ou abatimento em relação ao tempo que ainda falta decorrer para o vencimento, e quando a letra é sobre outra praça, em relação também à distância e às dificuldades do retorno» (Ricardo de Sá, *op. cit.*, p. 247).

²³⁴ F. Caetano Dias, *op. cit.*, p. 160.

contrapartida de *Devedores e Credores* (subconta do sacado). Caetano Dias debita-a, ainda, pela reforma dos aceites. Credita-se pelos aceites, por débito da conta do sacador.

Quando a importância que se paga é inferior ao valor nominal da letra, ou seja, quando há um desconto de antecipação de pagamento, a diferença regista-se na conta de *Ganhos e Perdas*, recomenda Afonso Pequito.

Magalhães Peixoto sugere a sua subdivisão em: *Saques a Pagar, Letras de Câmbio a Pagar e Letras da Província a Pagar*.

Papéis de Crédito ou Acções e Obrigações de Bancos e Companhias – Fundos Públicos

Estas contas representam o movimento com vários títulos de crédito.

Segundo Ricardo de Sá, debitam-se pelo custo dos títulos, por crédito de *Caixa*, se a compra é a pronto, ou da conta do vendedor, se a compra é a prazo. Creditam-se pela venda dos títulos, por débito de *Caixa*, se a venda é a pronto, ou da conta do comprador, se a venda é a prazo.

Conquanto preconize o registo dos juros e dividendos dos fundos a crédito das respectivas contas, seguido pela transferência para *Lucros e Perdas*, o autor aponta como solução mais regular para a contabilização dos rendimentos a conta de *Juros e dividendos de Papéis de crédito*, que saldará no final do ano por *Lucros e Perdas*.

Sendo pequena a diversidade de títulos, podem abrir-se as subcontas no Razão; caso contrário, abrem-se no Razão as contas genéricas e num auxiliar, que joga com aquelas contas, a conta singular de cada título.

Segundo Caetano Dias, o seu saldo representa «o valor dos títulos de crédito em poder da empresa»²³⁵.

²³⁵ Idem, p. 89.

Depósitos nos Bancos – Depósitos à ordem

Esta conta representa o «movimento de dinheiro com vários bancos à ordem da empresa»²³⁶.

Debita-se pelas importâncias depositadas e credita-se pela emissão de cheques ou pelo levantamento de qualquer quantia - referem Luís dos Santos²³⁷, Ricardo de Sá e Magalhães Peixoto.

De acordo com estes dois últimos autores, vencendo o numerário depositado nos Bancos juros, nas épocas de contagem dos mesmos deve proceder-se a um lançamento de regularização, debitando-se a conta do Banco (*c/ de juros de depósitos*), por crédito de *Lucros e Perdas* ou de uma subsidiária aberta para o efeito, intitulada *Juros de Depósitos*.

As subcontas de *Depósitos nos Bancos* corresponderão a cada um dos Bancos onde existam depósitos, como por exemplo: *Banco de Portugal (c/ de depósito à ordem)*, *Banco Lisboa e Açores (c/ de depósito à ordem)*, *Monte-Pio Geral (c/ de depósito à ordem)*, etc., etc.²³⁸.

O saldo desta conta representa o dinheiro depositado nos Bancos e à ordem da empresa.

3. Os livros de escrituração

3.1. Disposições legais

A regulamentação legal da escrituração comercial vigente no período analisado, mantém-se praticamente em vigor, apesar de decorridos mais de cem anos sobre a sua publicação. O ainda actual Código Comercial, aprovado por Carta de Lei de 28 de Junho de 1888,

²³⁶ Idem, p. 62.

²³⁷ Este autor não esclarece, todavia, qual o título a dar a esta conta; refere simplesmente que «quando se deposita dinheiro em algum Banco abre-se uma conta a esse Banco» (Luís M. dos Santos, *op. cit.*, p. 134).

²³⁸ Magalhães Peixoto, *op. cit.*, p. 191.

entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1889 e veio substituir o Código Comercial de 1833, da autoria de Ferreira Borges.

Embora facultando a escolha do sistema de escrituração²³⁹, a lei comercial prescreve a obrigatoriedade de o comerciante possuir livros de escrituração que dêem a conhecer fácil, clara e precisamente as suas operações comerciais e o seu estado de fortuna.

Segundo o art.º 30.º, o número e espécie de livros e a forma de arrumação são do seu arbítrio, contando que não deixe de ter os livros que a lei considera indispensáveis:

- Inventário e Balanços;
- Diário;
- Razão;
- Copiador²⁴⁰.

Nas sociedades em geral são também exigidos os livros para actas²⁴¹ e nas sociedades anónimas os livros para registo de acções²⁴².

O Decreto-Lei n.º 19.490, de 21-3-1931, estabeleceu ainda como obrigatórios, para os comerciantes que efectuassem vendas ou por grosso ou a revendedores, o Copiador de facturas relativas a vendas a prazo e o Registo de extractos.

Por outro lado, o art.º 12.º do Decreto-Lei n.º 27.153, de 31-10-1936 (em desuso), impôs, para as sociedades anónimas e em comandita por acções, a obrigatoriedade de escrituração dos livros de Balancete do Razão, de contas correntes e de Registo das folhas diárias dos apuros das vendas a dinheiro.

²³⁹ A generalidade dos autores consultados cita três sistemas de escrituração: partidas simples ou unigrafia, partidas dobradas ou digrafia e partidas mistas ou transição das partidas simples para as partidas dobradas.

²⁴⁰ Art.º 31.º do Código Comercial. O anterior Código, nos artigos 218.º a 221.º, prescrevia como obrigatórios o Diário, o Copiador e o Livro de Balanços.

²⁴¹ § único do art.º 31.º do Código Comercial.

²⁴² Artigo 167.º do Código Comercial (Ricardo de Sá, *op. cit.*, p. 311).

As formalidades a observar na arrumação dos livros considerados obrigatórios encontravam-se indicadas nos artigos 33.º a 37.º do Código Comercial, à semelhança do que sucede actualmente.

Segundo o artigo 40.º do citado código, o comerciante era obrigado a conservar estes livros e a arquivar as cartas e os telegramas que recebesse dos seus correspondentes, por um espaço de vinte anos²⁴³.

Antes de iniciada a sua escrituração, os livros obrigatórios deviam ser presentes na repartição de finanças do concelho em que a empresa tivesse a sua sede, para efeitos de selagem²⁴⁴. Os livros de Inventário e Balanços e Diário deviam ainda ser presentes no tribunal do comércio da circunscrição onde tivessem que servir, para efeitos de numeração e rubrica das folhas e de lançamento de termos de abertura e de encerramento, obrigatoriamente referendados pelo juiz²⁴⁵.

3.2. Classificação dos livros

A classificação apresentada pela maioria dos autores²⁴⁶, a que Ricardo de Sá chama *antiga*, caracteriza-se pela divisão dos livros de escrituração em *principais e auxiliares*.

Os livros principais são o Diário e o Razão. Os livros auxiliares «servem para mostrar desenvolvidamente o movimento dos capitais, e nas grandes casas servem, além disto, para a divisão do trabalho pelos empregados, o que faz com que estes livros sejam de um grande importância. Facilitam e diminuem o trabalho nos livros principais; porque, desde que nos

²⁴³ No anterior Código, este prazo era de trinta anos (Afonso Pequito, *op. cit.*, p. 145). O Decreto-Lei n.º 41/72 de 4 de Fevereiro alterou o prazo de vinte para dez anos.

²⁴⁴ Se o livro não excedesse o padrão de 60 cm de altura por 40 cm de largura, pagava por cada meia folha de duas laudas 100 réis, em 1910 e 2\$50, em 1947; excedendo esse padrão pagava o dobro da taxa estabelecida. Os livros copiadores de correspondência e telegramas pagavam por cada meia folha de duas laudas 5 réis, em 1910, e \$25, em 1947 (Magalhães Peixoto, *op. cit.*, p. 88 e Caetano Dias, *op. cit.*, p. 103).

²⁴⁵ Art.º 32.º do Código Comercial.

²⁴⁶ Afonso Pequito, *op. cit.*, pp. 145/9; José Maria d'Almeida Outeiro, *op. cit.*, p. 34; Luís M. dos Santos, *op. cit.*, p. 72 e p. 104 e Ricardo de Sá, *op. cit.*, p. 310.

auxiliares se descrevem minuciosamente as operações, nos principais somente se faz o resumo delas», escreveu Afonso Pequito²⁴⁷.

Para a generalidade dos autores, os livros auxiliares subdividem-se em *auxiliares do Diário* e *auxiliares do Razão*²⁴⁸. Os *auxiliares do Diário* são todos os livros escriturados por ordem seguida de datas e que registam operações de idêntica ou diversa natureza, que são depois passadas ao Diário, em globo, num período regular, ou nele escrituradas por ordem cronológica. Os *auxiliares do Razão* são todos os livros escriturados a débito e a crédito, e que servem de desdobramento às contas abertas no mesmo Razão²⁴⁹.

Segundo Luís M. dos Santos, os auxiliares do Diário geralmente usados são o Borrador ou Memorial. Os principais auxiliares do Razão são os livros de Caixa, Fazendas Gerais ou Mercadorias Gerais e Devedores ou Credores Gerais, embora existam outros, também muito usados: Cópia de facturas, Letras a receber, Letras a pagar, Vencimentos, Extractos de contas correntes, Copiador e Livros de Inventário e Balanços²⁵⁰.

Para além da mencionada *classificação antiga*, Ricardo de Sá refere três critérios de classificação dos livros: segundo a *maneira por que se escrituram*, segundo *as funções que desempenham no organismo da contabilidade* e *em face da lei*.

Segundo a maneira por que se escrituram, os livros podem ser *originários* e *reprodutivos*. Os livros *originários* «recebem a inscrição dos factos e actos gestivos, à medida que eles se produzem, como os livros de *Entradas* ou *Compras*, *Vendas* ou *Saidas*, *Caixa - Registos de Letras*, *Lançamentos diversos - Borradores* ou *Memoriais*, etc.». Os livros *reprodutivos* são aqueles «que repetem aqueles factos por processos regulares, como o *Diário*, o *Razão*, os *Contas Correntes*, o *Copiador de cartas*, etc.»²⁵¹.

²⁴⁷ Afonso Pequito, *op. cit.*, p. 149.

²⁴⁸ Outeiro é o único que não preconiza qualquer divisão para os livros auxiliares. O autor salienta apenas os mais usuais: Memorial, Caixa, Registos de letras a receber e de letras a pagar, Armazéns, Facturas, Contas correntes, Balanços, Despesas e outros (José Maria D’Almeida Outeiro, *op. cit.*, p. 34).

²⁴⁹ Ricardo de Sá, *op. cit.*, p. 310.

²⁵⁰ Luís M. dos Santos, *op. cit.*, pp. 104/5.

²⁵¹ Ricardo de Sá, *op. cit.*, pp. 310/1.

Consoante as funções que desempenham, os livros podem ser *analíticos* e *sintéticos*. Os livros *analíticos* são «os que recebem ou reproduzem, por ordem de datas ou de factos, os lançamentos de primeira impressão, como além de todos os livros originários, os *Copiadores de cartas, de facturas, de contas de venda e de telegramas, o Diário e o Razão*, quando sejam escriturados dia a dia, e todos os livros acessórios em que se desenvolva o movimento das contas acumulativas ou genéricas». Os livros *sintéticos* são os que «centralizam, por processos regulares, os lançamentos dispersos pelos livros analíticos, ou fazem ressaltar, dessa centralização, quaisquer dados importantes necessários à verificação e à execução das teorias da contabilidade, como o *Diário-Razão – os Extractos da Caixa – o Diário e o Razão* recapitulativos, o *Balancete – o Inventário e Balanços*, etc.»²⁵².

Em face da lei, os livros dividem-se em *obrigatórios* e *facultativos*.

A maioria das anteriores classificações viria a revelar a sua actualidade na obra “Comércio e Contabilidade”, de Caetano Dias. Na 5.^a edição do 2.^o volume daquela obra, o autor sugere a classificação dos livros quanto à lei, à sua força probatória, à ordem por que se escrituram e à sua função.

A classificação dos livros quanto à lei e quanto à ordem por que se escrituram, é idêntica à classificação estabelecida por Ricardo de Sá. No entanto, nas restantes classificações Caetano Dias introduz novas variantes.

De acordo com este autor, quanto à sua força probatória, os livros classificam-se em *selados* e *auxiliares dos selados*. Os livros selados são o Diário, o Razão e o Inventário e Balanços. Os livros auxiliares dos selados subdividem-se em auxiliares do Diário, auxiliares do Razão e Desenvolvimento do Inventário.

Quanto à sua função, os livros podem ser: analíticos, quando descrevem diariamente o movimento de valores; sintéticos, quando descrevem o movimento de valores referente a um período semanal, decendial, quinzenal ou mensal; mistos ou analíticos-sintéticos;

²⁵² Idem, ibidem.

informativos, quando fornecem à administração vários esclarecimentos e estatísticos, quando fornecem elementos de observação sobre as variações do património²⁵³.

Segundo Magalhães Peixoto, se o livro de escrituração chegar ao seu termo, deve ser substituído por outro, ao qual se atribui um novo número de ordem. Caso chegue ao fim um deles e o outro ainda tenha fólhos por escriturar, continua a escriturar-se este e substitui-se o livro completo por outro, tendo o cuidado de transportar os saldos, caso haja necessidade de continuar a escrituração no livro seguinte. A paginação de cada livro é autónoma, isto é, começa sempre por um. Se uma casa comercial, por qualquer motivo, mudar de firma, a escrituração da nova firma deve ser feita num novo conjunto de livros.

4. Sistemas de coordenação

Para Ricardo de Sá, o delineamento claro do jogo ou relações entre os livros onde se descrevem os factos e actos gestivos, constitui, a par da sua selecção e do esboço nítido das contas a abrir, um dos requisitos indispensáveis para uma boa organização de qualquer contabilidade²⁵⁴.

Entre os múltiplos sistemas ou processos de coordenação dos livros ou registos destinados ao assento dos factos patrimoniais, Luís M. dos Santos, Ricardo de Sá, Lopes Amorim e Álvaro e Cláudio Monteiro mencionam os seguintes: sistema clássico ou analítico; sistema centralizador, recapitulativo ou sintético; sistema Diário-Razão; sistema americano ou de Degranges; Diário-Razão-Balancete; sistema de Desarnaud de Lésignan; sistema de Augier; sistema de Léautey e Guilbaut; sistema de Friocourt; sistema logismológico de Cerboni; sistema estatmográfico; sistema da linha recta de L. Conventz; sistema de Lefèvre; sistema de Esersky; sistema de Jones de Bristol²⁵⁵.

²⁵³ F. Caetano Dias, *op. cit.*, pp. 100/1.

²⁵⁴ Ricardo de Sá, *op. cit.*, p. 515.

²⁵⁵ Idem, pp. 536-618; Luís M. dos Santos, *op. cit.*, p. 68; Jaime Lopes Amorim, *op. cit.*, p. 167 e Álvaro e Cláudio Monteiro, *op. cit.*, p. 23 e p. 341.

Dentre estes sistemas, os mais usualmente referidos e, segundo alguns autores, os de maior interesse prático, são o sistema clássico, o sistema centralizador e o sistema Diário-Razão.

4.1. O sistema clássico

Neste sistema, as operações são inicialmente anotadas no Borrador ou Memorial, depois transferem-se para o Diário, onde são registadas analiticamente e por ordem cronológica de datas e, em seguida, para o Razão, onde são registadas por ordem de contas.

O Memorial ou Borrador consiste num caderno de papel destinado a anotar as operações à medida que se vão realizando. Estas notas ou lembranças são passadas à forma digráfica aquando da passagem ao Diário. Este livro, muito utilizado antigamente, entrou em desuso tendo sido substituído pelo Borrão do Diário²⁵⁶, assim chamado porque serve de minuta aos lançamentos a fazer no Diário.

A excessiva morosidade e rigidez do sistema clássico tornaram-no insusceptível de uma cómoda adaptação às modernas exigências da organização científica do trabalho impossibilitando, por conseguinte, a divisão e a especialização das funções necessárias à consecução de uma maior capacidade produtiva²⁵⁷. Este facto deu azo a diversas tentativas de aperfeiçoamento que conduziram ao aparecimento do sistema centralizador.

4.2. O sistema centralizador – o sistema de Desarnaud de Lésignan

No sistema centralizador empregam-se diários múltiplos ao invés de um único diário. Os lançamentos são dispersos, diária e analiticamente, por diários auxiliares, durante um período regular (semana, quinzena, mês) e no final desse período são reunidos no Diário recapitulativo, sintético ou centralizador, através de um lançamento-resumo.

²⁵⁶ Muitos contabilistas continuaram a chamar-lhe Memorial.

²⁵⁷ Jaime Lopes Amorim, *op. cit.*, p. 167.

Segundo Magalhães Peixoto, neste sistema é vulgar a adopção dos seguintes livros originários ou secções do diário recapitulativo ou sintético:

- Operações Diversas; onde são lançadas «todas as operações que não dimanam de *dinheiro entrado e saído, compras e vendas a prazo e letras aceites, sacadas e endossadas por terceiros*»;
- Caixa, onde se regista «todo o *dinheiro entrado e saído*»;
- Entradas e Saídas, onde se escrituram «todas as *compras e vendas a prazo*»;
- Compras, onde se lançam «as *compras*»;
- Vendas, onde se registam «as *vendas*»;
- Letras a Pagar, onde se escrituram «as *letras aceites*»;
- Letras a Receber, onde se lançam «as *letras sacadas e endossadas por terceiros*»²⁵⁸.

Lopes Amorim e Álvaro e Cláudio Monteiro sugerem o emprego dos diários auxiliares acima referidos, à excepção do Diário de Entradas e Saídas.

De acordo com Ricardo de Sá, o Diário sintético pode ser escriturado em artigos separados relativos à totalidade de cada um dos livros originários ou reunindo todo o movimento do período num lançamento da quarta fórmula.

Embora considere a recapitulação sintética a melhor forma de arrumação deste livro, o autor sublinha que ela deve ser feita mensalmente, por lançamentos tirados um a um dos respectivos livros auxiliares, caso o movimento diário se possa concentrar nesses livros, ou através de um lançamento *Diversos a Diversos*, quando os elementos da contabilidade se encontrem dispersos, mas se conglobem cronologicamente num *Memorial, Borrador, Borrão do Diário* ou *Folhas Diárias*. O autor desaconselha veemente o lançamento *Diversos a Diversos* desde que não exista um livro, seja com que denominação for, que registre diariamente os actos e factos gestivos.

²⁵⁸ Magalhães Peixoto, *op. cit.*, p. 601.

A par dos livros originários e do Diário recapitulativo ou sintético, o sistema centralizador compreende dois livros principais: um livro de Inventário e Balanços e um Razão²⁵⁹. Este sistema dispensa o livro Borrão pois os lançamentos são feitos uma única vez, o que permite uma grande economia de tempo e de trabalho. O facto de permitir a divisão do trabalho contabilístico, faz com que seja adoptado com vantagem pelas grandes empresas²⁶⁰

O Razão principal ou sintético, escriturado pelo Diário, compõe-se de várias contas acumulativas e genéricas, correspondendo a cada uma delas um livro auxiliar, onde é feito o seu desdobramento. As operações são registadas minuciosa e explicitamente nos livros auxiliares, que jogam com a conta aberta no Razão sintético, onde as operações são lançadas em globo²⁶¹.

Na opinião de Ricardo de Sá, o método simplificativo ou das recapitulações, deve-se a B. Desarnaud de Lésignan, autor da obra “Ensaio sobre a Contabilidade Comercial”, publicada em 1825. Transcrevendo Lefèvre, Ricardo de Sá refere que Desarnaud preconiza a adopção de oito livros auxiliares – *Caixa, Compras, Armazém, Vendas, Letras a Receber, Letras a Pagar, Notas e Vencimentos* – que, de cinco em cinco dias são somados, sendo os lançamentos passados ao Diário através das fórmulas: *Letras a Receber a Diversos, Diversos a Letras a Pagar, Fazendas Gerais a Diversos, Diversos a Fazendas Gerais, Caixa a Diversos e Diversos a Caixa*²⁶².

Este processo, que viria a simplificar consideravelmente a escrituração do Diário e o transporte para o Razão, foi adoptado pela prática moderna que substituiu a recapitulação de cinco em cinco dias pela recapitulação mensal.

²⁵⁹ Idem, *ibidem*.

²⁶⁰ Álvaro e Cláudio Monteiro, *op. cit.*, p. 24.

²⁶¹ Ricardo de Sá, *op. cit.*, p. 336.

²⁶² Segundo Ricardo de Sá, Lefèvre é omissivo sobre a passagem ao Diário dos lançamentos efectuados no livro de *Notas* (Idem, p. 537).

4.3. O sistema Diário-Razão

O principal órgão deste sistema é o Diário-Razão. Tal como o próprio nome indica, serve simultaneamente de Diário e de Razão.

A página esquerda deste livro destina-se ao Diário, escriturado de forma analítica. A página direita corresponde ao Razão que se encontra dividido em vários pares de colunas, destinando-se cada par de colunas para a sua conta. A fim de evitar que o Diário-Razão tenha um número excessivo de colunas é costume organizá-lo com colunas apenas para as contas do Razão com mais movimento - *Mercadorias Gerais, Caixa, Letras a receber, Letras a Pagar, Lucros e Perdas* - reservando-se uma coluna para *Diversos*.

As verbas debitadas ou creditadas no Diário são levadas a débito ou a crédito da respectiva divisão no Razão. A débito e a crédito de *Diversos* lançam-se as verbas que no Diário tenham sido debitadas ou creditadas a outras contas que não as representadas nas cinco primeiras divisões.

Segundo Magalhães Peixoto, a verificação deste livro é feita diária ou mensalmente, consoante se empregue a partida diária ou a partida recapitulativa. As somas das colunas devedoras e das colunas credoras devem ser iguais entre si e ainda iguais à soma da coluna das importâncias do Diário. No fim do exercício, o balanceamento das seis divisões faz-se empregando a conta *Balanço de Saída* ou através de um lançamento *Diversos a Diversos*.

O Diário-Razão tem o inconveniente de não poder ter colunas para todas as contas gerais, pelo que é necessário acumulá-las em contas correntes auxiliares onde é feito o seu desenvolvimento. Porém, tem a vantagem de apresentar, num só quadro, o movimento dos actos e factos gestivos, para além de indicar, com exactidão, a situação do gestor.

5. O Inventário e o Balanço

5.1. Noção e classificação

O emprego indistinto dos termos Inventário e Balanço levou os autores a insistir, desde muito cedo, na clarificação dos seus conceitos.

Luís M. dos Santos define Inventário como «a classificação de todos os valores que constituem o activo e o passivo do comerciante» e Balanço como «a operação que um comerciante faz para estabelecer *a igualdade entre duas colunas de importâncias*». O autor menciona quatro espécies de Balanço: Balanço de verificação, Balanço das contas, Balanço de saída e de entrada e Balanço geral ou de inventário. Este último «consiste em saldar todas as contas; e tem por fim fazer conhecer o lucro ou prejuízo líquido no fim de cada período e mostrar a posição ou estado de situação de qualquer casa»²⁶³.

Na opinião de Ricardo de Sá, o Inventário é o arrolamento ou a descrição de bens móveis ou imóveis e de dívidas activas e passivas. Pode ser geral, quando compreende todo o activo e passivo respeitante a uma pessoa jurídica, ou parcial, quando se refere unicamente a uma parte do activo ou do passivo ou somente ao activo ou ao passivo.

O Balanço é o quadro sintético que exprime, por saldos devedores e credores, a situação do gestor²⁶⁴ numa época determinada.

Segundo o autor, se na essência há analogia entre o Inventário e o Balanço, na forma em nada se parecem: «o Inventário é a descrição seguida de bens e dívidas; o Balanço é o resumo de tudo o que contém o inventário, mas disposto por forma que permite de pronto reconhecer por ele não só a situação do gestor, como a espécie de verbas em que se decompõem o seu activo e o seu passivo»²⁶⁵.

²⁶³ Luís M. dos Santos, *op. cit.*, pp. 156/7 e p. 164.

²⁶⁴ Esta situação depende de outras três: da situação dos valores existentes, da situação das dívidas activas e da situação das dívidas passivas, que o Balanço também permite, por seu turno, reconhecer (Ricardo de Sá, *op. cit.*, pp. 475/6).

²⁶⁵ *Idem*, pp. 462/3.

Caetano Dias refere que «Inventário é a descrição minuciosa dos valores que a empresa possui, que deve e que lhe devem» e que «Balanço é o resumo do inventário expresso pelos saldos das contas segundo a sua classificação contabilística, para a empresa conhecer a sua situação». Este distingue-se daquele porque agrupa as contas em classes e porque é um documento destinado, consoante as sociedades, à publicidade, enquanto o inventário é um documento reservado para uso interno²⁶⁶.

Segundo o autor, na digrafia o Balanço é o complemento do inventário, e constitui, só por si, a ciência da contabilidade. Ele dá a conhecer os capitais utilizados na empresa e a aplicação que têm na sua actividade. Estes capitais, que têm três origens distintas (*Capital Próprio*, *Capital alheio* e *Capital adquirido*), constituem o Passivo e a Situação Líquida. A aplicação desses capitais à actividade da empresa constitui o Activo.

A respeito da disposição do Balanço, Caetano Dias e Lopes Amorim referem que ela pode ser feita no sentido vertical e no sentido horizontal. A disposição vertical consiste em descrever as rubricas do Activo, do Passivo e da Situação Líquida umas por baixo das outras, em conformidade com a sequência indicada pelas equações relativas às cinco posições de equilíbrio patrimonial²⁶⁷. Na disposição horizontal, as rubricas do Activo, do Passivo e da Situação líquida são colocadas face a face, consoante as combinações expressas pelas referidas equações²⁶⁸. Para Caetano Dias, esta disposição, que apresenta o Activo à esquerda e o Passivo à direita, é a mais vulgar.

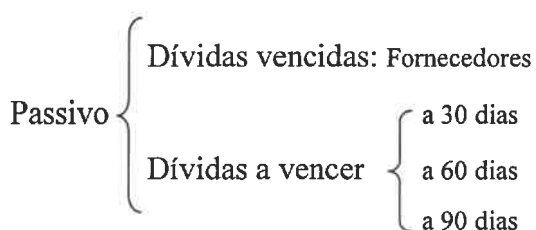
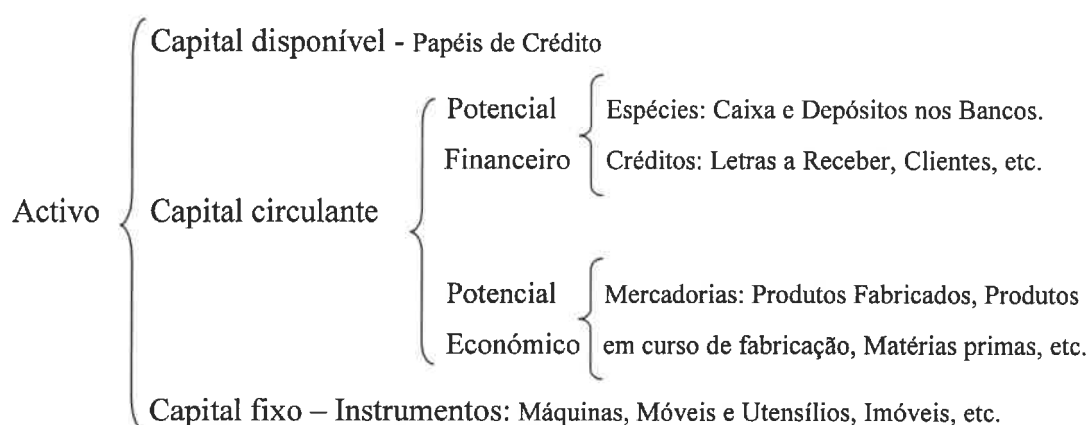
De acordo com estes autores, para efeito da análise qualitativa do Balanço, as rubricas que o compõem devem ser dispostas segundo uma ordem. Assim, preconizam que as rubricas do Activo sejam dispostas por ordem decrescente do seu grau de realização, que as rubricas do Passivo sejam apresentadas por ordem decrescente de exigibilidade e que as rubricas da Situação líquida sejam dispostas segundo a formação histórica dos capitais.

²⁶⁶ F. Caetano Dias, *op. cit.*, pp. 294/6.

²⁶⁷ $A=S$, donde $P=0$; $A=P+S$, donde $A>P$ e $S>0$; $A=P$, donde $S=0$; $A+S=P$, donde $A<P$ e $S<0$; $S=P$ e $A=0$.

²⁶⁸ Jaime Lopes Amorim, *op. cit.*, pp. 386/7.

Tendo por base os referidos critérios, sugerem que as contas sejam agrupadas em categorias. Caetano Dias sugere duas correntes. A primeira agrupa as contas do Activo em *Disponível*, *Realizável*, *Não disponível* e *Situação líquida passiva*; as contas do Passivo em *Exigível a curto prazo*, *Exigível a prazo médio* e *Exigível a longo prazo* e as contas do Património líquido em *Capital*, *Reserva legal*, *Outras reservas e amortizações* e *Ganhos e Perdas ou Perdas e Lucros*. A segunda, que o autor designa por corrente moderna ou da escola positivista, exposta igualmente por Lopes Amorim, agrupa as contas nas seguintes categorias²⁶⁹:



Situação Líquida: Capitais Próprios

²⁶⁹ Caetano Dias, *A Técnica da Leitura de Balanços*, pp. 78-80 e Lopes Amorim, *op. cit.*, p. 402.

5.2. O livro de Inventário e Balanços

Conforme estatui o art.º 62.º do Código Comercial, todo o comerciante é obrigado a dar balanço anual do seu activo e passivo nos três primeiros meses do ano imediato e a lançá-lo no livro de inventário e balanços assinando-o devidamente²⁷⁰.

Segundo a generalidade dos autores consultados, a designação “Inventário e Balanços” indica que o livro serve para escriturar um só inventário e mais do que um balanço e não os balanços acompanhados dos respectivos inventários ou só os balanços. Na opinião de Ricardo de Sá e de Magalhães Peixoto, a lei exige somente que ao primitivo inventário se sigam os balanços anuais, pelo que somente os balanços sucintos devem ser transcritos no livro, reservando-se os inventários para serem copiados num outro livro, que pode intitular-se *Inventário* ou *Desenvolvimento de Balanços*²⁷¹.

O livro de Inventário e Balanços é, portanto, o primeiro livro a ser escriturado no início das operações comerciais. Deste modo, «tem por função indicar no primeiro lançamento o capital da empresa, devendo para isso descrever minuciosamente todos os valores activos e passivos, cuja diferença constitui o capital inicial da empresa. No fim de cada ano civil, que constitui o exercício comercial, é lançado o balanço, isto é, o saldo de cada uma das contas»²⁷².

5.3. Organização dos Inventários e dos Balanços

De acordo com Raúl Dória e Caetano Dias, as operações de fim de exercício ou a organização do balanço geral das empresas, respectivamente, pressupõem, em regra, uma série de etapas que seguem uma determinada ordem. São elas: confecção do inventário, avaliação dos valores do inventário, elaboração do balancete do Razão, verificação e exame

²⁷⁰ Na indústria comercial o balanço efectuava-se, geralmente, no final de Dezembro e na indústria de manufactura no final de Junho (Luís M. dos Santos, *op. cit.*, p. 155).

²⁷¹ Ricardo de Sá, *Escrituração Comercial*, pp. 159/160 e Magalhães Peixoto, *op. cit.*, pp. 222/3.

²⁷² F. Caetano Dias, *Comércio e Contabilidade*, 5.ª ed., 2.º vol., pp. 104/5.

dos saldos, recuperações, lançamentos de regularização e transferência de contas, estabelecimento do balanço geral, desenvolvimento da conta de *Perdas e Lucros*, relatório do exercício, fecho geral das contas e reabertura das contas²⁷³.

Segundo Caetano Dias, a organização do inventário compreende a descrição e a avaliação dos elementos patrimoniais activos e passivos numa data determinada, geralmente, no fim do ano civil.

De acordo com Luís M. dos Santos e Raúl Dória, na descrição do Activo devem ser incluídas todas as mercadorias existentes, todo o dinheiro que estiver em caixa e em qualquer casa bancária, todas as letras que estiverem por receber, todos os saldos devedores das contas particulares e, em geral, todos os valores pertencentes ao comerciante. No Passivo devem incluir-se todas as letras aceites e não pagas, e os saldos credores das contas particulares²⁷⁴.

A inexistência de normas jurídicas sobre a avaliação dos elementos patrimoniais, em especial daqueles sujeitos a depreciação ou a oscilações constantes no seu preço, suscita, entre os autores, opiniões divergentes.

Segundo Ricardo de Sá, «uns querem que as fazendas, géneros e fundos públicos sejam inventariados pelo preço de entrada ou de factura, outros que o sejam pelo preço corrente no dia do inventário, outros pelo preço real do custo, e outros ainda ao mais baixo preço possível». Acrescentando: «em relação às máquinas, ferramentas e utensílios, querem uns que figurem no inventário pelo custo, outros que figurem pelo líquido das amortizações feitas, quer sejam estatutárias ou arbitrárias, e outros ainda por uma avaliação aproximada». E continua: «com referência às propriedades pretendem uns que sejam inventariadas sempre pelo custo, outros querem que o sejam em relação ao rendimento»²⁷⁵.

²⁷³ Raúl Dória, *Balanços*, p. 31 e F. Caetano Dias, *op. cit.*, p. 296. Raúl Dória não menciona, neste esquema, a avaliação dos valores do inventário, as recuperações e o relatório do exercício.

²⁷⁴ Raúl Dória, *op. cit.*, p. 29 e Luís M. dos Santos, *op. cit.*, p. 156.

²⁷⁵ Ricardo de Sá, *Tratado de Contabilidade*, p. 468.

Sendo o património composto por diferentes espécies de bens, que fazem parte de duas divisões principais, móveis e imóveis, tendo uns valores estável ou constante e outros valor mais ou menos variável e sendo variadas as causas que podem influenciar o valor das diversas espécies de coisas, não se afigura razoável empregar um único processo na valorização dos inventários.

Partindo destas considerações, aquele tratadista critica os autores modernos que defendem, para todos os valores, sem distinção, o *prix de revient*²⁷⁶, embora reconheça a simplicidade deste processo.

Contemporâneo de Ricardo de Sá, Raúl Dória apresenta-se, no livro “Balanços”, como um partidário incondicional do preço de custo, estabelecendo que «não se deve considerar o lucro como adquirido ou a perda como realizada, senão depois de uma operação consumada»²⁷⁷.

O autor admite a derrogação da aplicação da regra única do preço de custo apenas quando se trate de mercadorias²⁷⁸ sujeitas a uma depreciação constante. A esse respeito diz: «as mercadorias devem ser avaliadas pelo preço de custo, salvo no caso de desvalorização para as mercadorias deterioradas, fora da moda, ou que em geral tenham perdido o seu valor por qualquer coisa». Nesse caso, «far-se-á uma avaliação da depreciação²⁷⁹ pelo menor valor às diversas mercadorias para ser subtraída no fim do inventário destas ou levar para reservas ou amortizações, segundo os casos e as circunstâncias»²⁸⁰.

Confrontado com a divergência de opiniões sobre a avaliação das mercadorias, o tratadista Luís dos Santos recorre aos ensinamentos de Pequito. Este autor menciona a existência de duas correntes de opinião: a primeira estabelece a avaliação ao preço de mercado, a

²⁷⁶ Preço de custo.

²⁷⁷ Raúl Dória, *op. cit.*, p. 32.

²⁷⁸ Na acepção do autor, sob a denominação de *Mercadorias* englobam-se as mercadorias propriamente ditas ou produtos fabricados, as matérias primas a transformar, as provisões ou objectos acessórios de fabricação e os produtos em vias de fabricação.

²⁷⁹ Segundo o autor, as depreciações são calculadas pela diferença entre o valor do custo e o valor do mercado, actual ou eventual.

²⁸⁰ Raúl Dória, *op. cit.*, p. 21 e p. 32.

segunda emprega o preço de entrada ou da compra. Após considerar os fundamentos de cada uma delas, Pequito enuncia a seguinte regra: «*havendo diferença entre o preço da entrada ou da compra, e o preço do mercado, devemos, no inventário, dar às mercadorias o valor do preço menor*»²⁸¹.

As omissões da lei comercial sobre os critérios a adoptar na avaliação dos valores patrimoniais, levaram Ricardo de Sá a analisar as disposições do Código Civil na parte respeitante à avaliação de bens por ocasião do inventário judicial. É a partir dessa análise que considera não existir razão para os inventários dos comerciantes, em vida, serem diferentes dos inventários que se fazem *post mortem*, pelo que preconiza a adopção das determinações da lei civil na avaliação dos bens que figuram nos inventários comerciais.

Assim, o autor entende que as propriedades devem ser avaliadas em vinte rendas, tomando-se a média dessas rendas nos últimos cinco anos; que nas fazendas, géneros e produtos naturais ou manufacturados deve empregar-se o preço de custo, quando a diferença entre este e o preço de venda não seja maior ou menor do que a margem de lucro que é usual estabelecer para as espécies de valores que se inventariam; que as letras em carteira sobre praças estrangeiras e os fundos em mão de correspondentes dessa praça devem figurar ao câmbio da compra à data do Balanço; que os papéis de crédito devem ser valorizados segundo a sua cotação à data do Balanço; que os navios e os móveis devem avaliar-se tendo em atenção o seu estado e utilidade e o lucro que se espera que eles proporcionem e que as máquinas, ferramentas, utensílios e mobília devem ser sujeitos a um abatimento proporcional ao desgaste provocado pelo uso, por forma a conservarem o seu justo valor²⁸².

Constatando a variedade de critérios e sistemas para os mesmos elementos patrimoniais, Cactano Dias estabelece que a avaliação deve obedecer a três princípios: seriedade, exactidão e uniformidade. Dentre os cinco sistemas de avaliação citados pelo autor, nomeadamente, sistema do preço do custo, sistema do preço de mercado, sistema do preço de liquidação, sistema de dupla avaliação e sistema do menor preço, apenas um obedece

²⁸¹ Rodrigo Afonso Pequito, *op. cit.*, p. 163.

²⁸² Ricardo de Sá, *op. cit.*, pp. 473/4.

aos princípios de sinceridade e exactidão. O sistema da dupla avaliação, que tem por base dois preços, o do custo para obter os resultados e o do mercado para as existências, é «o que melhor sintetiza o património num dado momento e apresenta os resultados do exercício, conjugando o objectivo da contabilidade com as suas leis»²⁸³.

Após a avaliação dos elementos do inventário e dos lançamentos relativos ao mês de Dezembro, sugerem os autores que se extraia um balancete do Razão, também designado *balanço provisório* ou *balancete provisório*, para efeitos de verificação dos lançamentos efectuados no mês anterior ao do Balanço geral.

Segundo Raúl Dória, por forma a assegurar que os saldos acusados pelo balancete correspondem à situação real das contas a que dizem respeito, torna-se necessário verificar se as somas do dinheiro em caixa, das letras em carteira, e outros valores cuja saída se faça pelo preço de entrada, correspondem aos saldos do balanço das respectivas contas e se os saldos das contas colectivas pessoais estão conforme os saldos devedores ou credores dos livros *Contas-correntes*²⁸⁴.

A análise dos saldos das contas destina-se a «verificar se não houve troca de lançamentos nas contas, saldar pequenas importâncias nas contas-correntes e relacionar os saldos devedores das contas de clientes, duvidosos e perdidos», refere Caetano Dias²⁸⁵.

A esta análise seguem-se os lançamentos de regularização de determinados elementos patrimoniais, como os valores imobilizados, as mercadorias, os papéis de crédito, os devedores e credores, etc..

Conquanto a generalidade dos autores analisados preconize a contabilização da depreciação dos valores imobilizados, Caetano Dias é o único que refere a existência de diferentes métodos de amortização ou de recuperação, que se distinguem uns dos outros relativamente

²⁸³ F. Caetano Dias, *op. cit.*, pp. 299/300.

²⁸⁴ Raúl Dória, *op. cit.*, p. 42.

²⁸⁵ F. Caetano Dias, *op. cit.*, p. 305.

à determinação da *quota* ou *coeficiente de recuperação*, a saber: constante, crescente e decrescente²⁸⁶.

Na sua escrituração sugerem-se dois processos, que Caetano Dias designa por *imputação directa* e *imputação indirecta*. O primeiro consiste em levar a amortização ou reintegração a crédito da respectiva conta de imobilizações. O segundo consiste em creditá-la numa conta aberta para o efeito e que poderá chamar-se *Amortizações imobiliárias* ou *Recuperações* ou *Reintegrações*. Em ambos os processos, a conta a débito é a de *Lucros e Perdas* ou *Perdas e Lucros* ...²⁸⁷.

A regularização da conta de *Mercadorias* ou *Fazendas Gerais* compreende a determinação do resultado das vendas, a transferir para a conta de *Perdas e Lucros*. Se do inventário constar a existência de valores, o lucro ou prejuízo obtém-se lançando a crédito da conta o valor da existência ou através do balanço de saldos. Não havendo existência, o saído, devedor ou credor, indica o prejuízo ou o lucro, respectivamente.

Segundo Ricardo de Sá, esta conta serve de modelo para todas as contas de valores que acumulem existências e resultados. Para estas contas, o autor estabelece que:

- Haverá lucro: quando o saldo da conta antes do apuramento do balanço, sendo devedor, seja inferior à existência final ou quando o saldo da conta seja credor.
- Haverá prejuízo: quando o saldo da conta, sendo devedor, for superior à existência final²⁸⁸.

De acordo com Caetano Dias, a regularização da conta de *Mercadorias Gerais* compreende igualmente a abertura da conta *Facturas a liquidar*, destinada a registar compras a fornecedores que não tenham ainda conta aberta no livro auxiliar de *Credores Gerais*, porque as relações comerciais são fracas ou porque a compra foi feita a pronto pagamento

²⁸⁶ Idem, pp. 308-14.

²⁸⁷ Ricardo de Sá, *op. cit.*, p. 242 e p. 482, F. Caetano Dias, *op. cit.*, pp. 315/6 e Álvaro e Cláudio Monteiro, *op. cit.*, p. 441.

²⁸⁸ Ricardo de Sá, *op. cit.*, p. 485.

mas não se encontrava paga à data do Balanço. Nestas condições, debita-se a conta de *Mercadorias Gerais*, por crédito de *Facturas a Pagar*. No caso de vendas a pronto pagamento, ainda não recebidas, debita-se a conta de *Facturas a Receber* e credita-se a conta de *Mercadorias Gerais*.

A regularização da conta *Papéis de Crédito* compreende o cálculo dos juros dos papéis de crédito vencidos, e por receber, à data do Balanço, e o seu lançamento a débito de *Papéis de Crédito c/ de Juros*, por crédito de *Juros e Descontos*, sugerem Caetano Dias e Raúl Dória. No exercício seguinte, a conta *Papéis de Crédito c/ de Juros* é saldada através de um lançamento inverso do antecedente.

Na opinião de Outeiro, Caetano Dias e Álvaro e Cláudio Monteiro, também a conta de *Gastos* ou *Despesas Gerais* carece de regularização, quando nela estejam incluídas despesas (alugueres, impressos, seguro, água, etc.) que pertençam, no todo ou em parte, ao exercício seguinte, dado que o exercício só deve ser afectado das suas próprias despesas. Para o efeito, os dois últimos autores preconizam o emprego das contas *Gastos Gerais a Liquidar* ou *Encargos Adiantados*, que figurará no Activo.

Ainda segundo Álvaro e Cláudio Monteiro, quando se tenham pago ou recebido juros que pertençam ao exercício seguinte, há que rectificar a conta de *Juros e Descontos*. Os autores sugerem a transferência dos juros recebidos e ainda não vencidos para o crédito da conta de *Juros a Vencer*.

Quanto à conta de *Devedores e Credores*, sugere Ricardo de Sá que os saldos devedores considerados duvidosos sejam levados a débito de *Devedores Duvidosos*, e que se constitua uma reserva do mesmo montante, na conta *Reserva para dívidas duvidosas*. Relativamente às dívidas activas que se julguem de cobrança impossível, entende Raúl Dória que sejam levadas a débito de uma conta de *Dívidas incobráveis*, que saldará pela conta de *Perdas e Ganhos*.

De acordo com este autor, após os lançamentos dos artigos de rectificação e regularização no Diário e da sua passagem ao Razão, extrai-se o balanço definitivo²⁸⁹, que auxiliará a confecção do Balanço e da conta de resultados.

A conta de *Ganhos e Perdas*²⁹⁰, também designada por “conta de *Lucros e Perdas*” (Ricardo de Sá), “conta de *Resultados de Exercício*” (Magalhães Peixoto), “conta de *Perdas e Lucros* ou mapa demonstrativo dos *Resultados do Exercício*” (Caetano Dias), é destinada ao apuramento dos resultados. Para o seu débito transferem-se os saldos de todas as contas que apresentem resultado negativo (prejuízo) e, para o seu crédito, os saldos de todas as contas que apresentem resultado positivo (lucro). O saldo resultante, se devedor representa o prejuízo, se credor representa o lucro líquido do comerciante.

Preocupado com a sua uniformização, Caetano Dias apresenta, como fórmula geral a seguir, um modelo que não só possibilita a obtenção do lucro líquido ou prejuízo do exercício, como apresenta os prejuízos e os lucros agrupados em sete rubricas: Gastos Gerais, Juros e Descontos, Despesas de Venda, Despesas de Fabricação, Recuperações, Lucro Bruto das Vendas e Lucros Diversos²⁹¹.

Para o balanceamento das contas, aquando do Balanço, alguns autores, sobretudo os *clássicos*²⁹², adoptam a conta fictícia de *Balanço de Saída* ou de *Inventário*, que reúne, a débito, os saldos devedores das contas do activo e, a crédito, os saldos credores das contas do passivo. Esta conta é ainda movimentada pelo saldo da conta de *Capital*, a débito se a posição for má e a crédito se a posição for boa.

Segundo Pequito, a conta de *Balanço de Saída* é, em seguida, «copiada no livro de inventários ou no livro de balanços, escrevendo-se distintamente o activo, o passivo e a

²⁸⁹ Equivalente ao actual balancete rectificativo ou de inventário.

²⁹⁰ Designação adoptada no Código Comercial. Esta conta tem que acompanhar o balanço das sociedades anónimas, em harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 189.º do Código Comercial, embora a lei não a considere como termo de contabilidade (F. Caetano Dias, *op. cit.*, p. 320).

²⁹¹ *Idem*, pp. 321/2.

²⁹² Outeiro, Afonso Pequito, Luís M. dos Santos, Raúl Dória e Magalhães Peixoto

diferença, para que rapidamente se possa examinar. E este resultado escrito neste livro denomina-se *inventário geral*, ou *balanço geral*, ou *balanço de inventário*»²⁹³.

6. A Contabilidade Industrial

6.1. Introdução

A nível mundial, os progressos na contabilidade de custos foram impulsionados pela Revolução Industrial, iniciada em meados do século XVIII e pela expansão industrial do século XIX. A substituição dos métodos manuais pelos métodos mecânicos, que permitiram passar a produzir um número mais elevado de produtos, o acréscimo dos investimentos em equipamento e o aumento dos custos fixos, originado na adopção de técnicas administrativas mais perfeitas, determinaram crescentes necessidades de custeio.

Em Inglaterra, em França e nos E.U.A., surgiram então os primeiros estudos sobre Contabilidade de Custos, que focavam aspectos como os tempos de trabalho, o cálculo dos custos, a depreciação dos equipamentos, a fixação dos preços, os sistemas de repartição dos gastos gerais de fabrico e os sistemas de custeio. No final do século XIX, Frederick Taylor apresenta os *princípios da gestão científica*.

Em Portugal, as primeiras teorizações de valor sobre matérias de Contabilidade de Custos surgiram somente na década de trinta, com a publicação das obras de Caetano Dias. Os livros “Comércio e Contabilidade” e “Contabilidade Industrial e Agrícola”, editados em 1930 e 1938, respectivamente, assinalam um progresso substancial na sistematização da Contabilidade Interna ou de Gestão.

A maioria das obras publicadas anteriormente àquele período, não são obras específicas sobre Contabilidade Industrial, apesar de conterem, regra geral, um capítulo dedicado a este ramo da contabilidade. Nestas obras, os autores põem o acento, sobretudo, nos processos de escrituração, para o que apresentam as contas características das empresas transformadoras.

²⁹³ Rodrigo Afonso Pequito, *op. cit.*, p. 166.

Não existem preocupações em apresentar definições ou conceitos nem em sugerir critérios a seguir na imputação dos custos indirectos, excepção feita para Ricardo de Sá.

Entre os livros publicados no final do século XIX, que contêm um capítulo exclusivamente destinado à Contabilidade Industrial, destaca-se o “Curso de Contabilidade Comercial”, de Afonso Pequito, editado em 1875, onde o autor apresenta as contas que mostram o emprego do capital do fabricante.

Ainda no século XIX, e quase duas décadas depois, Luís M. dos Santos, dedica o Capítulo XXIII da obra “Tratado de Contabilidade Comercial” à Contabilidade Industrial. O desenvolvimento desta é assaz limitado, embora se destaque a abordagem às encomendas e à numeração dos objectos em construção.

Nas obras “Tratado de Contabilidade”, de 1903 e “Escrituração Comercial”, de 1912, Ricardo de Sá, dedica um Título²⁹⁴ às Indústrias de manufactura e agrícola, no qual define aqueles conceitos e apresenta os documentos de que o industrial se serve para o esclarecimento e regularidade do movimento propriamente fabril ou agrícola. A referência às contas a abrir pelo fabricante na sua escrita é feita somente aquando do estudo das contas de *Produtos Manufacturados* e de *Fabrico*. A esse estudo segue-se, em ambas as obras, uma abordagem ao cálculo do preço de custo.

O livro “Escrituração Comercial, Industrial e Agrícola” da autoria de Adolfo Manso Preto, publicado em 1907, inclui um capítulo relativo à Escrituração industrial e agrícola. No artigo relativo à primeira, o autor apresenta as contas características da indústria transformadora e explica o seu funcionamento, tal como tinha preconizado Pequito três décadas antes.

A 2.^a edição do “Tratado Teórico e Prático”, de Magalhães Peixoto, publicado três anos depois, não contém um capítulo específico sobre Contabilidade Industrial. Contudo, o autor

²⁹⁴ Título V, Livro II-Modelos e Preceitos Relativos, Parte II-Formulário.

preconiza o emprego da conta de *Fabricação*, que serve de contrapartida às restantes contas industriais.

Na obra “Manual do Guarda Livros”, também de 1910, Ernesto de Albergaria Pereira integra um capítulo relativo à Escrituração Agrícola e Industrial. Após estabelecer a diferença entre escrituração industrial e comercial, o autor indica as contas necessárias à determinação do custo dos produtos fabricados, da existência dos mesmos, dos gastos de fabrico e do consumo das matérias primas empregues na fabricação.

Quatro anos depois, Raúl Dória publicou “Escrituração Industrial e Mineira - - Apontamentos”, um dos vários livros didácticos adoptados na sua escola, e que viria a ser integrado, em 1920, na obra “Escrituração das Especialidades”. Nestas obras, o autor define os conceitos de *Indústria* e de *Indústria Fabril* e os objectivos da escrituração industrial, ao passo que recomenda a abertura de contas especiais para que a escrituração industrial forneça profícuos resultados.

A 5.^a edição do tratado de “Comércio e Contabilidade”, de F. Caetano Dias, publicado em 1947, inclui, no 2.^o volume respeitante à Contabilidade Geral, um capítulo dedicado às especialidades contabilísticas, entre as quais se destaca a Contabilidade Industrial.

O autor considera que «a contabilidade industrial tem por objectivo estabelecer os princípios e normas de actualização e observação para verificar as diferentes fases da fabricação – ou transformação – de matérias primas em produtos, fixando-lhes o preço do custo» e ainda «determinar, com a maior precisão possível, o custo de produção», ao passo que a contabilidade geral tem por objectivo «determinar essencialmente o equilíbrio do património da empresa resultante das vendas, sem que os produtos vendidos tenham necessidade de sofrer transformações, sendo o lucro obtido pelo excedente do preço de venda sobre o valor do custo»²⁹⁵.

²⁹⁵ F. Caetano Dias, *op. cit.*, p. 355.

Para atingir os objectivos da Contabilidade Industrial, Caetano Dias utiliza as contas industriais fundamentais, explicando o seu funcionamento e relações. A problemática do custo de produção é desenvolvida com algum pormenor, sendo de assinalar a abordagem à repartição dos custos indirectos de produção, em especial dos gastos de fabricação.

O 1.º volume do livro “Contabilidade Industrial e Agrícola”, do mesmo autor, apresenta a segunda parte relativa ao Custo de Produção. No terceiro capítulo, intitulado Teoria do Custo de Produção, para além de referir os métodos do custo de fabricação (por ordens de fabrico e por processos de fabrico), o autor faz uma análise pormenorizada à determinação e ao cálculo do custo de produção. O 2.º volume do mesmo livro apresenta a terceira parte respeitante à Contabilidade Industrial, sendo o sétimo e oitavo capítulos destinados à Contabilidade Aplicada aos Salários e à Contabilidade Aplicada à Incorporação das Despesas Indirectas na Fabricação, respectivamente.

A 11.ª edição actualizada da obra “O Guarda Livros sem Mestre”, de Álvaro e Cláudio Monteiro, datada de 1955, contém, na 3.ª e 4.ª partes, referências a dois sistemas de contabilização da Escrituração Industrial. Após enumerarem as contas utilizadas em cada um deles e as suas vantagens e desvantagens, os autores fazem uma breve alusão à imputação das despesas indirectas.

6.2. As contas industriais

As contas industriais são todas aquelas características ou peculiares da contabilidade industrial. Estas contas representam não só os valores que não se encontram no património dos comerciantes, como instalações industriais, máquinas, ferramentas, matérias primas e subsidiárias, etc., mas também os gastos e os encargos de exploração específicos das empresas transformadoras (salários, força motriz, reparações, etc.).

De acordo com Pequito, o fabricante começa por aplicar o seu capital, expresso em numerário, na compra de máquinas, utensílios de fabricação e matérias primas. Assim, a conta de *Capital* organiza-se com as contas que representam o emprego desses fundos, ou

seja, *Caixa, Máquinas e utensílios e Matéria prima*. A transformação da matéria prima em produtos acabados implica a realização de despesas, que são registadas nas contas de *Mão de obra* e de *Despesas de fabricação*; contas estas que juntamente com a de *Matéria prima*, integram a conta de *Produtos fabricados*. Para além destas contas, Pequito sugere ainda a abertura de uma outra, a que não atribui denominação, destinada a evidenciar as despesas diversas da fábrica, diferentes das despesas de fabricação²⁹⁶.

Ricardo de Sá considera que o fabricante deve ter na sua escrita as contas de *Matérias Primas, Mão de Obra e Gastos Gerais*, que vão sendo movimentadas todos os meses por contrapartida de *Produtos Manufacturados*, quando não exista a de *Fabrico*. Para o registo dos resultados apurados na venda dos produtos, o autor sugere as contas de *Lucros e Perdas* ou *Resultados na venda de produtos*. Caso os artefactos não sejam vendidos na fábrica, saindo para armazéns ou depósitos, o autor recomenda a abertura das contas de *Armazém* ou *Depósito*²⁹⁷.

Também Magalhães Peixoto recomenda a conta de *Fabrico*, embora a intitule *Fabricação*. Segundo o autor, esta conta serve de contrapartida às contas de *Matérias Primas, Combustível, Lubrificação, Mão de Obra, Gastos Gerais e Produtos Fabricados*²⁹⁸.

Ernesto de Albergaria Pereira sugere que o industrial abra na sua escrita as seguintes *contas especiais: Matérias Primas, Produtos Fabricados, Despesas de Produção, Mão de obra, Combustível, Lubrificação, Máquinas e Utensílios, Armazém e Produtos por acabar*²⁹⁹.

Esta lista de contas tem semelhanças com as duas anteriores, pese embora a ausência das contas de *Fabricação* e de *Gastos Gerais*. Todavia, a sua parecença com a lista de contas sugerida por Raúl Dória é ainda mais notória. Este autor recomenda a abertura das contas de *Matérias primas, Produtos em acabamento, Gastos de fabricação, Produtos*

²⁹⁶ Rodrigo Afonso Pequito, *op. cit.*, p. 530.

²⁹⁷ Ricardo de Sá, *op. cit.*, p. 259.

²⁹⁸ Magalhães Peixoto, *op. cit.*, p. 202.

²⁹⁹ Ernesto de Albergaria Pereira, *op. cit.*, pp. 155/6.

*manufacturados, Máquinas e Utensílios (ou Maquinismo), Mão de Obra (ou Férias), Combustível, Lubrificação, Conservação do material, Armazém e Gastos gerais*³⁰⁰.

Apesar da analogia dos títulos, a mecânica sugerida pelos autores é idêntica apenas nas contas de *Matérias Primas, Produtos em acabamento/Produtos por acabar e Armazém*. A movimentação, a débito e a crédito, das contas de *Lubrificação e Máquinas e Utensílios*, e a crédito, das contas de *Despesas de Produção, Mão de obra e Combustível*, não é comentada por Ernesto de Albergaria Pereira, o que limita o seu modelo. Além disso, o autor também não indica quais as contas integrantes do custo de produção³⁰¹.

Caetano Dias considera serem cinco as contas industriais fundamentais: *Matérias Primas, Matérias Subsidiárias ou Acessórias, Mão de Obra, Gastos de Fabricação e Fabricação ou Laboração*³⁰².

Para Álvaro e Cláudio Monteiro (1955), as contas a criar na Escrituração Industrial devem atender às necessidades da empresa. As contas básicas são, no entanto, as de *Manufacturas (ou Produtos Fabricados), Férias (ou Mão de obra), Electricidade, Carvão (ou Combustível), Máquinas e Utensílios e Matérias Primas*. A opção entre a utilização das contas de *Manufacturas* ou de *Produtos Fabricados* e de *Fabricação*, para a obtenção do custo do produto fabricado, depende do sistema de escrituração adoptado³⁰³.

6.3. Âmbito e movimentação das contas

Matérias primas – Matérias primas em trânsito

Esta conta serve para registar as aquisições de materiais que se destinem a ser consumidos à medida que o fabrico o exija³⁰⁴.

³⁰⁰ Raúl Dória, *Escrituração Industrial e Mineira*, p. 4 e *Escrituração das Especialidades*, p. 125.

³⁰¹ Refere apenas que a conta de *Produtos Fabricados* é debitada pelo que a fábrica produz e creditada pelas vendas.

³⁰² F. Caetano Dias, *op. cit.*, p. 356.

³⁰³ Álvaro e Cláudio Monteiro, *op. cit.*, pp. 234/5 e p. 301.

³⁰⁴ Raúl Dória, *Escrituração das Especialidades*, p.126.

É debitada pelas compras, por crédito de *Caixa*, se a compra foi a dinheiro, ou de *Fornecedores*, se a compra foi a prazo, e pelas despesas com as matérias primas (direitos, transportes, comissões, prémios de seguros, conservação e limpeza, etc.).

É creditada pela saída, ao preço de custo, das matérias primas para as oficinas a fim de serem transformadas, por débito de *Fabrico* ou *Fabricação*, ou das contas que representam os produtos a que vão ser aplicadas (*Produtos Manufacturados...*)³⁰⁵.

Segundo Caetano Dias e Ernesto Pereira, pode ainda ser creditada pelas vendas, a pronto, por débito de *Caixa*, ou a prazo, por débito de *Credores*; nesse caso, como é uma conta de inventário, o excedente do preço de venda sobre o preço do custo deve ser levado à conta de *Vendas de Matérias Primas*³⁰⁶.

Na opinião de Afonso Pequeto, o seu saldo representa não só a existência de matérias primas em armazém, mas também a existente nos produtos por concluir na produção.

A conta de *Matérias primas em trânsito* é recomendada por Ricardo de Sá e por Magalhães Peixoto aquando do estudo da conta de *Matérias primas*. Segundo os autores, ela serve de contrapartida às facturas recebidas anteriormente aos bens, devendo ser utilizada quando se pretenda creditar a conta do fornecedor que muitas vezes saca logo pela importância respectiva.

É debitada pelas matérias primas que o industrial compra em trânsito, por crédito da conta do fornecedor, aquando da recepção da factura. É creditada quando as matérias primas dão entrada no depósito por contrapartida de *Matérias Primas*.

³⁰⁵ Se as matérias primas tiverem diferentes preços, a saída efectua-se a um preço médio (Ricardo de Sá, *op. cit.*, p. 248).

³⁰⁶ F. Caetano Dias, *op. cit.*, pp. 356/7.

Matérias Subsidiárias ou Acessórias

Esta conta funciona conjuntamente com a de *Matérias Primas* «para comprovar o movimento das matérias indispensáveis à fabricação que, não sendo englobadas nos produtos fabricados, são contudo imputadas nos produtos, como combustível, óleos, etc.»³⁰⁷.

Debita-se pelas compras e despesas de compra. Credita-se, por débito de *Fabricação*, *Gastos de Fabricação* ou *Gastos Gerais* consoante, as matérias fornecidas às oficinas possam ser imputadas directamente, caso em que se debita a primeira conta; as matérias fornecidas às oficinas não possam ser imputadas directamente, caso em que se debita a segunda conta; as matérias tenham sido utilizadas para outros propósitos que não a fabricação, caso em que se debita a terceira conta.

De acordo com Caetano Dias, a abertura desta conta torna-se desnecessária quando as matérias subsidiárias não são muito importantes, sendo o seu movimento efectuado na conta de *Gastos de Fabricação*.

Mão de Obra ou Férias

Esta conta destina-se a apurar os salários pagos e a sua imputação na fabricação³⁰⁸.

Debita-se pelos salários ou férias pagos aos operários fabris, por crédito de *Caixa*.

Credita-se pela imputação dos salários ou férias aos produtos acabados, por débito de *Produtos Fabricados* ou de *Produtos Manufacturados*, ou pela sua imputação à laboração, por contrapartida de *Fabricação* ou *Fabrico*.

³⁰⁷ Idem, p. 357.

³⁰⁸ Idem, pp. 357/8.

De acordo com Caetano Dias, credita-se, ainda, pelos salários pagos a todo o pessoal fabril empregado em trabalhos de limpeza e conservação e nos serviços de oficina como mestres e contramestres, electricistas, montadores, etc., por contrapartida de *Gastos de Fabricação* e de *Gastos Gerais*³⁰⁹.

Ricardo de Sá salienta que o seu saldo pode ser devedor ou credor. Quando devedor representa as férias que ainda não foram aplicadas aos produtos, quando credor representa imputações feitas aos produtos antes de pagas as férias respectivas³¹⁰.

No entender de Afonso Pequito, o saldo desta conta representa a importância dos salários pagos pelo trabalho incorporado nos produtos ainda não concluídos.

Gastos de Fabricação ou *Despesas de Fabricação*

Esta conta «representa a totalidade das despesas efectuadas e materiais consumidos para a elaboração dos produtos»³¹¹. Por outras palavras, representa as «despesas que não podem ser imputadas directamente no produto, mas que, no entanto, vão sobrecarregar o seu preço de custo, como sejam : desperdícios, óleos para lubrificação de maquinismos, parte do aluguer relativo às oficinas, despesas de administração, reparação e recuperação de maquinismos, etc.»³¹².

A maioria dos autores refere que é debitada pelas despesas de fabrico, por crédito de *Caixa*. Não obstante, Caetano Dias admite que o seu débito pode ter seis contrapartidas:

- *Credores Gerais, Caixa, Matérias Subsidiárias* – pelas despesas especiais relativas à fabricação (desperdícios, matérias acessórias, impressos, energia motriz, acidentes de trabalho, ordenados dos engenheiros e contramestres, etc.) e por todas as despesas que se possa determinar a parte respeitante à laboração;

³⁰⁹ Idem, p. 358.

³¹⁰ Esta situação pode ocorrer quando a imputação é mensal e a férias paga à semana.

³¹¹ Raúl Dória, *op. cit.*, p. 126.

³¹² Álvaro e Cláudio Monteiro, *op. cit.*, p. 303.

- *Gastos Gerais* – pelas despesas que não se possa determinar directamente a parte que compete à fabricação (alugueres, impostos, iluminação, etc.)³¹³;
- *Mão de Obra* – pelos salários pagos ao pessoal empregue nas fábricas, como electricistas, etc.;
- *Recuperações de Material* - pelo coeficiente de recuperações da desvalorização do material.

Credita-se pela transferência³¹⁴ para *Produtos Manufacturados*, *Produtos Fabricados*, *Fabrico* ou *Fabricação*.

O seu saldo representa as despesas feitas com os produtos em fabrico³¹⁵.

De acordo com F. Caetano Dias, os gastos de fabricação constituem os elementos de fabricação *indirectos* ou *a repartir*, ou seja, representam despesas que não se aplicam directamente aos produtos mas que fazem contudo parte do conjunto das operações de uma empresa industrial. Os elementos indirectos são ainda denominados gastos fabris gerais ou gastos gerais.

Estes elementos podem agrupar-se em:

- a) constantes ou fixos – aqueles que não se alteram com o estado de repouso ou com a maior ou menor intensidade do trabalho industrial. Compreendem, entre outras despesas, rendas, licenças, gastos de administração, seguros, contribuições, vigilâncias, amortizações, conservação, etc..
- b) variáveis – aqueles que se alteram com a intensidade da laboração. Englobam as despesas com energia eléctrica e motriz, afinação de máquinas, reparações, etc.³¹⁶.

³¹³ Por exemplo, se no aluguer estiverem incluídos armazéns, escritório, oficinas, fábricas, etc., a conta de *Gastos Gerais* é debitada pelo total do recibo, sendo creditada pela renda que deva ser imputada à parte efectivamente ocupada pela indústria, por débito de *Gastos de Fabricação*.

³¹⁴ Preferencialmente no final de cada mês.

³¹⁵ Rodrigo Afonso Pequito, *op. cit.*, p. 531.

³¹⁶ F. Caetano Dias, *op. cit.*, p. 359.

Na opinião do autor, a principal dificuldade na determinação do custo de fabrico relaciona-se com a imputação das despesas indirectas, ou seja, com «a inserção dessas despesas no custo de fabrico de cada espécie de produto»³¹⁷.

Na obra “Contabilidade Industrial e Agrícola”, Caetano Dias sugere os seguintes processos de imputação das despesas indirectas de produção:

- 1) Em função à totalidade da mão de obra directa;
- 2) Sobre a totalidade das importâncias das matérias primas;
- 3) Segundo o custo primário³¹⁸;
- 4) Em relação às horas de trabalho dos operários;
- 5) Conforme as quantidades de produtos fabricados;
- 6) Quanto ao número de horas de trabalho das máquinas;
- 7) Por taxas de trabalho horário das máquinas³¹⁹.

Na obra “Tratado de Contabilidade”, Ricardo de Sá admite, igualmente, que a parte proporcional dos gastos gerais não é fácil de calcular com precisão. Segundo o autor, «há quem a calcule só sobre a matéria prima ou sobre a mão de obra, ou então sobre a soma das duas, por uma percentagem, determinada pela comparação de cada uma dessas verbas com a totalidade dos gastos durante o exercício». E logo depois, conclui pela imprecisão da percentagem, sugerindo a sua rectificação anual³²⁰.

Álvaro e Cláudio Monteiro reconhecem que é sempre difícil estabelecer com precisão o cálculo exacto com que se deve sobrecarregar o produto para cobrir os gastos de fabricação, pelo que sugerem que se calcule uma percentagem que poderá, segundo as circunstâncias, ser fixada entre 40 a 60% das férias pagas, a ser creditada na conta de *Gastos de Fabricação* aquando do pagamento das férias³²¹.

³¹⁷ F. Caetano Dias, *Contabilidade Industrial e Agrícola*, 2.º vol., p. 179.

³¹⁸ O custo primário resulta do somatório das matérias primas e da mão de obra directa.

³¹⁹ F. Caetano Dias, *op. cit.*, p. 186.

³²⁰ Ricardo de Sá, *op. cit.*, p. 261.

³²¹ Álvaro Monteiro e Cláudio Monteiro, *op. cit.*, p. 303.

De acordo com Caetano Dias, os gastos de fabricação, imputados por qualquer um dos processos acima referidos, devem ser lançados na ficha de fabrico do produto juntamente com as despesas directas (matérias primas, matérias subsidiárias e mão de obra), de molde a que, pelo seu somatório, se possa determinar o custo total de produção³²².

Produtos Fabricados* ou *Produtos Manufacturados* ou *Manufacturas - Fabrico* ou *Fabricação

Relativamente à utilização destas contas, verifica-se que há quem empregue apenas uma delas (Afonso Pequito, Raúl Dória), quem as considere equivalentes (Ricardo de Sá) e quem as utilize conjuntamente (Magalhães Peixoto, Caetano Dias, Álvaro e Cláudio Monteiro).

Diz Raúl Dória, que a conta de *Produtos Manufacturados* «serve para indicar o custo dos produtos, a sua existência nos armazéns, e o lucro de cada produto»³²³.

Por outro lado, conforme refere Ricardo de Sá, «a conta de *Fabrico* é aberta por muitos contabilistas, quando pretendem reunir numa só conta todo o movimento de uma fábrica»³²⁴. Noutras palavras e parafraseando Caetano Dias, «a conta *Fabricação* representa a oficina, fábrica, ou as oficinas e fábricas encarregadas de transformar as matérias primas em produtos próprios para venda»³²⁵.

Independentemente de serem empregues separada ou conjuntamente, as contas de *Fabricação* e de *Produtos Fabricados* registam a débito o preço de custo dos produtos. Enquanto no primeiro caso a conta de *Produtos Fabricados* vai sendo debitada pelos elementos do custo de produção³²⁶, por crédito das contas que os representam, no segundo

³²² Caetano Dias, *Comércio e Contabilidade*, 5.ª ed., 2.º vol., p. 367.

³²³ Raúl Dória, *op. cit.*, p. 126.

³²⁴ Ricardo de Sá, *op. cit.*, p. 277.

³²⁵ F. Caetano Dias, *op. cit.*, p. 360.

³²⁶ De acordo com Ricardo de Sá, esse registo é feito no final do mês ou de qualquer outro período regular. Por outro lado, Afonso Pequito sugere que o custo do produto seja debitado nesta conta, somente quando ele se encontrar concluído.

caso ela é debitada pelo preço de custo total, quando os produtos, depois de concluídos, saem das oficinas para dar entrada nos armazéns, por crédito da conta de *Fabricação*.

O quadro seguinte evidencia quais os elementos ou componentes do custo de produção que os diferentes autores sugerem que sejam levados a débito daquelas contas:

Afonso Pequito (1875)	Ricardo de Sá (1903/1912)	M. Peixoto (1910)	Raúl Dória (1914/1921)	Caetano Dias (1947)
<i>Produtos Fabricados</i>	<i>P.Manufacturados/ Fabricao</i>	<i>Fabricação</i>	<i>Produtos Manufacturados</i>	<i>Fabricação</i>
Matérias primas	Matérias primas	Matérias primas	Matérias primas	Matérias primas
Mão de obra	Mão de obra	Mão de obra/ salários	Mão de obra	Mão de obra
Despesas de fabricação	Gastos gerais	Gastos gerais Combustível Lubrificantes	Gastos gerais	Gastos de fabricação

Para a generalidade dos autores, a débito da conta destinada ao apuramento do custo dos produtos figuram a matéria prima consumida, a mão de obra aplicada aos produtos e a parte proporcional das despesas de fabricação ou dos gastos gerais. Segundo Magalhães Peixoto, devem ainda figurar o combustível e os óleos utilizados na lubrificação³²⁷.

A conta de *Produtos Fabricados* ou de *Produtos Manufacturados*³²⁸ é creditada pela vendas efectuadas ou pelas saídas dos produtos para armazéns ou depósitos mas, neste caso, ao preço de custo.

A diferença entre o preço de venda e o preço de custo (o lucro ou prejuízo do fabricante) deve ser transferida para uma conta de resultados (*Ganhos e Perdas* ou *Perdas e Ganhos* ou *Perdas e Lucros* ou *Resultados na venda de produtos*).

³²⁷ Tal como já tivemos oportunidade de verificar, as parcelas desta natureza foram designadas por Caetano Dias de matérias subsidiárias e integradas na conta de *Gastos de Fabricação*.

³²⁸ Segundo preconizam Afonso Pequito, Ricardo de Sá e Raúl Dória, que não a empregam conjuntamente com a conta de *Fabricação*.

O seu saldo representa a existência em armazém.

A conta de *Fabrico* ou *Fabricação* é creditada pela produção, por débito dos armazéns de venda ou de *Produtos Fabricados* ou *Manufacturas*³²⁹.

O seu saldo representa os produtos que estão em fabrico, adiantam Álvaro e Cláudio Monteiro.

Segundo Caetano Dias, existem diferentes critérios ou *teorias sobre a forma de creditar a conta de fabricação*. Estes critérios compreendem dois sistemas:

- 1.º Sistema do preço de custo contabilístico;
- 2.º Sistema do preço de custo técnico³³⁰.

Conquanto o autor recomende o emprego do *sistema de preço de custo contabilístico*, uma vez que considera que a determinação do custo de produção constitui um dos fins mais importantes da contabilidade industrial, admite que ele possa ser determinado extra contabilidade, por estimativa. Para o efeito, sugere os seguintes processos:

- a) preço técnico «a priori»;
- b) preço corrente do produto no mercado ou preço «a posteriori»;
- c) preço mínimo corrente no mercado no fim do produto fabricado;
- d) preço fixo³³¹.

No *processo de previsões de preço* ou «a priori», o cálculo do preço de custo tem por base estatísticas da produção de exercícios anteriores ou de indústrias congéneres.

³²⁹ Uma vez que Ricardo de Sá a considera equivalente à conta de *Produtos Manufacturados*, credita-a da mesma forma que esta.

³³⁰ F. Caetano Dias, *op. cit.*, p. 361.

³³¹ *Idem*, p. 367.

No *processo de avaliação pelo preço corrente no mercado*, o produto é avaliado ao preço médio dum período que não tem no mercado grandes oscilações.

No *processo de avaliação pelo preço mínimo corrente no mercado*, os produtos são avaliados ao preço mínimo do mercado quando dão entrada nos armazéns.

No *processo de preço fixo*, emprega-se o preço do custo médio de exercícios anteriores.

Em qualquer destes processos, a conta *Fabricação* é creditada pelo custo técnico dos produtos acabados por débito de *Produtos Fabricados*. Se o preço foi calculado acima do custo de produção, a conta apresenta lucro industrial; se foi calculado abaixo do custo de produção, apresenta prejuízo industrial.

Na óptica de Caetano Dias, embora o preço de custo técnico se possa aproximar da realidade, não oferece qualquer exactidão, pois é basicamente uma avaliação de preços. Assim, a conta de *Fabricação* apresenta sempre saldo, devedor, caso o preço tenha sido calculado abaixo do custo de produção, credor, caso tenha sido calculado acima do custo de produção. A existência de um saldo implica a sua regularização, através das contas de *Produtos Fabricados* e de *Perdas e Lucros*, e a revisão do preço de custo técnico.

Produtos em acabamento* ou *Produtos por acabar

De acordo com Raúl Dória, esta conta permite determinar a existência dos materiais sobrecarregados com despesas de fabrico, mas que ainda não estão aptos para venda.

É debitada pelo custo das matérias primas e despesas de fabrico.

É creditada no momento em que os produtos têm o devido acabamento por contrapartida de *Produtos Manufacturados*.

Armazém ou Depósito

Destina-se aos artefactos produzidos, que saem da fábrica para o armazém.

É debitada pelas entradas no armazém ou depósito. É creditada pelas vendas ou, segundo Ernesto de Albergaria Pereira, pelas saídas para fabrico.

Combustível - Lubrificação

Servem para registar, respectivamente, as aquisições de combustíveis, necessários à alimentação das caldeiras da fabricação e de lubrificantes, como óleos ou azeite, destinados à manutenção do maquinismo³³².

Debitam-se pela compra. Creditam-se pelo consumo.

Gastos Gerais

«Serve para nela se escriturarem todas as importâncias por descontos, indemnizações e gastos com os produtos manufacturados assim como as despesas de administração»³³³.

Segundo Ricardo de Sá e Magalhães Peixoto, é debitada pelas despesas que se relacionam com todo o movimento comercial e cujo carácter genérico impede a imputação a um grupo específico de operações ou a qualquer conta, creditando-se por contrapartida a conta de *Caixa*.

Sendo esta conta creditada periodicamente pela imputação das despesas aos produtos manufacturados, no final do exercício, na ausência de imputações a fazer a produtos não acabados ou de imputações a mais ou a menos, provenientes de erros na percentagem calculada, deve encontrar-se aproximadamente balanceada. Havendo diferenças, essas

³³² Raúl Dória, *op. cit.*, p. 127.

³³³ Idem, *ibidem*.

devem ser levadas à conta de *Lucros e Perdas* ou às suas congéneres: *Exercício e Exploração* ou *Resultados de Exercício*.

Os autores consideram gastos gerais, entre outras, as seguintes despesas: licenças da Câmara Municipal, rendas, décimas industriais, selos, estampilhas para letras ou recibos, selagem dos livros, contribuições, seguros, água, iluminação, ordenados, artigos de escritório, transportes, conservação de máquinas, motores e edifícios, assinaturas de jornais, consumo de carvão para fabrico, impressos, livros para escrituração, custo de ferramentas, manutenção de caixeiros viajantes, gastos miúdos, contas de viagens, etc..

Tendo por base as contas industriais e a sua movimentação, sugeridas por Afonso Pequito (1875) e por Caetano Dias (1947), elaboraram-se os esquemas de articulação que são apresentados nos anexos III.3 e III.4.

CAPÍTULO V

A ORGANIZAÇÃO CONTABILÍSTICA DA EMPRESA JÚDICE FIALHO

1. O Arquivo da Júdice Fialho

O Arquivo da Júdice Fialho encontra-se depositado no Arquivo Histórico do Museu Municipal de Portimão, instalado no Centro de Documentação e Informação do Museu Municipal daquela cidade, aberto ao público em 1989.

O valioso acervo documental relativo àquela empresa encontra-se catalogado em quatro secções, pertencentes aos seguintes núcleos:

- A – Núcleo das Fábricas de Conserva: Secção B;
- B – Núcleo de Construção Naval, Armação e Pescas: Secções D (Pesca) e E (Pescado);
- F – Núcleo dos Bens, Investimentos e Rendimentos Subsidiários: Secção A.

Estas secções compreendem 140 caixas: 86 relativas às Fábricas de Conservas e 54 à Construção Naval, Armação e Pescas e aos Bens, Investimentos e Rendimentos Subsidiários. As datas extremas são: [1863-1984] e [1889-1982], respectivamente.

A Secção B subdivide-se em: Vazio; Vendas; Inventários e Notas de Existência; Operários; Correspondência; Diversos; Actas; Anchovas e Biqueirão; Documentos Oficiais; Energias; Grémios, Institutos e outros; Impostos; Legislação; Mobiliário Industrial; Contabilidade e Movimento Bancário; Compras; Preços; Produção; Relatórios e Circulares; Catálogos de Máquinas e Equipamentos; Seminários, Feiras, Palestras, Cursos, etc.; Seguros; Litografia.

A Secção D – Pesca subdivide-se em: Grémio dos Armadores da Pesca de Sardinha; Barcos; Estatutos; Correspondência; Estudos e Documentos; Relações de Valores de Cercos e Traineiras; Legislação; Vários; Relatórios e Questionários; Mútua dos Armadores de Pesca da Sardinha; Contabilidade; Seguros.

A Secção E – Pescado subdivide-se em: Espécies e Tamanhos; Vendas; Despesas; Compras; Valores da Pesca; Correspondência.

Finalmente, a Secção A subdivide-se em Exploração Agrícola; Propriedades e Edifícios; Rendas, Quotas, Acções e Capital; Capital e Valores.

Para o estudo da organização contabilística existente na empresa Júdice Fialho, entre o final do século XIX e a primeira metade do século XX, o Museu Municipal de Portimão tem em arquivo diversos livros de Contabilidade, onde se encontram escrituradas as operações realizadas pela empresa e alguns documentos, que constituem o suporte dos lançamentos efectuados nos livros. O referido material, inventariado no Anexo IV.1, encontra-se disperso pelas rubricas “Contabilidade e Movimento Bancário”, do núcleo das “Fábricas de Conserva”; “Contabilidade”, do núcleo de “Construção Naval, Armação e Pescas” e “Exploração Agrícola” e “Propriedades e Edifícios”, do núcleo dos “Bens, Investimentos e Rendimentos Subsidiários”.

2. Livros de escrituração

Os livros da empresa Júdice Fialho encontram-se escriturados segundo o método das partidas dobradas. As unidades monetárias utilizadas na escrituração foram o real e o escudo. A substituição do real pelo velho escudo português, equivalente a 1000 réis, verificou-se entre 1920 e 1925, não sendo possível especificar a data precisa face à inexistência de material contabilístico neste hiato.

Tratam-se, na sua maioria, de livros encadernados, de formato A4 (livros de Inventário e Balanços, Razões auxiliares, Diário de *Consignações e Contas Correntes*) ou A3 (Diários e Razões selados).

Para efeito de análise, estes livros foram classificados em *obrigatórios ou selados e facultativos ou auxiliares dos selados*. Até 1934, ano do falecimento do industrial, constata-se uma maior disponibilidade de livros obrigatórios, verificando-se uma maior abundância de livros auxiliares após a constituição da sociedade em nome colectivo – 1938.

2.1. Livros obrigatórios ou selados

No período supra citado, o espólio contabilístico da empresa Júdice Fialho integra os seguintes livros obrigatórios ou selados: cinco livros de Inventário e Balanços, dois livros Diário, dois livros Razão, dezanove Copiadores de correspondência e um Copiador de facturas.

Para além destes, verificou-se ainda a existência dos dois primeiros Diários e Razões selados da sociedade civil Propriedades Júdice Fialho, constituída em 1939. Todavia, estes livros não foram objecto de análise.

2.1.1. Inventário e Balanços

Os livros de Inventário e Balanços não foram sujeitos a quaisquer formalidades legais, isto é, não foram selados e não possuem termos de abertura e encerramento. Também não se encontram numerados, excepto os livros posteriores a 1938, sucedendo o mesmo com as suas folhas.

Na empresa em questão, o livro de Inventário e Balanços é destinado, no fim do exercício económico, coincidente com o ano civil, à escrituração do *Balanço Geral* e do *Desenvolvimento da conta de Ganhos e Perdas*.

O livro apresenta um traçado por fólio, sendo a representação de ambos os mapas horizontal.

No primeiro membro do Balanço (página esquerda) é discriminado o Activo; no segundo membro (página direita) é discriminado o Passivo. A Situação Líquida não é apresentada de forma autónoma: as suas rubricas (*Capital, Ganhos e Perdas, ...*) são inscritas no Passivo, embora sejam apresentadas antes das demais.

Cada membro possui quatro colunas: a primeira destina-se a indicar o fólio do Razão, a segunda serve para a conta, a terceira e a quarta, para as importâncias parciais e totais, respectivamente.

Na disposição das contas no Balanço privilegiou-se a ordenação por fólio, sem se atender às características, natureza ou função dos elementos patrimoniais.

A descrição dos valores activos e passivos caracteriza-se por um elevado grau de pormenorização, pelo que podemos afirmar que se tratam de Balanços analíticos.

O *Desenvolvimento da conta de Ganhos e Perdas* evidencia na página esquerda, a débito, as perdas, antecedidas da expressão *creditado a* e na página direita, a crédito, os ganhos, antecedidos da expressão *debitado a*. O saldo referente ao ano anterior, que representa os resultados acumulados, sempre positivos, é apresentado, antes de qualquer rubrica, do lado dos ganhos.

Tanto o débito como o crédito estão divididos em quatro colunas: a primeira destina-se à data (ano e mês); a segunda é para indicar a contrapartida, antecedida da expressão *creditado a* no débito e *debitado a* no crédito; as restantes destinam-se às importâncias.

Entre 1905 e 1918, os Balanços e os Desenvolvimentos da conta de *Ganhos e Perdas* escriturados no livro em questão, encontram-se rubricados por uma pessoa diferente da que procedeu à sua escrituração, sendo a assinatura colocada por baixo da palavra *Confere*.

2.1.2. Diários

Os Diários foram presentes na Repartição de Finanças de Faro para efeitos de selagem, tendo pago o respectivo selo de verba e um por cento relativo ao número de folhas dos mesmos. Seguidamente, a Conservatória do Registo Comercial exarou nos próprios livros um certificado comprovativo do registo de matrícula da firma naquela Conservatória, tendo sido pagas, por livro, as quantias de 7\$50, a título de nota de registo e de 2\$50, a título de

selo. Antes de iniciada a sua escrituração, os livros foram ainda presentes no Tribunal da Comarca de Faro, para serem numeradas e rubricadas as suas folhas e lançados, por um escrivão, na primeira e última páginas, termos de abertura e de encerramento, ambos referendados pelo juiz de direito.

O traçado do Diário compreende seis colunas: a primeira destina-se ao número dos fólhos do Razão Geral referentes às contas movimentadas; a segunda não se encontra escriturada³³⁴; a terceira é para a descrição dos lançamentos e para os títulos das contas, antecedidos da preposição *a* nas contas a crédito; a quarta e a quinta são as colunas auxiliares das importâncias, cuja soma passa para a coluna seguinte e a sexta é a coluna principal das importâncias.

A escrituração do Diário é feita mensalmente, através de um lançamento resumo da 4.^a fórmula (vários débitos = vários créditos), que reúne os lançamentos dispersos pelos livros auxiliares. Os títulos das contas são substituídos no cabeçalho pela palavra *Diversos*, sendo evidenciados no corpo do lançamento, juntamente com a descrição. As contas debitadas são inscritas primeiramente, seguindo-se-lhes as contas creditadas, antecedidas da preposição *a*.

Em 31 de Dezembro, para além do movimento do mês, são efectuados no Diário os lançamentos de apuramento dos resultados, por meio de dois lançamentos compostos (*Diversos a Ganhos e Perdas, pelo Lucro verificado nas seguintes ... e Ganhos e Perdas a Diversos, pelo Prejuízo verificado nas seguintes ...*), os lançamentos de aplicação dos resultados e os lançamentos de encerramento de contas.

Os lançamentos são separados por um traço descontínuo, sendo o espaço ao centro reservado à inscrição do local e da data. A última linha de cada folha destina-se ao transporte, usando-se a palavra *Segue*. Nos lançamentos completos é somada a coluna principal, nos incompletos, são somadas as duas colunas. O *Transporte* é escrito na ou nas colunas da página seguinte, a seguir ao local e à data.

³³⁴ Esta coluna devia ter sido destinada à inscrição do número do lançamento.

2.1.3. Razões

Os Razões foram ambos sujeitos a selagem, efectuada no verso do último fólio. Não possuem termos de abertura e de encerramento, uma vez que a lei não o exigia.

O Razão n.º 6 (1925-31) possui 49 fólios e o Razão n.º 1 (1938-54) possui 99 fólios. Cada fólio, constituído por duas páginas fronteiras, é reservado a uma conta. A página esquerda é destinada ao débito ou Deve e a direita ao crédito ou Haver. Entre os dois é inscrito o título da conta.

O riscado do Razão, igual tanto no débito como no crédito, compreende seis colunas: a primeira destina-se ao ano e ao mês, a segunda ao dia, a terceira serve para a preposição *a* no débito e *de* no crédito, a quarta destina-se à contrapartida, a quinta serve para o número da página do Diário onde foi inicialmente registada a operação e a sexta para as importâncias.

As contas são movimentadas mensalmente, através de um lançamento da quarta fórmula (*Diversos a Diversos*). Para a abertura das contas no Razão é utilizada a conta de *Balanço*, conta que também é utilizada no encerramento a par da conta de *Ganhos e Perdas* sempre que as contas combinem existências e factos económicos.

Os Razões estão dotados com um índice ordenado alfabeticamente, onde se procede à recapitulação das contas por fólio.

2.2. Livros facultativos ou auxiliares dos selados

A variedade de actividades desenvolvidas pela empresa justifica a existência de diversos livros facultativos ou auxiliares dos selados. No período em análise, inventariaram-se os seguintes: um Diário auxiliar (*Consignações*), oitenta e um Razões auxiliares (*Artes de Pesca, Devedores e Credores, Exploração Agrícola, Frota, Fundo Corporativo do I.P.C.P.*,

Indústrias e Manufacturas, Mercadorias, Papéis de Crédito e Propriedades e Edifícios) e quatro Balancetes (*Caixa*).

Em alguns dos livros analisados, encontraram-se referências aos livros *Memorial* e *Borrador*, que se destinavam à anotação das operações à medida que se iam realizando e ao livro auxiliar de *Caixa*³³⁵. No entanto, estes livros não sobreviveram à acção destruidora do tempo ou do fogo.

O mesmo sucedeu com a maioria dos livros auxiliares anteriores à data da transformação da sociedade em nome colectivo – 1938. São excepções: o Razão n.º 2 do *Depósito de Olhão*, de 1904, o Razão n.º1 do *Depósito de Vinho em Portimão*, de 1929, o Razão do *Depósito de Faro – Subsistências*, de 1935 (auxiliares de *Mercadorias*) e o Razão n.º 2 do *Areal Gordo e Pereiro*, de 1915 (auxiliar de *Propriedades e Edifícios*).

Por restrições temporais e de organização do trabalho, excluíram-se da presente análise os Razões auxiliares de *Indústrias e Manufacturas*, respeitantes às indústrias subsidiárias da indústria de conservas de peixe, de *Artes de Pesca* e de *Exploração Agrícola*.

2.2.1. Diário auxiliar

O Diário n.º 7 de *Consignações* é constituído por 199 fólios, mas apenas 66 se encontram escriturados, em virtude do abandono da comercialização naquele regime.

Este livro apresenta o seguinte riscado:

³³⁵ No Razão do *Areal Gordo e Pereiro* (auxiliar de *Propriedades e Edifícios*) encontraram-se diversas referências a este último livro.

Riscado do Diário auxiliar de *Consignações*

Data	Fact. ^{as}	Caixas	Barris e Sacos	Tipos	Consignatários	Parciais	Totais	Data	Fact. ^{as}	Caixas	Barris e Sacos	Consignatários	Moeda estrangeira	Letras cujo valor foi recebido seguro	Parciais	Totais

No fim de cada página são somadas as caixas e os barris e sacos e apuradas as importâncias parciais e totais, sendo estes elementos transportados para a mesma página do fôlio seguinte.

2.2.2. Razões auxiliares

Os Razões auxiliares de *Indústrias e Manufacturas* possuem 199 fôlios: a página esquerda destina-se ao Deve e a direita ao Haver. O seu riscado compreende cinco colunas: a primeira serve para o ano e para o mês; a segunda é para o dia; a terceira destina-se à contrapartida, antecedida da preposição *a* no débito e *de* no crédito; a quarta é para as importâncias parciais e a quinta para as importâncias totais.

Os Razões auxiliares de *Mercadorias Gerais* são constituídos por cerca de 100 fôlios. Para além das colunas referidas possuem, regra geral, duas ou três colunas adicionais, destinadas a indicar o número da venda, as quantidades e o peso da mercadoria.

O Razão auxiliar da propriedade *Areal Gordo e Pereiro* apresenta um traçado por página, com uma coluna para débito e outra para o crédito.

A excepção de um livro - o Razão n.º 8 da Fábrica de S. Francisco, cuja escrituração abrange apenas 28 fôlios – os restantes encontram-se escriturados na totalidade.

Quando a empresa passou a revestir a forma de sociedade em nome colectivo, foi adoptado um novo conjunto de livros, tendo a sua numeração começado por 1.

2.2.3. Balancetes

Cada livro de Balancetes, referente a um ano, é constituído por seis folhas soltas, escrituradas frente e verso, destinando-se cada página a evidenciar o movimento diário do *Caixa* relativo ao mês.

No cabeçalho de cada página é indicado o mês e o ano. O riscado compreende sete colunas: uma para os dias (1 a 31); três para o “Movimento com Faro” e três para o “Movimento Geral”, destinadas à inscrição do movimento a débito, a crédito e aos saldos.

3. Sistema de coordenação

O sistema de coordenação em vigor na empresa, pelo menos desde 1925, data a partir da qual dispomos de elementos de análise adequados, é o sistema centralizador. As operações eram inicialmente anotadas no *Memorial* ou *Borrador*, passando em seguida aos diários divisionários, onde eram registadas diária e analiticamente. Paralelamente, as operações eram registadas nos razões auxiliares, por ordem de contas³³⁶. No final do mês, fazia-se a centralização das operações, originariamente registadas nos diários divisionários, no Diário Geral ou Sintético, através de um lançamento resumo (da quarta fórmula). Simultaneamente, procedia-se à recapitulação das operações registadas nos Razões auxiliares no Razão Geral ou Sintético, que compreendia as contas colectivas desdobradas nos livros auxiliares. Apesar da inexistência de Balancetes no espólio contabilístico da empresa, a organização contabilística adoptada leva-nos a inferir que eles eram periodicamente elaborados com o intuito de conferência das passagens do Diário ao Razão.

³³⁶ A passagem para os livros de desenvolvimento também era feita pelo *Borrador* ou *Memorial*. Tal facto foi constatado na análise do livro auxiliar da conta de *Fundo Corporativo I.P.C.P.*

4. Contas

4.1. Contas utilizadas

Para efeito de identificação das contas utilizadas pela empresa, dividimos a nossa análise em dois períodos. O primeiro período está compreendido entre 1905 e 1934 e o segundo entre 1938 e 1950. Estes períodos referem-se a fases distintas na vida da empresa. O primeiro vai até à morte do comerciante em nome individual e o segundo marca o arranque da sociedade em nome colectivo. O hiato existente entre 1934 e 1938 caracteriza-se pela quase inexistência de documentação.

A abrangência do primeiro período e a ausência de elementos de análise em certos intervalos de tempo, determinaram a sua subdivisão em três novos períodos (1905-1919, 1925-1931 e 1932-1934), delimitados pela disponibilidade de material: três livros de Inventário e Balanços e um Razão selado.

A constituição da sociedade em 1938 e a variedade de material contabilístico disponível a partir de então (livros selados e livros auxiliares), justificam o início do segundo período.

Durante os períodos citados, a empresa utilizou as seguintes contas colectivas ou do Razão Geral³³⁷:

³³⁷ Ordenadas, no primeiro ano, segundo o número do fólio que ocupam neste livro.

1905-1919	1925-1931	1932-1934
- Escritório	- Escritório	-
- Móvel e Alcaias/ ... de Casa	- Móvel e Alcaias de Casa	-
- Capital	- Capital	- Capital
- Ganhos e Perdas	- Ganhos e Perdas	- Ganhos e Perdas
- Devedores e Credores	- Devedores e Credores	- Devedores e Credores
- Artes de Pesca	- Artes de pesca	- Artes de Pesca
- Caixa	- Caixa	- Caixa
- Letras a Pagar	- Letras a Pagar	- Letras a Pagar
- Armações de Atum	-	-
- Rebocador Atalaia/Rebocadores	- Rebocadores	-
- Caixa de Portimão	-	-
- Letras a Receber	- Letras a Receber	- Letras a Receber
- Mercadorias Gerais	- Mercadorias	- Mercadorias
- Propriedades e Edifícios	- Propriedades e Edifícios	- Propriedades e Edifícios
- Papéis de Crédito	- Papéis de Crédito	- Papéis de Crédito
- Indústrias e Manufacturas	- Indústrias e Manufacturas	- Indústrias e Manufacturas
- Armações de Sardinha	-	-
- Vinhos	-	-
- Seguros de Vida	-	-
- Barcas de Carga e Lanchas	- Barcas de Carga e Lanchas	-
- Consignações	- Consignações	- Consignações
- Consignações de Vinho	-	-
- Gastos Gerais	- Gastos Gerais	- Gastos Gerais
- Juros	- Juros	- Juros
- Barcos de Pesca no Funchal	-	-
- Seguros de conta própria	- Seguros de conta própria	- Seguros de conta própria
	- Frota Naval/Frota	- Frota
		- Fundo de Reserva

1938-1950

- Capital
- D. Maria Antónia Cumano Fialho
- D. Maria Justina Fialho de Sousa Coutinho e seu marido D. António de Sousa Coutinho
- D. Isabel Fialho de Mendonça
- D. Isabel Fialho de Mendonça ou D. Maria Antónia de Sousa Coutinho, D. Maria Constança de Sousa Coutinho, D. Nuno de Sousa Coutinho e D. João António de Sousa Coutinho
- Direito à exploração das unidades industriais e suas dependências da firma J. A. Júdice Fialho Viúva e Herdeiros
- Artes de Pesca
- Frota
- Mercadorias
- Indústrias e Manufacturas
- Propriedades e Edifícios
- Devedores e Credores
- Caixa
- Promessa de trazer para a sociedade o direito à parte da herança objecto de disposição testamentária
- J. A. Júdice Fialho Viúva e Herdeiros
- Letras a Receber
- Papéis de Crédito
- Seguros de conta própria
- Consignações
- Juros
- Gastos Gerais
- Fundo de Compensação IPCP
- Fundo para construções e substituição de maquinismos
- Fundo de Amortização
- Ganhos e Perdas
- Fundo de Reserva
- Fundo de Capital Circulante
- Dividendo/Dividendo e Percentagens
- Fundo para assistência ao pessoal na inabilidade
- Fundo de garantia para futuros prejuízos
- D. Nuno de Sousa Coutinho
- D. João António de Sousa Coutinho
- D. Maria Antónia de Sousa Coutinho
- D. Maria Constança de Sousa Coutinho
- Exploração Agrícola
- Fundo Corporativo I.P.C.P.
- Fundo de Reserva Livre
- Imposto Sucessório

No período compreendido entre 1905 e 1919 foram abertas duas novas contas, duas sofreram alterações nos seus títulos e três desapareceram. As contas abertas foram: *Barcos de Pesca no Funchal* e *Seguros de conta própria*³³⁸. A primeira surgiu pela primeira vez no Balanço de 1909³³⁹ como conta divisionária de *Armações de Atum* mas no ano seguinte começou a ser evidenciada como rubrica autónoma. A segunda aparece no balanço a partir de 1913. A conta *Mobília e Alfaias* passou a denominar-se, a partir de 1910, *Mobília e Alfaias de Casa* e a conta *Rebocador Atalaia* passou a designar-se *Rebocadores*, quando em 1906, ao *Rebocador Atalaia* se veio juntar o *Rebocador Galgo*. As contas *Caixa de Portimão*, *Consignações de Vinho* e *Vinhos*, deixaram de ser movimentadas em 1910, 1911 e 1912, respectivamente.

No período compreendido entre 1925 e 1931, foram encerradas quatro contas e foi aberta apenas uma. As contas *Escritório* e *Mobílias e Alfaias de Casa* foram movimentadas uma única vez durante 1928, mais precisamente no dia 31 de Maio, pela transferência do seu saldo para diversas contas. A conta *Escritório* surge no Balanço de 1932 como conta divisionária de *Propriedades e Edifícios*, sensivelmente pelo mesmo valor. Relativamente à conta *Mobílias e Alfaias de Casa*, não existem elementos para afirmar qual a(s) conta(s) para onde o seu saldo foi transferido. As contas *Rebocadores* e *Barcas de Carga e Lanchas* foram integradas, em 31-12-1927, na conta de *Frota Naval*, aberta na mesma data. Em 1930, o título desta conta foi alterado para *Frota*.

Relativamente ao período anterior, verificam-se as seguintes alterações: a conta de *Mercadorias Gerais* passa a designar-se *Mercadorias*³⁴⁰ e as contas *Armações de Atum*, *Armações de Sardinha*, *Seguros de Vida* e *Barcos de Pesca no Funchal* desaparecem. As duas primeiras presume-se que, entre 1920 e 1925, tenham sido integradas na conta de *Artes de Pesca*, uma vez que no Balanço de 1932 aparecem como subdivisões desta

³³⁸ Nos seguros de conta própria, é o próprio segurado a correr o risco. O segurador e o segurado são a mesma entidade. Essa entidade cria um fundo para os riscos que possam vir a ocorrer nos seus valores, constituído por uma percentagem retirada anualmente dos lucros.

³³⁹ Data em que foi montada a fábrica de conservas de atum do Funchal.

³⁴⁰ À semelhança do que sucede no actual Plano Oficial de Contabilidade.

conta. Relativamente às outras duas contas, nada se pode afirmar dada a falta de elementos de análise entre 1919 e 1925.

No período compreendido entre 1932 e 1934, há a assinalar a criação, em 1934, da conta de *Fundo de Reserva*, embora esta conta já existisse desde 1905, como divisionária de *Indústrias e Manufacturas*.

Entre 1938 e 1950 o número de contas do Razão aumenta substancialmente, devido sobretudo à constituição da empresa como sociedade em nome colectivo. Assim, em 1938, são abertas as contas *D. Maria Antónia Cumano Fialho*; *D. Maria Justina Fialho de Sousa Coutinho e seu marido D. António de Sousa Coutinho*; *D. Isabel Fialho de Mendonça*; *D. Isabel Fialho de Mendonça ou D. Maria Antónia de Sousa Coutinho*, *D. Maria Constança de Sousa Coutinho*, *D. Nuno de Sousa Coutinho* e *D. João António de Sousa Coutinho* (todas elas movimentadas apenas em 1938 e 1944); *Direito à exploração das unidades industriais e suas dependências da firma J. A. Júdice Fialho Viúva e Herdeiros*; *Promessa de trazer para a sociedade o direito à parte da herança objecto de disposição testamentária* e *J. A. Júdice Fialho Viúva e Herdeiros* (movimentada só em 1938). Em 1939 são abertas as contas de *Fundo de Capital Circulante*, *Dividendo* (*Dividendo e Percentagens*, a partir de 1942) e *Fundo para assistência ao pessoal na inabilidade*. No ano seguinte é criada a conta de *Fundo de Garantia para futuros prejuízos*. Em 1944 são abertas as contas de *D. Nuno de Sousa Coutinho*, *D. João António de Sousa Coutinho*, *D. Maria Antónia de Sousa Coutinho*, *D. Maria Constança de Sousa Coutinho* e *Exploração Agrícola*. No ano seguinte, é criada a conta de *Fundo Corporativo I.P.C.P.*. Em 1947 e 1950, são abertas, respectivamente, as contas de *Fundo de Reserva Livre* e *Imposto Sucessório*.

As contas de *Fundo de Compensação I.P.C.P.*, *Fundo para construções e substituição de maquinismos* e *Fundo de Amortização* são anteriores a 1938, pois o seu saldo transita da firma *J. A. Júdice Fialho, Viúva e Herdeiros*. Os movimentos de aplicação dos resultados e de fecho de contas de 1937 e os de abertura de contas de 1938, registados no Diário n.º 11 de J. A. Júdice Fialho Viúva e Herdeiros, confirmam a existência daquelas contas, a par da

conta de *Fundo de Reserva*, embora a conta de *Fundo de Amortização* se intitule, na firma anterior, *Fundo de Reserva Variável*.

Durante o período em análise, verifica-se ainda que as contas de *Consignações* e *Fundo Corporativo do I.P.C.P.*, não têm movimento a partir de 1942 e de 1946, respectivamente. A justificação para o primeiro caso, reside no facto da empresa ter abandonado, naquela data, a comercialização em regime de consignação.

Relativamente ao período anterior, para além da abertura de novas contas, constata-se a ausência da conta de *Letras a Pagar*, movimentada pela última vez em 1937³⁴¹.

Conquanto a maioria destas contas acumule simultaneamente existências e resultados, existem duas que se podem denominar exclusivamente *contas de resultados* ou contas subsidiárias da conta de *Ganhos e Perdas*. São elas: *Juros* e *Gastos Gerais*. As restantes são contas de Balanço.

Nas contas de Balanço podemos distinguir entre contas com saldo devedor, evidenciadas no Activo, contas com saldo credor, evidenciadas no Passivo e contas com saldo misto, evidenciadas simultaneamente no Activo e no Passivo.

São contas do Activo: *Escritório, Móveis e Alfaias/ ... de Casa, Artes de Pesca, Caixa, Rebocador Atalaia/Rebocadores, Caixa de Portimão, Letras a Receber, Mercadorias Gerais/Mercadorias*³⁴², *Papéis de Crédito, Vinhos, Seguros de Vida, Barcas de Carga e Lanchas, Consignações, Consignações de Vinho, Barcos de Pesca no Funchal, Frota Naval/Frota, Direito à exploração..., Promessa de trazer para a Sociedade ... e Exploração Agrícola*.

³⁴¹ Esta conta não tem movimento até 1951.

³⁴² Excepcionalmente, esta conta é evidenciada no Passivo, entre 1942 e 1945, pelo saldo da subconta *Depósito de Portimão c/Conservas a entregar*.

São contas do Passivo: *Capital, Ganhos e Perdas, Letras a Pagar, Seguros de c/ própria, Fundo de Reserva, Fundo de Compensação I.P.C.P., Fundo para Construções e Substituição de Maquinismos, Fundo de Amortização, Fundo de Capital Circulante, Dividendo/Dividendo e Percentagens, Fundo para assistência ao pessoal..., Fundo de garantia para futuros prejuízos e Fundo de Reserva Livre.*

São contas mistas: *Devedores e Credores, Armações de Atum, Propriedades e Edifícios, Indústrias e Manufacturas e Armações de Sardinhas.*

As necessidades de controlo e registo, levaram a empresa a subdividir a generalidade das contas colectivas em contas divisionárias ou subcontas, que pela sua diversidade não puderam ser apresentadas no corpo do trabalho. Por forma a permitir a sua visualização, elaborámos, com base nos livros disponíveis, a lista das contas utilizadas pela empresa em 1905 e 1938, que apresentamos nos anexos IV.3 e IV.4³⁴³.

4.2. Articulação de contas

A Contabilidade da empresa Júdice Fialho compreende um só conjunto de livros, que reúne a Contabilidade Geral, respeitante às operações comerciais e financeiras e a Contabilidade Industrial ou Interna, que se ocupa das operações de transformação, agrícolas e de prestação de serviços (pesca), pelo que se trata de um sistema monista. No entanto, o modo de ligação das duas contabilidades assenta na autonomia, ainda que parcial, da Contabilidade Interna.

As contas características da Contabilidade Industrial são representadas no Razão Geral por uma conta cumulativa, denominada *Indústrias e Manufacturas*³⁴⁴, que é por sua vez desdobrada e desenvolvida em contas correspondentes à actividade interna da empresa,

³⁴³ A lista de 1905 não abrange o universo de contas movimentadas pela empresa, dado que se baseia apenas no livro de Inventário e Balanços e no Razão do Depósito de Olhão.

³⁴⁴ No caso específico da actividade industrial. No caso das actividades piscatória e agrícola, as contas típicas da Contabilidade Interna são representadas no Razão Geral pelas contas de *Artes de Pesca* e *Exploração Agrícola*, respectivamente.

através de um conjunto subordinado de livros, constituído pelos razões auxiliares das várias fábricas de conservas de peixe e das indústrias subsidiárias, enumerados no Anexo 4.1.

As operações características da Contabilidade Interna são escrituradas, ao longo do ano, nas subcontas reunidas nos livros de desenvolvimento (razões fabris). Em 31 de Dezembro, a empresa apura na conta de *Fabricação* ou de *Exploração* o resultado da actividade industrial, que é transferido para a conta de *Ganhos e Perdas* do Razão Geral, onde figura a par dos resultados apurados nas contas características da Contabilidade Geral.

O saldo da conta *Indústrias e Manufacturas*, representativo da existência, é, por sua vez, evidenciado no Balanço, juntamente com os saldos das contas da Contabilidade Geral.

Face ao exposto, podemos concluir que este modo de ligação das contabilidades reúne características do actualmente denominado sistema monista único diviso, embora não se verifique a existência da conta da *Sede* nos razões fabris.

4.3. Âmbito e movimentação das contas

Caixa/Caixa de Portimão

A conta de *Caixa* inclui os meios líquidos de pagamento existentes na sede da empresa (Faro), ao passo que a conta de *Caixa de Portimão* inclui os meios líquidos de pagamento existentes nas três fábricas de Portimão³⁴⁵.

Debitam-se pelos recebimentos em dinheiro.

Creditam-se pelos pagamentos a dinheiro.

³⁴⁵ Esta conta deixa de ser movimentada em 1910 e, nesse mesmo ano, é aberta em sua substituição, a conta *Júdice Fialho, Portimão* (divisionária de *Devedores e Credores*).

A conta de *Caixa* é ainda creditada pela inutilização de moeda falsa, pelas faltas e pela regularização de vales, por contrapartida de *Ganhos e Perdas*.

O seu saldo representa o dinheiro em cofre.

Capital

A inexistência de material contabilístico não nos permite determinar o funcionamento desta conta anteriormente a 1938.

No entanto, a análise do seu saldo, entre 1905 e 1934, revela uma variação anual positiva³⁴⁶, embora a mesma não resulte da incorporação do resultado do exercício. Pelo motivo atrás referido, não é possível estabelecer a sua origem.

Entre 1938 e 1950, a conta de *Capital* é creditada, pelo capital nominal subscrito, por débito das contas dos sócios - *D. Maria Antónia Cumano Fialho, D. Maria Justina Fialho de Sousa Coutinho e seu marido..., D. Isabel Fialho de Mendonça e D. Isabel Fialho de Mendonça ou D. Maria Antónia de Sousa Coutinho...* - e ainda pelo aumento do capital, por débito de *Fundo de Compensação I.P.C.P., Fundo de Amortização, Fundo de Garantia para Futuros Prejuízos, Fundo de Capital Circulante e Fundo de Reserva*³⁴⁷.

Consignações

Esta conta regista as consignações de conta própria, isto é, regista os produtos remetidos pela empresa a intermediários (consignatários), localizados, essencialmente, no estrangeiro, para serem vendidos de sua conta e ordem.

³⁴⁶ Nos períodos compreendidos entre 1905-1909 e 1911-1912, este aumento é constante: 1:200\$000 réis.

³⁴⁷ O capital foi aumentado, em 29-02-1944, de 4.000 para 30.000 contos, resultando esse aumento da incorporação dos seguintes valores: *Fundo de Compensação I.P.C.P.* – 1.800; *Fundo de Amortização* – 9.000; *Fundo de Garantia para Futuros Prejuízos* – 8.700 contos; *Fundo de Capital Circulante* – 4.500 e *Fundo de Reserva* – 2.000.

Debita-se pelas remessas de conservas e azeite de peixe aos consignatários, por crédito de *Indústrias e Manufacturas – Fábrica de ... - Produtos Fabricados* ou *Mercadorias em Trânsito*.

Credita-se pelas contas de venda³⁴⁸, por débito de *Devedores e Credores* - subconta do consignatário.

No final do ano é movimentada, simultaneamente a débito e a crédito, pelos lucros e pelos prejuízos verificados na conta, por contrapartida de *Produtos Fabricados* ou de *Mercadorias em Trânsito* da fábrica respectiva.

As suas subcontas respeitam aos diversos consignatários.

O seu saldo representa a *existência em poder dos consignatários*.

Devedores e Credores

Esta conta regista todas as dívidas a receber e a pagar, derivadas de operações relacionadas com vendas de mercadorias, matérias primas (peixe)³⁴⁹, produtos acabados e subprodutos (efectuadas por agentes e consignatários e a clientes diversos), compras de matérias primas, subsidiárias, de consumo e mercadorias, aquisições de imobilizado, compras de outros bens e obtenção de serviços (comunicação, gás, electricidade, seguros), empréstimos concedidos pelo comerciante à empresa (designados por *suprimentos*), colocação à disposição dos sócios dos lucros atribuídos e outras operações.

Serve também de contrapartida aos movimentos com Bancos, como depósitos, empréstimos, emissão de cheques, pagamento de despesas bancárias (garantias, portes,

³⁴⁸ Líquidas de comissões.

³⁴⁹ Subconta *Compradores de Peixe*.

expediente, livros de cheques, comissões, cobrança de facturas, legalização de facturas consulares, etc.) e, ainda, aos movimentos relativos à constituição de fundos³⁵⁰.

A partir de 1909, são igualmente relevadas nesta conta, as posições, devedoras ou credoras, das unidades fabris instaladas nas diversas localidades, resultantes de recebimentos ou pagamentos efectuados por conta da empresa. Estas posições são representadas na escrita do comerciante em nome individual, pelas contas *J. A. Júdice Fialho, Lagos* e *J. A. Júdice Fialho, Portimão* e na escrita da sociedade em nome colectivo, pelas contas *Júdice Fialho e C.ª Portimão, Júdice Fialho e C.ª Lagos, Júdice Fialho e C.ª Peniche, Júdice Fialho e C.ª Sines*, etc.

O saldo devedor da conta *Devedores e Credores* representa os valores em dívida à empresa. O saldo credor representa os valores devidos pela empresa.

A existência de um livro de *contas correntes* relativo a agentes e consignatários permitiu-nos estabelecer, entre 1937 e 1949 (1942 no caso dos consignatários), a movimentação das contas representativas da sua situação devedora ou credora.

H. T. Walker (consignatário)

Esta conta regista as dívidas resultantes de transacções de compra e de venda à consignação.

É debitada pelas notas dos consignatários (relativas a contas de venda, reembolsos dos seguradores por faltas de latas no desembarque, restituição de direitos de entrada e descontos em anúncios) e pelo débito de juros (de mora) ao consignatário.

É creditada pelas notas dos consignatários (relativas a publicidade, registos de marcas, seguros, fretes, telegramas, selagem de letras, análises), pelas facturas do consignatário

³⁵⁰ Em 1938, estes fundos tinham como suporte papéis de crédito, nomeadamente obrigações do Fundo Consolidado, e numerário. Encontravam-se representados na conta *Caixa Geral de Depósitos c/ Seguros Sociais*.

(referentes a compras de matérias primas - pregos, arame, estanho, folha, ...), pelos saques e pelo débito de juros (de mora) por parte do consignatário.

Strohmeyer & Arpe Cº, Tatham, Bromage & C.º Ltd ... (Agentes)

Esta conta serve de contrapartida às dívidas resultantes de compras e vendas de bens por conta e ordem da empresa.

É debitada pelas facturas a receber, pelas despesas de expedição (direitos, descargas, fretes e seguros) de conta dos agentes, pelos pagamentos em cheque e pelos aceites.

É creditada pelas notas de débito dos agentes relativas a despesas pagas de conta da empresa (seguros marítimos e de guerra, selos e apólices, pagamentos por *clearing*, fretes, correspondência, análises, abertura de crédito nos Bancos), pelos reembolsos por latas opadas, pelas comissões, pelos descontos, pelos recebimentos em cheque, pelos saques, pelas facturas referentes à aquisição de matérias primas e pelas notas de despesa com as mesmas.

Direito à exploração das unidades industriais e suas dependências ...

Debitada, aquando da constituição da sociedade, pelo valor atribuído ao direito de exploração dos vários prédios³⁵¹, por crédito das contas dos sócios.

Esta conta não foi movimentada até ao final do período em análise.

Dividendo/Dividendo e Percentagens³⁵²

Destina-se a registar as percentagens atribuídas aos sócios, a título de dividendos³⁵³ e a percentagem complementar ao administrador.

³⁵¹ Este valor inclui dependências, maquinismos, utensílios e pertences.

³⁵² Designação empregue a partir de 1942.

³⁵³ Termo utilizado pela empresa.

Credita-se, aquando da aplicação dos resultados, pela atribuição dos lucros aos sócios e da percentagem complementar ao administrador, por débito de *Ganhos e Perdas*.

Debita-se pela disponibilização dos lucros e da percentagem complementar atribuídos aos sócios e ao administrador³⁵⁴, por crédito de *Devedores e Credores*.

Entre 1939 e 1941, inclusive, os resultados distribuídos aos sócios foram registados a crédito da conta de *Dividendo*, sendo a percentagem complementar ao administrador levada directamente a crédito de *Devedores e Credores - D. António de Sousa Coutinho*.

O seu saldo representa os dividendos e percentagens atribuídos no exercício, que serão colocados à disposição somente no exercício seguinte.

D. Maria Antónia Cumano Fialho; D. Maria Justina Fialho e Sousa Coutinho e marido D. António de Sousa Coutinho; D. Isabel Fialho de Mendonça; D. Isabel Fialho de Mendonça ou D. Maria Antónia de Sousa Coutinho ...

Debitadas, aquando da constituição da Sociedade em nome colectivo, pelas participações³⁵⁵ subscritas pelos sócios para a composição do capital social, por crédito de *Capital*.

Creditadas pela entrega, por parte dos sócios, dos valores com que se comprometeram, por débito de *Diversos (Direito à exploração das unidades industriais e suas dependências ..., Artes de Pesca, Frota, Mercadorias, Indústrias e Manufacturas, Propriedades e Edifícios, Devedores e Credores, Caixa e Promessa de trazer para a Sociedade o direito à parte da herança objecto de disposição testamentária)*.

São ainda movimentadas, a débito e a crédito, aquando do aumento de capital por incorporação de reservas, pela valorização das participações dos sócios.

³⁵⁴ A distribuição ocorre em 31 de Março ou em 30 de Abril ou em 31 de Março e 30 de Abril ou em 31 de Março e 31 de Maio.

³⁵⁵ Estas participações são designadas no lançamento de abertura de escrita por quotas em propriedade plena e quotas em propriedade simples com usufruto.

D. Maria Antónia de Sousa Coutinho; D. Maria Constança de Sousa Coutinho; D. Nuno de Sousa Coutinho; D. João António de Sousa Coutinho

Debitadas, aquando da subscrição do capital, pelo compromisso assumido pelos sócios de efectuarem contribuições de indústria, por crédito de *Capital*.

Creditadas, aquando da realização do capital, pelas entregas por parte dos sócios das contribuições de indústria³⁵⁶ com que se comprometeram, por débito de *Diversos (Direito à exploração das unidades industriais e ..., Artes de Pesca, Frota, Mercadorias, Indústrias e Manufacturas, Propriedades e Edifícios, Devedores e Credores, Caixa e Promessa de trazer para a Sociedade o direito à parte da herança objecto de disposição testamentária)*.

São ainda movimentadas, a débito e a crédito, na ocasião do aumento de capital por incorporação de reservas, pela transformação de sócios de indústria em quotistas.

Escritório

Por inexistência de elementos de análise não é possível estabelecer a movimentação desta conta.

O seu saldo representa o valor atribuído ao mobiliário e utensílios do escritório em Faro.

Entre 1905 e 1950, este saldo mantém-se praticamente inalterado, sendo apenas alvo de um aumento em 1910, de um arredondamento em 1916 (registado na conta de *Ganhos e Perdas*) e de duas diminuições, a primeira entre 1928 e 1931 e a segunda em 1938, respeitante ao prejuízo verificado na conta (registado a débito de *Ganhos e Perdas*). Entre 1938 e 1950, o seu saldo mantém-se.

³⁵⁶ Não computadas no capital social.

Frota

Debitada pelas compras e despesas de compra dos barcos, pela transferência das despesas realizadas com a sua construção, quando concluídos, por crédito de *Indústrias e Manufacturas - Estaleiro de S. Francisco - Barcos em construção* e pelas despesas de funcionamento (combustível, materiais de conservação, férias à tripulação e outros encargos - quotizações, licenças, vistorias, emolumentos, certificado de navegabilidade, etc.), por crédito de *Devedores e Credores e Indústrias e Manufacturas*.

É ainda debitada, no final do ano, pelo reforço de fundos³⁵⁷, por crédito de *Seguros sociais e Fundo para assistência ao pessoal ...*; pela distribuição de férias, por crédito de *Indústrias e Manufacturas (Serralharia, Garagem em Portimão, Serração de Madeira e Estaleiro)*; pelos seguros, por crédito de *Seguros Marítimos* e pelos serviços prestados durante o ano pelo estaleiro, por crédito de *Indústrias e Manufacturas - Estaleiro*.

Creditada pelos descontos obtidos nas aquisições de combustível, por débito de *Devedores e Credores*, pelas transferências internas de combustíveis e materiais, por débito de *Indústrias e Manufacturas e Mercadorias* e pelas indemnizações recebidas de terceiros por avarias provocadas nas barcos da empresa, por débito de *Devedores e Credores - Júdice Fialho e C.ª*. É ainda creditada, pela prestação de serviços a terceiros e às fábricas, por débito de *Devedores e Credores* e de *Indústrias e Manufacturas*, respectivamente, e, no final do ano, pelos serviços prestados durante o ano aos barcos afectos à pesca, por débito de *Artes de Pesca*.

As suas subdivisões respeitam aos vários navios (rebocadores, gasolinas e barcas e lanchas, até 1946 e rebocadores e barcos a motor, a partir de então) e às contas que representam receitas e despesas comuns (*Rebocadores, Barcos a motor e Gasolinas*).

O seu saldo representa o valor atribuído aos mesmos.

³⁵⁷ Calculados pela aplicação de uma percentagem (4% e 2%, respectivamente) sobre as férias e os ordenados pagos durante o ano.

Fundo Corporativo do I.P.C.P.

Esta conta serve de contrapartida às contribuições obrigatórias para os Fundos Corporativos dos Grémios de Industriais, cobradas pela alfândega no acto da exportação.

É debitada pelas contribuições para o Fundo Corporativo, por crédito de *Júdice Fialho e C.^a* (*Peniche, Portimão, Olhão, Lagos...*).

É creditada pela distribuição do saldo, em função das caixas de conserva despachadas, pelas subcontas de *Despesas de Expedição* e de *Filetagem* das diversas unidades fabris (*Fábrica de Peniche, Fábrica de Sines, Fábrica de S. José...*).

Fundo de Garantia para futuros prejuízos

Esta conta serve de contrapartida às reservas constituídas com a finalidade de cobertura de prejuízos futuros.

Creditada, aquando da aplicação de resultados, pela constituição ou reforço do Fundo, por débito de *Ganhos e Perdas*³⁵⁸.

Debitada, aquando do aumento do capital social, pela incorporação de uma parte do seu saldo no mesmo, por crédito de *Capital*. Em 30-12-1950, é ainda debitada, pela utilização do Fundo na cobertura de prejuízos originados na desvalorização dos papéis em carteira, por crédito de *Papéis de Crédito* (subcontas *Obrigações Fundo Consolidado 3% 1942*, *Obrigações Fundo Consolidado 3% 1942 Certificado de Dívida Inscrita n.º 115 (Fundo de Apetrechamento da Indústria)*, *Obrigações do Tesouro 3½%* e *Acções da Hidro-Eléctrica Alto Alentejo*).

³⁵⁸ Desde 1940, ano em que foi aberta, até 1943, inclusive.

Fundo para assistência ao pessoal na inabilidade

Esta conta é utilizada para registar os quantitativos retidos pela empresa para fazer face a encargos com a assistência ao pessoal na inabilidade.

É creditada, em 1939, pela constituição do fundo, por débito de *Ganhos e Perdas*. A partir de 1940, é creditada, no final do ano, pelo reforço do mesmo, por débito de *Frota, Indústrias e Manufacturas*³⁵⁹, *Artes de Pesca e Exploração Agrícola*³⁶⁰.

É debitada, mensalmente, pelos encargos suportados, por crédito de *Diversos*³⁶¹.

Fundo de Reserva, Fundo de Capital Circulante, Fundo de Compensação I.P.C.P., Fundo de Amortização, Fundo de Reserva Livre

Creditadas, aquando da aplicação de resultados, pela constituição ou reforço dos fundos, por débito de *Ganhos e Perdas*.

Debitadas, aquando do aumento do capital social, pela incorporação dos fundos no mesmo³⁶², por crédito de *Capital*.

Fundo para construções e substituição de maquinismos

Esta conta regista os quantitativos correspondentes a reservas cuja constituição visa especificamente a construção e substituição de equipamentos.

Creditada, aquando da aplicação dos resultados, pela sua constituição ou reforço, por débito de *Ganhos e Perdas*.

³⁵⁹ *Gastos Gerais* das várias indústrias, *Casa da Rocha, Escritório e Gastos Comuns da Fábrica de S. José*.

³⁶⁰ Subcontas *Exploração, Adega, Pimentão e Fabricação de Tomate*.

³⁶¹ A inexistência de elementos de análise não permitiu a identificação das contrapartidas desta conta.

³⁶² Exceptua-se o Fundo de Reserva Livre, pois a sua constituição é posterior ao aumento do capital.

Debitada, pela utilização no financiamento da aquisição ou construção de diversos maquinismos e utensílios, por crédito de *Indústrias e Manufacturas – Maquinismos e Utensílios e Artes de Pesca*.

Ganhos e Perdas

Esta conta destina-se a registar os prejuízos e os lucros do exercício e a aplicação destes, apurando por diferença o resultado.

Entre 1905 e 1934, é movimentada, por ocasião do Balanço, pelos saldos das contas subsidiárias (*Gastos Gerais e Juros*³⁶³), pelo saldo da conta particular do comerciante, por crédito de *Devedores e Credores - Júdice Fialho c/ particular*³⁶⁴ e pelos prejuízos, a débito, ou pelos lucros, a crédito, acumulados nas contas de *Artes de Pesca, Barcos de Pesca no Funchal, Indústrias e Manufacturas, Papéis de Crédito, Mercadorias Gerais, Seguros de Vida, Armações de Sardinhas, Armações de Atum, Consignações de Vinho*³⁶⁵, *Vinhos*³⁶⁶, *Propriedades e Edifícios*³⁶⁷ e *Barcas de Carga e Lanchas*.

A partir de 1908, é ainda debitada pela constituição ou reforço do Fundo de Reserva das diversas fábricas, por crédito de *Indústrias e Manufacturas*³⁶⁸.

Excepcionalmente, entre 1905 e 1919, esta conta foi alvo de registo de diversas regularizações, relacionadas com as contas de *Caixa* (inutilização de dinheiro falso existente em cofre, *dinheiro suprido a um falecido, dinheiro suprido a um trabalhador despedido, diferença de vale mencionado indevidamente em existência, vale incobrável*

³⁶³ Quando tem saldo devedor é levada a débito da conta de *Ganhos e Perdas*, quando tem saldo credor é levada a crédito daquela conta. Não é uma conta de saldo misto.

³⁶⁴ Esta conta, cujo saldo não é transferido para a conta de *Ganhos e Perdas* entre 1932 e 1934, apresenta, geralmente, saldo devedor, respeitante a *despesas n/ ano*. No entanto, em 1907, exhibe saldo credor, pelo que não salda por contrapartida de *Ganhos e Perdas*, sendo evidenciada no Passivo.

³⁶⁵ Até 1911, inclusive.

³⁶⁶ Até 1912, inclusive.

³⁶⁷ Em 1914, para além do prejuízo em algumas das suas subcontas, foi registada a crédito da conta de *Propriedades e Edifícios*, por contrapartida de *Ganhos e Perdas*, a desvalorização das adegas de Faro e Portimão.

³⁶⁸ Este procedimento não é constatado entre 1932 e 1934.

inutilizado, faltas) e de *Devedores e Credores* (dívidas incobráveis, diferenças em prestação de contas, diferenças de câmbio, abatimentos e ofertas, faltas/excessos nas caixas a cargo das filiais, recebimento de uma comissão de venda e de uma comissão de cobrança de uma letra de risco marítimo).

Posteriormente a 1938, é movimentada, por ocasião do Balanço, pelos saldos das contas subsidiárias (*Gastos Gerais, Juros*) e pelos prejuízos, a débito ou pelos lucros, a crédito, verificados nas contas de *Artes de Pesca, Industrias e Manufacturas, Mercadorias, Exploração Agrícola, Propriedades e Edifícios, Frota e Papéis de Crédito*.

É ainda debitada pela constituição ou reforço de fundos, por crédito das contas respectivas (*Fundo para construções e substituição de maquinismos, Fundo de Reserva, Fundo de Capital Circulante, Fundo para assistência ao pessoal na inabilidade*³⁶⁹, *Fundo de Reserva Livre, Fundo de Garantia para futuros prejuízos, Fundo de Compensação I.P.C.P. e Fundo de Amortização*); pela atribuição de dividendos aos sócios e da percentagem complementar ao administrador, por crédito de *Dividendos e Percentagens*; pelas gratificações aos empregados³⁷⁰, por crédito de *Devedores e Credores* e pela transferência para compensação da desvalorização de edifícios e maquinismos, por crédito de *Devedores e Credores-Propriedades Júdice Fialho*.

O seu saldo representa os resultados acumulados, que não foram distribuídos. A partir de 1912, é subdividido em saldo do ano anterior e saldo do ano.

Nos anexos IV.5 e IV.6 são copiados o primeiro e o último *Desenvolvimento da Conta de Ganhos e Perdas* existentes no Arquivo da Júdice Fialho, referentes a 1905 e 1946³⁷¹.

³⁶⁹ No ano da constituição.

³⁷⁰ Em 31-12-37 a empresa atribuiu uma gratificação ao contabilista Emiliano Pereira Ramos.

³⁷¹ O desenvolvimento da conta de *Ganhos e Perdas* de 1905 está conforme o original. A extensão do desenvolvimento da conta de *Ganhos e Perdas* de 1946 determinou que fossem apresentadas apenas as contas colectivas.

Indústrias e Manufacturas

Esta conta destina-se a registar o movimento das fábricas, oficinas ou secções, que têm por função transformar matérias primas em produtos para venda ou para autoconsumo.

Subdivide-se em: *Fábrica de S. José, Fábrica de Ferragudo, Fábrica de S. Francisco, Fábrica de Lagos, Fábrica de Olhão, Fábrica de Peniche, Fábrica de Sines, Gado, Abegoaria e Forragens, Estaleiro, Central, Litografia, F. M. de Lata Vazia, Serração de Madeira, Fabricação e Pregos e Chaves, Serralharia, Garagem em Portimão, Rodetes, Cordoaria em Portimão, Fundição, Moenda de Guano, Fabricação de Caoutchouc e Garagem em Faro.*

Fábrica de S. José, Fábrica de Ferragudo, Fábrica de S. Francisco, Fábrica de Lagos, Fábrica de Olhão, Fábrica de Peniche, Fábrica de Sines

Estas contas, cujos títulos se encontram em consonância com a designação das fábricas que representam, destinam-se a registar todo o movimento relacionado com as unidades fabris encarregues de transformar matérias primas em produtos (conservas de peixe) para venda.

O seu desdobramento inclui contas representativas de consumos ou gastos (*Azeite, Caixas de Madeira, Carros e Gado*³⁷², *Casa da Rocha*³⁷³, *Chaves, Chumbo*³⁷⁴, *Combustível, Contribuições, Despesas de Expedição/Despesas de Expedição de Mercadorias em Trânsito, Escritório*³⁷⁵, *Estanho, Férias e Ordenados, Gastos Comuns, Gastos Gerais, Lata Vazia, Maquinismos e Utensílios, Marcas*³⁷⁶, *Óleo de Mendobi, Parturientes, Peixe, Pregos, Publicidade*³⁷⁷, *Reclamações*³⁷⁸, *Reparações/Reparações por efeitos do ciclone, Sal e Seguros*), contas representativas de produtos acabados (*Produtos Fabricados,*

³⁷² Aberta apenas na Fábrica de Lagos.

³⁷³ Aberta apenas na Fábrica de S. José.

³⁷⁴ Esta conta, aberta apenas em parte das fábricas, tem pouco movimento.

³⁷⁵ Aberta apenas na Fábrica de S. José.

³⁷⁶ Idem.

³⁷⁷ Idem. É movimentada em 1940 e 1941, data a partir da qual mantém o seu saldo.

³⁷⁸ Movimentada no Razão da Fábrica de S. José nos anos de 1938 e 1939.

*Mercadorias em Trânsito*³⁷⁹ e *Filetagem*), contas representativas de subprodutos (*Azeite de Peixe* e *Guano*) e a conta de *Fabricação*, que reúne os saldos de todas elas.

Fabricação

Esta conta destina-se ao apuramento dos custos e do resultado anual da fábrica.

É debitada pelos consumos ou gastos, por crédito das contas correspondentes.

É creditada pelos proveitos das vendas³⁸⁰ de subprodutos e de produtos acabados, por débito das contas correspondentes.

O seu saldo representa o prejuízo ou o lucro da fábrica, sendo evidenciado sob a rubrica *Indústrias e Manufacturas* na conta de *Ganhos e Perdas* do Razão Geral.

Esquemáticamente:

<i>Fabricação</i>	
<i>a Peixe</i> <i>a Férias e Ordenados</i> <i>a Caixas de Madeira</i> <i>a Óleo de Mendobi</i> <i>a Estanho</i> <i>a Escritório</i> <i>a Combustível</i> <i>a Despesas de Expedição</i> <i>a Contribuições</i> <i>a Reparações/ ... por efeitos ciclone</i> <i>a Carros e Gado</i> <i>a Chumbo</i> <i>a Pregos</i> <i>a Gastos Gerais</i> <i>a Lata Vazia</i> <i>a Maquinismos e Utensílios</i> <i>a Casa da Rocha</i> <i>a Gastos Gerais</i> <i>a Parturientes</i> <i>a Publicidade</i> <i>a Reclamações</i> <i>a Ganhos e Perdas</i> ³⁸¹	<i>de Produtos Fabricados</i> <i>de Azeite de Peixe</i> <i>de Guano</i> <i>de Filetagem</i>

³⁷⁹ Movimentada nos Razões das Fábricas de Lagos, Sines, Peniche e Olhão. A partir de 1943, o movimento reduz-se significativamente.

³⁸⁰ Líquidas de descontos ou comissões.

³⁸¹ Na eventualidade de lucro, que é o caso mais frequente.

A empresa não procede à reclassificação dos custos (em matérias primas, mão de obra directa e gastos gerais de fabrico), registando a débito desta conta, não só gastos industriais, mas também gastos comerciais (despesas de armazenagem e de expedição de produtos acabados, publicidade, registos de marcas, ...), gastos administrativos (material de escritório, despesas de expediente, contribuições, ...), gastos financeiros (despesas bancárias, diferenças de câmbio, ...) e até gastos particulares (alimentação, água, energia eléctrica, diversos materiais e despesas de manutenção da Casa da Rocha).

Tal facto, não representa um sério obstáculo à determinação de custos, uma vez que a empresa utiliza, como metodologia, o custeio por processos, método indirecto em que os custos são acumulados por períodos e não por produtos.

Para estabelecer preços de venda, e, eventualmente, com o propósito de controlo de custos, a empresa elabora fichas de custo, com base em valores do mercado – custos teóricos. Estas fichas são apresentadas no Anexo IV.7.

Produtos Fabricados

A conta de *Produtos Fabricados* é utilizada para registar vendas (a agentes, em regime de consignação, para os contratos colectivos, ...), ofertas, transferências para depósitos e existência final. Nas fábricas de Lagos e de Sines, em que coexiste com a de *Mercadorias em Trânsito*, serve também para registar as transferências para aquela conta.

É debitada pela existência inicial, pelas comissões aos agentes e pelos descontos concedidos.

Destina-se ainda a regularizar os preços de venda praticados nas consignações de conta própria, sendo movimentada simultaneamente a débito (pelo *prejuízo verificado*) e a crédito (pelo *lucro verificado*), por contrapartida de *Consignações*.

A produção anual, em quantidade, é calculada, no próprio fólio, por diferença entre os créditos (existência final e saídas por venda) e a existência inicial.

O seu saldo, sempre credor, é transferido, no final do ano, para a conta de *Fabricação*.

Azeite de Peixe - Guano

Estas contas são creditadas de forma análoga à conta de *Produtos Fabricados*.

No entanto, são debitadas pela existência inicial, pelas transferências internas, pelas compras (peixe para guano), pelas embalagens e pelas despesas de venda (frete, despesas alfandegárias, seguros, análises, licenças de venda, etc.).

No final do ano, a produção em quantidade é apurada nestas contas, também por diferença entre créditos (saída e existência final) e existência inicial.

Filetagem

Esta conta reúne todo o movimento relacionado com a fabricação de filetes de anchova.

É debitada pelos consumos ou gastos, quer sejam de natureza industrial (matérias e despesas de transformação), comercial (comissões pagas aos agentes, despesas de expedição) ou até mesmo administrativa (contribuições, despesas bancárias, comunicação, limpeza, seguros, ...).

É creditada pelas vendas, pelas transferências internas e pelas ofertas (não valorizadas).

O resultado apurado na conta é transferido para a conta de *Fabricação*, a débito, se representar um prejuízo, a crédito se representar um lucro.

O saldo da conta de *Indústrias e Manufacturas* respeita a: *existência conforme inventário, marcas, escritório, maquinismos e utensílios, camionetas e automóveis.*

J. A. Júdice Fialho, Viúva e Herdeiros

Esta conta é criada quando da constituição da sociedade em nome colectivo para servir de contrapartida às contas que representam o activo e o passivo da firma *J. A. Júdice Fialho, Viúva e Herdeiros.*

É debitada pela transferência de contas que representam o seu passivo, por crédito das mesmas (*Artes de Pesca, Frota, Mercadorias, Indústrias e Manufacturas, Devedores e Credores, Papéis de Crédito, Seguros de c/ própria, Consignações, Juros, Gastos Gerais, Fundo de Compensação I.P.C.P., Fundo para construções e substituição de maquinismos, Fundo de Amortização*).

É creditada pela transferência de contas que representam o seu activo, por débito das mesmas (*Artes de Pesca, Mercadorias, Frota, Indústrias e Manufacturas, Devedores e Credores, Letras a Receber, Papéis de Crédito, Seguros de c/ própria, Consignações, Juros, Gastos Gerais*).

Na mesma data, na contabilidade da firma *J. A. Júdice Fialho Viúva e Herdeiros*, as contas que representam o passivo são debitadas, pela transferência para o crédito de *Júdice Fialho & C.^a*, sendo esta conta debitada pela transferência das contas que representam o activo, por crédito das mesmas.

Mercadorias Gerais/Mercadorias

Regista as operações com bens armazenáveis, adquiridos ou produzidos pela empresa, com destino a venda.

Em 1905 e 1906, o desenvolvimento desta conta atende às diferentes espécies de mercadorias (*Cabos de Pita, Cairo Grosso, Correntes de Ferro, Fio de linho para atum, Esparto, Tralhinha, Redes de linho para sardinhas, Cotão Americano ...*) e à situação das mesmas (*Depósito em Olhão, Depósito em Vila Real, Depósito em Lagos, Depósito em Portimão*). A partir de 1907, as subcontas respeitam apenas à situação das mercadorias: *Depósito de Faro, Depósito de Portimão, Depósito de Lagos, Depósito de Olhão, Depósito de Peniche, Depósito de Sines, Depósito Naval e Depósito de Vinho em Portimão*.

Para cada depósito existe um livro auxiliar, destinado à representação em separado das contas divisionárias, respeitantes às diferentes espécies de mercadorias. Até aos anos cinquenta do século XX, estão disponíveis os seguintes: Razão do *Depósito de Olhão* (1904-34), Razão do *Depósito de Vinho em Portimão* (1929-38) e Razão do *Depósito de Faro - Subsistências* (1935-52).

Os bens armazenados nestes depósitos têm diferentes naturezas. No depósito de Olhão armazenaram-se materiais de pesca (1904-1911), bacalhau (1923-28), conservas de frutos, conservas de tomate, pimentão e produtos agrícolas (1929-34). No depósito de Faro armazenaram-se não só conservas de frutos e produtos agrícolas, mas também conservas de peixe e tabaco. Estes produtos destinavam-se a venda exclusiva aos empregados do escritório daquela localidade. No depósito de vinho em Portimão, tal como o nome indica, armazenou-se vinho, produzido nos morgados de Reguengo, Boina e Arge.

A comercialização de determinados bens, como o bacalhau, as conservas de frutos e o pimentão, implicava que estes fossem envoltos em embalagens (sacos, cordas, tabuleiros, caixas, etc.) que eram debitados aos clientes, com direito a devolução.

As transações de venda das mercadorias armazenadas no depósito de Olhão, entre 1904 e 1911, realizaram-se em regime de consignação, por intermédio do depositário Manuel António Soares. Este emitia, trimestralmente, uma nota relativa às vendas efectuadas (conta de venda), onde incluía todas as despesas relacionadas com a transacção das mercadorias

(comissões, descontos de pronto pagamento, rendas do armazém, descargas, selos para recibos, telegramas e dívidas incobráveis).

A conta de *Mercadorias* é debitada pela existência inicial, pelas compras a pronto ou a crédito, por crédito de *Caixa* ou de *Devedores e Credores*; pelas transferências internas e pelas embalagens indispensáveis ao acondicionamento e transacção dos produtos, por crédito de *Indústrias e Manufacturas* (*Seca de Bacalhau, Frutos au sirop, Fábrica de Frutos Portimão, Fábrica de S. José ...*), de *Exploração Agrícola* (*Morgados, Quinta de Quarteira*) ou de *Devedores e Credores* (*Propriedades Júdice Fialho*), pelas despesas de compra e de transferência (fretes...), pelas despesas de armazenagem e pelas despesas de venda, por crédito de *Devedores e Credores* e pelas sobras (não valorizadas).

É creditada pelas vendas, a pronto ou a crédito, por débito de *Caixa* ou de *Devedores e Credores* (*Júdice Fialho & C.^a...* e subcontas dos clientes), pelas devoluções (de embalagens e de latas defeituosas), por débito de *Indústrias e Manufacturas, Exploração Agrícola* ou de *Devedores e Credores* e pelas quebras (não valorizadas).

O resultado apurado na conta de *Mercadorias*, por diferença entre o débito e o crédito (ao qual se adicionou a existência final), é transferido para a conta de *Ganhos e Perdas* do Razão Geral, a débito, se for prejuízo, a crédito se for lucro.

Até 1914, o referido resultado é determinado na conta de *Ganhos e Perdas* do livro auxiliar de *Mercadorias Gerais*, para onde são transferidos os prejuízos ou os lucros dos vários depósitos, apurados nas contas de *Ganhos e Perdas* dos respectivos livros auxiliares, pela soma algébrica dos resultados relativos às diversas espécies de mercadorias. Vd. Anexo IV.9, onde são evidenciados os fólios de uma das mercadorias e da conta de *Ganhos e Perdas* do Razão do *Depósito de Olhão*.

A partir de 1914, o resultado apurado em cada depósito é transferido directamente para a conta de *Ganhos e Perdas* do Razão Geral, a débito se representar prejuízo, a crédito se representar lucro.

Na conta *Depósito de vinho em Portimão*, este procedimento constata-se apenas enquanto a comercialização apresenta lucro, o que se verifica entre 1929 e 1934. A partir de 1935, o prejuízo apurado na conta é repercutido à sociedade *Reguengo, Boina e Arge, Lda*, a coberto de *diferença de preço no vinho fornecido durante o ano*.

O saldo da conta de *Mercadorias* representa a existência nos vários depósitos conforme os respectivos inventários.

Embora seja possível afirmar, com relativa segurança, que o critério de valorimetria das existências finais era o custo original (de aquisição ou de produção), a existência de diferentes unidades de medida, para a mesma mercadoria, não nos permite determinar o método de custeio adoptado. No entanto, é possível afirmar que as embalagens eram valorizadas aos custos mais recentes.

Papéis de Crédito

Esta conta regista o movimento com vários títulos de crédito, independentemente de revestirem a forma de aplicações financeiras de curto ou de médio e longo prazo.

O seu desdobramento contempla os diferentes tipos de produtos financeiros (acções, obrigações, fundos, ...), sendo indicado para cada um deles a empresa a que pertence.

Para além da rendibilização dos capitais aplicados, os investimentos registados nesta conta tinham por objectivo o aproveitamento de benefícios fiscais. É o caso do investimento em títulos averbados ao Fundo de Apetrechamento Industrial³⁸², realizado ao abrigo do Decreto-lei n.º 32.818, de 1-6-1943, que estabeleceu a isenção do imposto sobre os lucros extraordinários de guerra, instituído pela lei n.º 1.989 de 6-3-1942, para as importâncias retiradas anualmente dos lucros e destinadas à aquisição de apetrechos ou instalações.

³⁸² Este investimento totalizava 4.120.500\$00, em 1943 e 7.700.000\$00, em 1944.

Debitada pela compra, pelas despesas de compra e pelas despesas de alienação dos títulos, por crédito de *Devedores e Credores* (subcontas dos Bancos). Em 1949, é também debitada pela restituição de títulos depositados para garantia de pensões anuais a sinistrados, por crédito de *Caixa Geral de Depósitos c/ Seguros Sociais*.

Creditada pela alienação dos títulos e pelos rendimentos (dividendos/juros) proporcionados pelos mesmos, por débito de *Caixa* ou de *Devedores e Credores* (subcontas dos Bancos) e pelo depósito de títulos para garantia de pensões anuais a sinistrados, por débito de *Caixa Geral de Depósitos c/ Seguros Sociais*.

No final do ano, é movimentada pelo lucro, a débito ou pelo prejuízo, a crédito, verificado na conta, por contrapartida de *Ganhos e Perdas*. É também creditada pela desvalorização dos papéis de crédito em carteira, por débito de *Ganhos e Perdas (Fundo de garantia para futuros prejuízos, em 1950)*.

O seu saldo representa o *valor arbitrado* ou *atribuído* aos papéis de crédito em carteira.

Promessa de trazer para a Sociedade o direito à parte da herança objecto de disposição testamentária

Esta conta é movimentada, a débito, uma única vez, por ocasião da realização do capital da sociedade em nome colectivo, pelo valor da promessa em epígrafe³⁸³, por crédito das contas dos sócios (*D. Maria Antónia Cumano Fialho, D. Maria Justina ...*).

Propriedades e Edifícios

Esta conta integra as propriedades e prédios, rústicos ou urbanos, estejam, ou não, afectos à actividade operacional da empresa.

³⁸³ 25.000\$00.

Entre 1905 e 1934, o seu desdobramento inclui contas respeitantes às propriedades e a edifícios e outras construções, designados pela localização (*Courela Caliços, Fazenda Marachique, Areal Gordo e Pereiro, Prédio na Rua Padre Filipe, Lagar da Rua Padre Filipe, Armazéns e Cavalariça na Travessa do Capote, Adega em Faro, etc.*).

No espólio contabilístico da empresa existem dois livros auxiliares que permitem estabelecer a movimentação desta conta. São eles, o Razão n.º 2 da propriedade *Areal Gordo e Pereiro* (1915-39) e os Razões de *Propriedades e Edifícios*, abertos em 1938.

A conta *Areal Gordo e Pereiro* apresenta o seguinte desdobramento: *Adubos, Alfaias Agrícolas*³⁸⁴, *Arrendamento de Garganta*³⁸⁵, *Benfeitorias*³⁸⁶; *Despesas Diversas; Exploração*³⁸⁷; *Férias e Ordenados; Forragens e Rações*³⁸⁸; *Rendas*³⁸⁹; *Gado e Forragens/Gado/ Carros e Gado*³⁹⁰; *Ganhos e Perdas; Produtos Vendidos/Frutos, Cereais e Produtos/Produtos Agrícolas; Custo da Propriedade/Propriedade; Utensílios*³⁹¹ e *Vinho*.

É debitada pelo custo da propriedade, pelas benfeitorias (reparações e compras de árvores), pelas compras e transferências de materiais (alfaias agrícolas, forragens, rações, adubos, sementes, ...) e de gado destinado ao serviço, pelas férias e ordenados e por despesas diversas (contribuição predial, licenças, reparações, ...).

É creditada pela venda de produtos, de árvores de fruto e de gado e pelo arrendamento de árvores.

O resultado da propriedade, apurado na conta de *Ganhos e Perdas* do Razão auxiliar, em 1915 e 1916, e na conta de *Exploração Agrícola*, a partir de então, é transferido para a

³⁸⁴ Aberta em 1919, por transferência do saldo de *Despesas Diversas*.

³⁸⁵ Movimentada apenas em 1915 e 1916.

³⁸⁶ Aberta em 1919, por transferência do saldo de *Despesas Diversas*.

³⁸⁷ Em 1920, o título desta conta é alterado para *Exploração Agrícola*.

³⁸⁸ Movimentada até 1925, inclusive.

³⁸⁹ Movimentada em 1921 e 1928.

³⁹⁰ Esta conta foi movimentada até Dezembro de 1921, data em que o seu saldo foi transferido para *Gado em Faro*.

³⁹¹ Movimentada apenas de Setembro a Dezembro de 1918.

conta de *Ganhos e Perdas* do Razão Geral, a débito se representar um prejuízo, a crédito se representar um lucro.

O seu saldo, evidenciado no Balanço Geral sob a rubrica *Propriedades e Edifícios*, representa o *valor da propriedade*, acrescido das benfeitorias e a *existência conforme inventário* (gado, produtos agrícolas, instrumentos de arar e vinho).

Quando a propriedade apresenta prejuízo (designado por *déficit*), este é relevado no Activo do Balanço, juntamente com o inventário e com o valor da propriedade. Este procedimento foi constatado em 1914, 1919³⁹² e de 1926 a 1930.

A partir de 1938, a conta de *Propriedades e Edifícios* é debitada pela compra e despesas de compra (certidões, procurações, sisa, registos, avaliações, etc.) de propriedades, edifícios e terrenos, pelas despesas de edificação e construção, pelas despesas de manutenção e conservação (limpeza, pequenas ferramentas e utensílios, pequenas reparações, benfeitorias, materiais diversos, manutenção dos elevadores, guarda nocturno, água, electricidade, instalações telefónicas, ...), por despesas diversas (reconhecimento de assinaturas, honorários do advogado, contratos, telefonemas, telegramas, anúncios e contribuições) e pelos seguros terrestres e de responsabilidade civil.

É creditada pelo recebimento de rendas e pelas vendas.

A administração das propriedades e dos edifícios estava confiada a um procurador, que apresentava, periodicamente, a respectiva prestação de contas, pelo que o registo das receitas e despesas, com excepção dos seguros, tinha por contrapartida a conta de *Devedores e Credores-Dr. Miguel Ramalho Ortigão c/ Rendas*.

No final do ano, é movimentada, pelo lucro, a débito, ou pelo prejuízo, a crédito, verificado em cada uma das suas subcontas, por contrapartida de *Ganhos e Perdas* do Razão Geral.

³⁹² Nesse ano, é adoptado o mesmo procedimento nas propriedades *Quinta do Alto e Atalaia e Benefícios*.

O seu saldo representa o valor atribuído às diversas propriedades e edifícios.

Seguros de conta própria

Esta conta destina-se a registar os fundos constituídos pela empresa para fazer face a determinados riscos da sua responsabilidade.

Subdivide-se em *Seguros Marítimos* e *Seguros Sociais*³⁹³.

Seguros Sociais

Esta conta tinha afecto um fundo constituído por disponibilidades (numerário e papéis de crédito), que se encontrava depositado na Caixa Geral de Depósitos.

É creditada pela constituição ou reforço do fundo³⁹⁴, por débito de *Frota, Indústrias e Manufacturas, Artes de Pesca, Propriedades e Edifícios* (unidades agrícolas) e *Exploração Agrícola*.

É debitada pela utilização do fundo (férias de sinistrados em tratamento, medicamentos...), por crédito de *Devedores e Credores – Júdice Fialho & C.ª*.

Seguros Marítimos

Creditada pela constituição ou reforço do fundo³⁹⁵, por débito de *Frota* e de *Artes de Pesca*.

³⁹³ Esta subdivisão apenas é evidenciada no Balanço, a partir de 1932, embora a conta exista desde 1913.

³⁹⁴ Resultante da aplicação de uma percentagem (1%, 4% ou 3%) sobre as férias e ordenados pagos durante o ano.

³⁹⁵ O seguro era calculado pela aplicação de uma percentagem de 4% ao valor atribuído ao barco, líquido do valor por que ele se encontrava segurado na Mútua dos Armadores de Pesca da Sardinha.

4.4. Análise de saldos

Atendendo à impossibilidade de estabelecer a mecânica da totalidade das contas do Razão, face à ausência de informação, mormente entre 1905 e 1934, procurámos apresentar uma descrição sumária do conteúdo dos saldos de algumas contas, tendo por base os livros de Inventário e Balanços.

Armações de Atum – o saldo devedor respeita a material para o ano seguinte, *déficit e saldo devedor* à data. O saldo credor representa as *percentagens a liquidar*.

Artes de Pesca – o seu saldo refere-se a *conta de capital* das diversas artes empregues na pesca.

Barcas de Carga e Lanchas – o saldo desta conta representa o valor das barcas existentes, assim como das lanchas e dos galeões (a partir de 1916).

Barcos de Pesca no Funchal – o seu saldo respeita a *valor de barcos, aparelhos, fio, etc., valor do material em depósito conforme inventário e saldo devedor*.

Consignações de Vinho – o saldo desta conta representa o vinho em poder dos consignatários.

Frota – o seu saldo representa o *valor dos ... diversos barcos*.

Indústrias e Manufacturas – o saldo devedor desta conta refere-se a *edifícios, maquinismos e utensílios, construções novas, existência conforme inventário e déficit*. O saldo credor³⁹⁶ representa o *fundo de reserva* e o *fundo de garantia* (1917-9) existentes em cada fábrica, oficina e secção.

³⁹⁶ Esta conta não apresenta saldo credor a partir de 1932.

Letras a Pagar – o saldo desta conta respeita aos *aceites a vencer em giro*. Relativamente a cada um destes, é discriminado o número, a data de vencimento e a importância. No Balanço de 1934, constatou-se que o saldo incluía não só aceites por vencer mas também aceites já vencidos.

Letras a Receber – o seu saldo representa as letras *existentes em carteira*. O critério de desdobramento é idêntico ao da conta de *Letras a Pagar*.

Propriedades e Edifícios – o saldo desta conta refere-se ao *valor atribuído* às diferentes propriedades e prédios (inclui *propriedade, benfeitorias, inventário, déficit* e barcos em construção - *Estaleiro em S. Francisco, 1917/8*). O saldo credor respeita à conta *Cascaria Castelo* e não é discriminado.

Seguros de Vida – o saldo desta conta representa os valores em dívida por parte das companhias de seguros.

Rebocadores – o seu saldo respeita a *conta de capital* dos diversos rebocadores, *existência conçorme inventário* e a *seguro para ...* o ano seguinte.

Vinho – o saldo desta conta respeita à existência de vinho inventariada nas adegas de Faro e Portimão.

CAPÍTULO VI

CONCLUSÕES

A indústria de conservas de peixe teve, desde os seus primórdios, uma importância fundamental no quadro da economia portuguesa, para a qual contribuiu o facto de se tratar duma indústria essencialmente exportadora, constituindo o suporte fundamental de indústrias subsidiárias e derivadas e proporcionando emprego a milhares de operários.

A relativa simplicidade da técnica de fabrico e o exíguo capital a investir, não só facilitaram a introdução da indústria em Portugal³⁹⁷, como contribuíram para a proliferação de instalações fabris, especialmente junto dos principais centros piscatórios, locais em que se obtinha a matéria prima essencial ao fabrico de conservas.

Em 1890, já havia em Portugal 54 fábricas de conservas de peixe, mas o célere desenvolvimento da indústria de conservas de peixe fez com que, em 1924, se atingisse o número mais elevado de fábricas alguma vez registado no nosso país: 400.

A indústria era muito fragmentada. A sua estrutura caracterizava-se pelo predomínio de médias empresas, de reduzido capital social, e pela existência de monopólios ou oligopólios em alguns centros.

Fortemente estimulada pelas conjunturas de guerra e pela preferência dos consumidores estrangeiros nos tempos de paz, a indústria portuguesa de conservas de peixe enfermava de diversos “males” que, periodicamente, afectavam a sua eficiência produtiva e o seu equilíbrio financeiro. Entre outros, são de realçar, a dependência da pesca, que originava frequentes rupturas de produção e o desaproveitamento da capacidade produtiva; o seu carácter irregular e intermitente, em virtude da natureza da matéria prima; a precariedade e irregularidade do trabalho operário, sobretudo feminino; a dependência dos mercados externos, que a tornavam extremamente vulnerável à acção de qualquer conjuntura internacional e a falta de organização do sector exportador, que levava a que os industriais desenvolvessem nos mercados importadores uma concorrência extrema, por vezes desleal, que provocava o aviltamento dos preços e o descrédito da qualidade da mercadoria.

³⁹⁷ Que ocorreu em 1865, com o estabelecimento, em Vila Real de Santo António, da primeira fábrica de conserva de atum em azeite.

A necessidade de reduzir ou eliminar os problemas existentes levou o Estado a intervir, publicando em 1932, os primeiros diplomas legais sobre a organização da indústria. Esta organização consistiu, numa fase inicial, na fixação de normas reguladoras da produção e do comércio das conservas de peixe e na criação do organismo que deveria superintender na indústria – o Consórcio Português de Conservas de Sardinha. Com a instauração, em Portugal, da organização corporativa, este organismo foi integrado no novo sistema de política económica nacional, passando a funcionar nos moldes de uma união dos Grémios de Industriais e do Grémio de Exportadores, até que, em 1936, foi desdobrado em diversos organismos corporativos – Grémios – e num organismo de coordenação económica – o Instituto Português de Conservas de Peixe, com funções de carácter técnico, económico e financeiro.

O problema da mão de obra constituiu uma das principais preocupações do regime corporativo. A melhoria das condições de indústria foi assegurada mediante acordos colectivos, que vieram garantir ao pessoal do quadro permanente um número mínimo de dias de trabalho semanais e a fixação de salários mínimos. A assistência social ao operariado traduziu-se na construção de bairros conserveiros, creches e escolas e na criação de serviços de saúde e de assistência médica.

As medidas tomadas, embora tivessem permitido solucionar parte dos problemas que atrofiavam o pleno desenvolvimento da indústria, não possibilitaram a sua completa eliminação. Aqueles que não encontraram solução adequada no quadro da economia corporativa acabaram por transformar-se em deficiências estruturais.

As dificuldades e os problemas apontados, não só colocaram a indústria de conservas de peixe numa situação de inferioridade face às suas congéneres estrangeiras, como impediram que, entre o final do século XIX e as primeiras décadas do século XX, ela se assumisse como um “sector de ponta” do crescimento económico português.

A empresa Júdice Fialho foi uma das maiores empresas da indústria de conservas de peixe portuguesa. Acompanhando o estabelecimento e o rápido desenvolvimento da indústria em Portugal, o seu fundador adoptou uma agressiva estratégia de crescimento, instalando oito fábricas de conserva de peixe e diversas unidades de produção vertical, com o objectivo de minimizar eventuais situações de dependência que pudessem vir a

afectar o seu normal funcionamento e de obter vantagens competitivas face à concorrência, por via de uma maior eficiência económica conseguida no abastecimento dos principais factores produtivos.

A análise do arquivo da empresa em questão revela uma meticulosa gestão dos recursos materiais (custos, tempo de entrega, ...), do processo produtivo (maximização da produtividade dos recursos, escolha da tecnologia a utilizar, controle de qualidade, ...), dos recursos financeiros (negociação das condições de pagamento obtidas dos fornecedores e concedidas aos clientes, aplicação dos excedentes de tesouraria, escolha das melhores fontes de financiamento, ...) e uma gestão comercial orientada para a detecção e satisfação das necessidades dos principais mercados consumidores, com os quais se relacionava por intermédio de agentes.

A investigação efectuada sobre o espólio contabilístico da empresa Júdice Fialho e o seu confronto com os procedimentos constantes da literatura contabilística divulgada entre o final do século XIX e a primeira metade do século XX, permite-nos concluir o seguinte:

1. A Contabilidade da Empresa está organizada de modo a que possa proporcionar não só os resultados globais mas também os resultados particulares de cada categoria de operações. A par da Contabilidade Geral, respeitante às operações comerciais e financeiras, existe uma Contabilidade Interna, que se ocupa das operações de produção (industrial e agrícola) e de prestação de serviços (pesca).
2. As duas contabilidades encontram-se reunidas num único conjunto de livros, constituído pelos livros considerados indispensáveis por lei e por diversos livros facultativos (auxiliares de registo ou de simples informação), manuscritos, escriturados pelo método das partidas dobradas e coordenados segundo o sistema centralizador.
3. Sob o ponto de vista jurídico, a escrita da empresa não possui carácter regular, uma vez que as formalidades legais indicadas no Código Comercial não foram observadas em relação aos livros de Inventário e Balanços.

4. As contas características da Contabilidade Interna são abertas em razões auxiliares e aparecem no Razão Geral representadas por uma conta cumulativa³⁹⁸, a par das contas da Contabilidade Geral, respeitantes a todos os elementos que integram o património comercial da empresa³⁹⁹, pelo que estamos em presença de um sistema monista.
5. Na determinação dos custos, para efeito de planeamento, controlo e tomada de decisões, a empresa utiliza um método semelhante ao actualmente denominado *método indirecto ou de custos por processos*. A coordenação dos elementos do custo de produção faz-se anualmente e tem por base um segmento organizacional ou departamento (fábrica, secção ou oficina, armazém, unidade agrícola, barco de pesca, etc.) e não um produto.
6. Esta metodologia, pouco divulgada na época, serve de instrumento de controlo de eficiência produtiva, permitindo à gestão avaliar o desempenho do pessoal responsável pelos diferentes departamentos e definir a futura política empresarial. No entanto, não é utilizada para determinar os custos unitários dos bens produzidos, uma vez que para o efeito e com vista à fixação dos preços de venda, a empresa elabora periodicamente fichas de custo, com base em valores de mercado. No cálculo dos custos unitários são considerados custos industriais e não industriais.
7. A determinação do custo de produção fora da Contabilidade é veemente desaconselhada pela generalidade dos autores consultados que consideram ser aquele um dos fins mais importantes da Contabilidade Industrial.
8. A par do controlo de gestão proporcionado anualmente pela Contabilidade Interna, constata-se a existência de um rigoroso controlo técnico de produção, que permitia à empresa controlar, por meio de índices quantitativos, os consumos de matérias (especialmente peixe, óleo, azeite e sal), de mão de obra e de combustível, e os pesos dos produtos fabricados, tendo em vista a rápida detecção de anomalias de

³⁹⁸ Que, no caso das fábricas, oficinas e secções, se denomina *Indústrias e Manufacturas*.

³⁹⁹ Entre outras, *Propriedades e Edifícios, Mercadorias, Devedores e Credores, Papéis de Crédito e Caixa*.

produção. A valorização destes consumos, especialmente os relativos ao tempo gasto em cada fase de fabrico, era feita com grande frequência.

9. As contas são criadas em função das actividades desenvolvidas pela empresa e das suas necessidades e reflectem a expansão comercial e industrial da economia, o que também se verifica na literatura contabilística analisada.
10. A nomenclatura da maioria das contas da Contabilidade Geral encontra-se em consonância com as denominações empregues pelos tratadistas consultados. No entanto, constata-se, em alguns casos, a utilização de expressões demasiado ambíguas, que não permitem a imediata identificação do conteúdo da conta.
11. Relativamente às contas da Contabilidade Industrial, verifica-se que a empresa não procede à reclassificação dos consumos ou gastos, em *Matérias Primas*, *Matérias Subsidiárias* ou *Acessórias*, *Mão de Obra*, *Gastos* ou *Despesas de Fabricação*, etc., tal como preconiza a literatura contabilística da época⁴⁰⁰, o que origina a abertura de um número excessivo de contas, algumas delas com muito pouco movimento.

A inexistência de uniformidade é de estranhar, numa empresa que era obrigada, tal como as restantes empresas do sector, a prestar periodicamente informações de carácter comercial e industrial ao organismo superintendente da indústria.

12. Para efeitos de Balanço, as contas são divididas unicamente em duas classes: Activo e Passivo. As contas de Situação Líquida ou Capital Próprio encontram-se integradas no Passivo.
13. Este procedimento revela que o contabilista não confundia a casa comercial com o seu dono (comerciante), entendendo que o Balanço respeitava àquela e não a este. Assim, o capital, as reservas e os resultados são dívidas (não exigíveis) da casa comercial ao comerciante e constituem, deste modo, um Passivo.

⁴⁰⁰ São excepções, as contas de *Gastos Gerais*, de *Maquinismos e Utensílios*, de *Produtos Fabricados e de Fabricação*.

14. O agrupamento das contas, com base nas suas características e finalidades comuns ou no grau de realização ou exigibilidade dos seus elementos patrimoniais, não se verifica na empresa em questão, que dispõe as contas no Balanço por ordem crescente do número dos fólios do Razão Geral. Este procedimento impossibilita que, pela análise do Balanço, se chegue a qualquer conclusão a respeito da posição financeira da empresa.
15. A designação adoptada pela empresa para a conta destinada a proporcionar informação acerca do seu desempenho - *Ganhos e Perdas* – é idêntica à designação adoptada pelo Código Comercial, apesar da diversidade de designações constantes na literatura contabilística.
16. A conta de *Ganhos e Perdas*, apresentada nas obras de Contabilidade como uma peça auxiliar do Balanço, apesar de não ser considerada termo de contabilidade, representa para a empresa um complemento indispensável do mesmo, sendo desenvolvida no final do ano e apresentada no livro de Inventário e Balanços, imediatamente a seguir àquele mapa.
17. A conta de *Ganhos e Perdas* congloba os prejuízos e os lucros das várias actividades, o saldo das suas subsidiárias (*Gastos Gerais e Juros*) e o saldo das despesas particulares do comerciante. A partir da década de trinta, denota-se uma tendência para a separação entre as despesas domésticas e as despesas comerciais e industriais, por forma a que o seu saldo corresponda realmente ao resultado da exploração. Porém, sendo esta conta movimentada, também por ocasião do Balanço, pela aplicação dos lucros, o seu saldo corresponde apenas à parte não distribuída.
18. Conquanto os autores consultados preconizem, nas empresas singulares, a transferência dos resultados da exploração para a conta de *Capital*, constata-se que, na empresa em questão, o resultado permanece na conta de *Ganhos e Perdas*, acumulando com os resultados dos exercícios anteriores. Embora a conta de *Capital* sofra uma variação anual positiva, a mesma não resulta da incorporação do resultado do exercício.

19. Os lançamentos de regularização na empresa Júdice Fialho respeitam sobretudo ao apuramento dos resultados nas contas que acumulam valores concretos e abstractos. As rectificações registadas, excepcionalmente, na conta de *Ganhos e Perdas* entre 1905 e 1919, relacionadas com as contas de *Caixa* e de *Devedores e Credores*, deveriam ter sido previamente registadas noutras contas (*Dívidas incobráveis, Comissões, Diferenças de Caixa, Diferenças cambiais...*) que saldariam, no final do exercício, por contrapartida daquela conta.
20. O desgaste ou perda de valor dos bens imobilizados, representados pelas contas de *Escritório, Mobílias e Alfaias, Maquinismos e Utensílios, Propriedades e Edifícios...*, não é registado, quer directamente, isto é, a crédito das contas respectivas, quer indirectamente, ou seja, em contas especificamente criadas para o efeito (*Amortizações, Recuperações ...*), embora se tivesse constatado a existência de uma reserva para a construção ou substituição dos maquinismos das diversas indústrias e manufacturas.
21. A empresa em questão não procede à especialização económica dos exercícios. Não se verifica a existência de qualquer conta destinada a permitir o registo dos custos e proveitos nos exercícios a que respeitam, como *Encargos Adiantados, Gastos Gerais a Liquidar, Juros a Vencer*, etc., tendo-se verificado que aqueles são reconhecidos somente aquando do seu pagamento ou recebimento.
22. O âmbito da conta de *Devedores e Credores* é muito vasto. Não se justifica que as contas representativas de meios líquidos de pagamento ou de títulos depositados em instituições de crédito (*Caixa Geral de Depósitos c/ Depósitos, Caixa Geral de Depósitos c/ Seguros Sociais*, etc.), sejam consideradas subdivisões daquela conta e não de uma conta colectiva intitulada *Depósitos nos Bancos*, por exemplo.
23. No mesmo sentido, é intrigante a não aplicação do conceito de conta colectiva às contas *D. Nuno de Sousa Coutinho, D. João António de Sousa Coutinho*, etc., conservando-se no Razão Geral uma conta aberta a cada sócio.
24. A denominação da conta de *Consignações* não revela de imediato se se tratam de produtos remetidos a um intermediário para serem vendidos por conta e ordem da

empresa (consignações de c/ própria) ou se se tratam de produtos recebidos pela empresa para serem vendidos por conta do remetente (consignações de conta alheia), distinção feita pela generalidade dos autores consultados.

Constatou-se que o resultado apurado nesta conta, registado na conta de *Produtos Fabricados* da fábrica que procedeu à sua expedição e não na conta de *Ganhos e Perdas* do Razão Geral, representa uma rectificação ao preço inicialmente estipulado como limite mínimo de venda.

25. Embora se tenha constatado que a empresa recorria ao depósito de mercadorias em regime de armazéns gerais, não foram encontradas evidências sobre as contas destinadas ao registo desta operação, muito embora, nas obras de Contabilidade consultadas, se preconize o emprego da conta de *Warrants*, ou desta conjuntamente com a de *Armazéns Gerais*.

26. Na literatura contabilística e na empresa em questão, a conta de *Mercadorias* ou *Fazendas Gerais* tem em comum o facto de incluir todos os bens armazenáveis, adquiridos ou produzidos (natural ou artificialmente) pela empresa, que sejam objecto de comercialização⁴⁰¹, e de ser, simultaneamente, uma conta de valores concretos e abstractos, ou seja de Activo e de Situação Líquida, o que a torna assaz obscura, uma vez que nem o seu débito indica o preço de custo, nem o seu crédito indica o preço de venda, nem o seu saldo fornece qualquer indicação a respeito do valor das existências em armazém ou do resultado apurado nas vendas, dado que é uma combinação de ambos.

Apesar de diversos autores sugerirem, desde o começo do século XX, a separação entre a existência final e os resultados obtidos na venda de mercadorias, através do emprego conjunto das contas de *Mercadorias Gerais* e de *Vendas*, ou de *Compras, Mercadorias Gerais e Vendas*, independentemente de se optar pelo sistema de inventário permanente ou intermitente, constata-se que na empresa em estudo, durante o período analisado, a conta de *Mercadorias* é sempre contabilizada da mesma forma (registando simultaneamente compras e vendas) e segundo o sistema

⁴⁰¹ Outeiro chega mesmo a incluir nesta conta, papéis de crédito e navios.

de inventário intermitente, pelo que os resultados são apurados somente no final do ano, aquando da inventariação das existências.

27. À semelhança do que se verifica em algumas obras de Contabilidade consultadas, na empresa em estudo as expressões *fundo* e *fundo de reserva* são empregues como sinónimos de *reserva*. As contas representativas de reservas, evidenciadas no 2.º membro do Balanço, não têm qualquer fundo afecto, isto é, não estão representadas por disponibilidades no Activo. Deste modo, na sua intitulação deveria ter sido empregue a expressão *reserva*, ao invés de *fundo*.
28. Em termos de evolução, podemos afirmar que a Contabilidade da empresa Júdice Fialho não sofreu alterações significativas durante a totalidade do período em análise, apesar dos acontecimentos verificados no panorama contabilístico nacional a partir do segundo quartel do século XX. Ainda a este propósito, poderia ter constituído um factor de mudança a constituição da sociedade em nome colectivo, em 1938, o que não se verificou.

BIBLIOGRAFIA

A Realidade Júdice Fialho. O Passado e o Presente, ed. Comissão Sindical de Júdice Fialho, s/d.

ABECASSIS, Duarte, *Estudo Geral Económico e Técnico dos Portos do Algarve*, Porto, Litografia Nacional, 1926.

AMORIM, Jaime Lopes, *Lições de Contabilidade Geral*, vol. I, Porto, Empresa Industrial Gráfica do Porto, 1929.

Arquivo Júdice Fialho, Centro de Documentação e Informação, Museu Municipal de Portimão, caixas 278/9 e 404-534.

BARBOSA, António Manuel Pinto, *Sobre a Indústria de Conservas em Portugal*, Lisboa, 1941.

BENSABAT AMZALAK, Moses, «A Contabilidade e a História Económica», *Revista de Contabilidade e Comércio*, vol. LIV, n.º 216, 4.º trimestre 1997, 523-530.

BORGES, António, RODRIGUES, Azevedo, e RODRIGUES, Rogério, *Elementos de Contabilidade Geral*, 16.ª ed., Lisboa, Rei dos Livros, 1998.

CABREIRA, Tomás, *O Algarve Económico*, Lisboa, Imprensa Libanio da Silva, 1918.

CAIADO, António Campos Pires, *Contabilidade de Gestão*, Lisboa, Vislis Editores, 1997.

- *Modelo de Classificação Racional das Operações Empresariais*, Lisboa, Vislis Editores, 1999.

- «O Contributo da Contabilidade para a História», *Boletim do Centro de Estudos de História da Contabilidade*, n.º 6, Outubro 1999, 4/5.

CARQUEJA, Hernâni Olímpio, «A Escola do Porto e a Teoria da Contabilidade», separata da *Revista de Contabilidade e Comércio*, vol. LIV, n.º 213, 1.º trimestre 1997, 145-82.

- «"O Método Fácil", de Degranges, entre os Livros de Contabilidade Portugueses até 1900», *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, n.ºs 403-6, Abril-Julho 1999, 107-9.

CAVACO, Carminda, *O Algarve Oriental 2 – As Vilas, o Campo e o Mar*, Faro, Gabinete do Planeamento da Região do Algarve, 1976.

CEIA, Carlos, *Normas para Apresentação de Trabalhos Científicos*, Lisboa, Editorial Presença, 1997.

Conservas de Peixe de Portugal – Livro de Receitas, Lisboa, Instituto Português de Conservas de Peixe, s/d.

CORDEIRO, José M. Lopes, *A Indústria Conserveira em Matosinhos*, Exposição de Arqueologia Industrial, Câmara Municipal de Matosinhos, 1989.

COSTA, António Valente Alves da, «Indústria de Conservas de Peixe», Relatório 1.1. do II Congresso da Indústria Portuguesa, Empresa Tipográfica Casa Portuguesa Sucessores, Lisboa, 1957.

- COSTA, Carlos Baptista da e ALVES, Gabriel Correia, *Contabilidade Financeira*, 2.^a ed., Lisboa, Vislis Editores, 1997.
- DIAS, F. Caetano, *Comércio e Contabilidade*, 5.^a ed., 2.^o vol., Lisboa, Liv. Moraes, 1947.
- *Contabilidade Industrial e Agrícola*, 1.^o e 2.^o vols., Lisboa, Liv. A Peninsular, 1938.
 - *A Técnica da Leitura de Balanços*, Lisboa, 1936.
- DÓRIA, Raul, *Escrituração das Especialidades*, Estudos Comerciais, V série, Porto, Tipografia Lusitânia, 1921.
- *Balanços*, Estudos Comerciais, III série, Porto, Tipografia da Escola Raul Dória, 1919.
 - *Escrituração Industrial e Mineira*, Apontamentos, Porto, Tipografia da Escola Raul Dória, 1914.
- ESTEVE, Esteban Hernández, «História de la Contabilidad: Pasado Rumbo al Futuro», *Revista de Contabilidade e Comércio*, vol. LIV, n.º 214, 4.^o trimestre 1997, 611-90.
- FERREIRA, Rogério Fernandes, «Contabilidade – Passado e Presente, Olhando a Futuro», vol. LIV, n.º 216, Julho 1997, 517-22.
- GRÉMIO DOS INDUSTRIAIS DE CONSERVAS DE PEIXE, GRÉMIO DOS EXPORTADORES DE CONSERVAS DE PEIXE, *Um Problema Nacional: As Conservas de Peixe e o Imposto sobre Lucros Extraordinários de Guerra*, Lisboa, 1942.
- GUERRA, Francisco, «Conservas de Peixe», *Boletim da Pesca*, n.ºs 10 e 11, 1.^o semestre 1946, 37-53 e 43-51.
- «A Indústria das Conservas nos Contratos Colectivos e no Após Guerra», Palestra Realizada na Sala das Sessões do Grémio dos Industrias de Conservas de Peixe do Norte, Matosinhos, 1945.
- Guia de Portugal II: Estremadura, Alentejo, Algarve*, Lisboa, Biblioteca Nacional de Lisboa, 1927. Edição impressa pela Fundação Calouste Gulbenkian, 1991.
- JÚNIOR, José Ribeiro da Costa, *Manual de Administração e Contabilidade Agrícola*, Lisboa, Ed. Livraria Sá da Costa, 1936.
- LAMOUREUX, Fernandes Martins, «La Influencia de Pacioli durante el siglo XVI», *Revista de Contabilidade e Comércio*, vol. LI, n.º 203, 4.^o trimestre 1994, 297-320.
- MANSO-PRETO, Francisco Adolfo, *Escrituração Comercial, Industrial e Agrícola*, Braga, Cruz e C.^a, 1907.
- MARQUES, Maria da Graça Maia, *O Algarve da Antiguidade aos nossos dias: Elementos para a sua História*, Lisboa, Edições Colibri, 1999.
- MARTINHO, António Paiva, «Aspectos Historiográficos da Contabilidade em Portugal no Período Compreendido entre o Séc. XVII e XIX», *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, n.º 404, Maio 1999, 151-6.

MARTINS, Rodrigo Manuel de Everard, «Ensaio de Bibliografia Portuguesa de Contabilidade», *Revista de Contabilidade e Comércio*, vol. LIV, n.º 216, 4.º trimestre 1997, 541-64.

MASCARENHAS, Luís, *Indústrias do Algarve*, Lisboa, Centro Tipográfico Colonial, 1915.

MONTEIRO, Álvaro e Cláudio A. Monteiro, *O Guarda-Livros sem Mestre*, 11.ª ed. actualizada, Porto, edição dos autores, 1955.

MONTEIRO, Martim Noel, *Pequena História da Contabilidade*, Lisboa, APOTEC, 1979.

- *A Contabilidade e o seu Mundo*, vol. I, Lisboa, Portugália Editora, 1965.

MOREIRA, Vergílio, «Das Obrigações Fiscais e da Tributação das Empresas Comerciais», *Revista de Contabilidade e Comércio*, n.º 43, 1943, 276-92.

NUNES, Arnaldo, «Elementos para a História da Contabilidade», *Revista de Contabilidade e Comércio*, vol. LIV, n.º 216, 4.º trimestre 1997, 537-40.

NUNES, Joaquim António, «Júdice Fialho e a Evolução Histórica de Portimão», Trabalho apresentado na sessão da Casa do Algarve, 1952.

- *Portimão*, Lisboa, Casa do Algarve, 1956.

O Livro de Ouro das Conservas Portuguesas de Peixe, Lisboa, Instituto Português de Conservas de Peixe, 1938.

OUTEIRO, José Maria D'Almeida, *Estudos sobre Escrituração Mercantil por Partidas Dobradas*, 2.ª ed. rev., Porto, Tipografia Lusitana, 1869.

PEÑA, Enrique Fernández, «Actualidad de Los Estudios de Historia de la Contabilidad en el Mundo. Referencia Especial a España», *Tecnica Contable*, 507-14.

PEIXOTO, António de Magalhães, *Tratado Teórico e Prático – Noções Gerais de Comércio, Contabilidade e Escrituração Comercial*, 2.ª ed., Lisboa, 1910.

PEQUITO, Rodrigo Afonso, *Curso de Contabilidade Comercial*, Lisboa, Liv. Pacheco & Carmo, 1875.

PEREIRA, Ernesto d'Albergaria, *O Manual do Guarda Livros*, Coimbra, Ed. F. França Amado, 1910.

SÁ, António Lopes de, «A Essência Filosófica da Doutrina Contabil de Lopes Amorim e sua Influência Científica», *Estudos do ISCAA*, Aveiro, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, 1995.

- *História Geral e das Doutrinas da Contabilidade*, Lisboa, Vislis Editores, 1998.

SÁ, Ricardo de, *Tratado de Contabilidade*, Lisboa, Tipografia da Editora, 1903.

- *Escrituração Comercial, Teórica e Prática para Aprender sem Mestre*, Lisboa, Livraria Ferin, 1912.

SALAZAR, António Oliveira, *Notas Sobre a Indústria e o Comércio de Conservas de Peixe*, Lisboa, 1953.

SANTOS, Luis M.dos, *Tratado de Contabilidade Comercial*, Lisboa, Empresa Literária Fluminense, 1893.

SEQUEIRA, Joaquim José de, *Novíssimo Guia Prático de Escrituração Mercantil ou Comercial*, Lisboa, 1919.

SILVA, F.V. Gonçalves da, *Doutrinas Contabilísticas – Resumo e Crítica das Principais*, Vila Nova de Famalicão, Centro Gráfico de Famalicão, 1959.

- *Curiosidades, Velharias e Miudezas Contabilísticas*, Lisboa, Edição de Autor, 1970.

- *Contabilidade Industrial*, 9.^a ed. (revista por Rogério Fernandes Ferreira), Lisboa, Ed. Livraria Sá da Costa, 1991.

- «Bosquejo duma Sucinta História da Contabilidade em Portugal», *Revista de Contabilidade e Comércio*, vol. LII, anexo ao n.º 205, 1995, 118-28.

- «Luca Pacioli – O Homem e a Obra», *Revista de Contabilidade e Comércio*, vol. LII, anexo ao n.º 205, 1995, 5-26.

VIEIRA, Padre José Gonçalves, *Memória Monográfica de Vila Nova de Portimão*, Porto, Tipografia Universal, 1911.