



Revista Catarinense da Ciência Contábil

ISSN: 1808-3781

revista@crcsc.org.br

Conselho Regional de Contabilidade de  
Santa Catarina  
Brasil

Söthe, Ari; Veneroso Alves da Cunha, Jacqueline  
Lei nº 11.638/2007: estudo sobre o nível de conhecimento dos mestres formados pela  
Fundação Universidade Regional de Blumenau - FURB  
Revista Catarinense da Ciência Contábil, vol. 8, núm. 23, abril-julio, 2009, pp. 57-72  
Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina  
Florianópolis, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=477549013005>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

redalyc.org

Sistema de Informação Científica  
Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal  
Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

# **Lei nº 11.638/2007: estudo sobre o nível de conhecimento dos mestres formados pela Fundação Universidade Regional de Blumenau - FURB**

## ***Law Number 11.638/2007: a study on the knowledge level of masters graduated by FURB – Fundação Universidade Regional de Blumenau***

**Ari Söthe**

Universidade Regional de Blumenau – FURB (SC)

**Jacqueline Veneroso Alves da Cunha**

Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG (MG)

### **Resumo**

*As alterações na legislação societária afetam diretamente as atividades dos profissionais da área contábil. A atualização rápida do profissional é visualizada pelos usuários como elemento fundamental para valorizar a sua qualidade, principalmente quando este profissional possui sólida formação acadêmica ou ocupa cargos estratégicos na organização. Desta forma, o presente estudo tem como objetivo avaliar o nível de conhecimento dos mestres formados pela FURB – Fundação Universidade Regional de Blumenau, em relação à Lei nº 11.638/2007. Para atingir este objetivo, foi desenvolvida uma análise descritiva da evolução da lei das sociedades anônimas, desde a sua primeira publicação, pelo decreto-lei nº 2.627/1940, até a versão atual. Posteriormente, foram enviados questionários aos 76 mestres formados pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da FURB. A pesquisa foi classificada como de levantamento ou survey e quanto à abordagem do problema caracteriza-se como quantitativa. Os resultados apontam um bom nível de conhecimento dos respondentes, considerando o número de alterações destacadas e o período relativamente curto entre a data da publicação da nova lei e a realização desta pesquisa.*

**PALAVRAS-CHAVE:** Sociedades Anônimas. Lei das S.A.. Nível de Conhecimento.

## Abstract

*The legislation alterations in corporate companies have directly affected the professionals' activities of Accountancy. The fast updating of the professional is seen by the users as a fundamental element for his valorization, mainly when this professional has a solid academic formation or has strategic positions in the organization. This way, the present study has as its objective to evaluate the knowledge level of the masters graduated by FURB – Fundação Universidade Regional de Blumenau, related to the 11.638/2007 law. In order to achieve this objective, a descriptive analysis of the law evolution in anonymous societies was carried out since its first publishing by the law-decree number 2.637/1940 to its current version. After that, questionnaires were sent to 76 masters graduated in Accountancy by the Post-Graduation Program of FURB. This research is classified as a survey and its problem approach is quantitative. The results have shown a good level of knowledge of the respondents, considering the number of alterations highlighted and the relatively short term between the date in which the new law was published and this research was conducted.*

**KEY WORDS:** Anonymous Societies. Corporate Law. Knowledge Level.

## 1 INTRODUÇÃO

A evolução da legislação societária brasileira está passando pela sua terceira grande fase de desenvolvimento. Em 1940, com a instituição da primeira Lei das Sociedades por Ações (Lei das S.A.), pelo Decreto-Lei nº 2.627 foram estabelecidos entre outras regras as normas para padronizar a publicação do balanço patrimonial e da demonstração de lucros e perdas.

Em 1976 com a publicação da então chamada nova Lei das S.A. nº 6.404 foi criada uma estrutura jurídica necessária ao fortalecimento do mercado de capitais de risco no País, que possibilitasse à sobrevivência das empresas privadas naquele momento econômico, incentivando a ampliação dos investimentos por parte dos acionistas minoritários de forma segura e rentável (SCHMIDT, 2000).

Passaram-se mais de três décadas para que uma mudança representativa ocorresse na legislação societária brasileira. Em 28/12/2007 foi sancionada a Lei nº 11.638, que alterou, revogou e introduziu alguns novos dispositivos da Lei nº 6.404/76 e da Lei nº 6.385/76, objetivando entre outros a convergência das práti-

cas contábeis aos padrões internacionais.

Destaca-se em todas as versões da Lei das S.A. um dos seus principais aspectos sempre presentes, a padronização das informações e normas para atender os usuários mais importantes que se destacam em cada momento econômico.

Nesse contexto, o objetivo deste estudo consiste em avaliar o nível de conhecimento dos mestres formados pela Fundação Universidade Regional de Blumenau - FURB quanto a Lei nº 11.638/2007.

Desta forma o estudo busca responder a seguinte questão de pesquisa: Qual o nível de conhecimento dos mestres formados pela FURB quanto a Lei nº 11.638/2007?

O estudo procura contribuir na discussão da capacidade de atualização dos mestres em contabilidade quanto às mudanças significativas que ocorrem na contabilidade brasileira e que afetam diretamente a sua atividade profissional. Principalmente na situação específica da Lei nº 11.638/2007 que se torna um marco nos procedimentos contábeis no Brasil.

Limita-se a análise do nível de conhecimen-

to dos mestres titulados por uma instituição de ensino superior brasileira, passados seis meses da publicação da nova lei. Para atingir ao objetivo do estudo, foi realizada uma pesquisa descritiva, de levantamento e com análise qualitativa dos dados coletados.

Na seção 2 do estudo são apresentadas as principais alterações da Lei das S.A. desde a sua primeira publicação em 1940 até a última alteração em 2007, sendo destacada uma maior ênfase as alterações introduzidas pela última versão. Posteriormente na seção 3 serão apresentados e analisados os dados coletados junto aos mestres formados pela FURB e finalizando são apresentadas as conclusões e recomendações finais.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Desde a primeira publicação da Lei das S.A, até a sua mais recente versão, sempre obteve como algumas das suas principais características a padronização das demonstrações, a adequada mensuração dos seus componentes e sua melhor apresentação aos usuários. Com o objetivo do estudo da evolução da Lei das S.A. em seus aspectos da qualidade da informação contábil, serão abordados os principais elementos que demonstram a evolução da legislação societária neste sentido.

### 2.1 A ORIGEM - DECRETO Nº 2.627/1940

As primeiras quatro décadas do século XX foram de ampla discussão da padronização de balanços. Representando para um grupo de

pensadores brasileiros o coroamento da contabilidade, ao passo que, para outros, a padronização representava apenas um aspecto, sendo necessária à adoção de procedimentos padrão para a elaboração dos balanços (SCHMIDT, 2000).

Esta discussão de padronização e adoção de procedimentos padrão para elaboração foi regulamentada com a publicação do Decreto-Lei nº 2.627 de 26 de setembro de 1940.

A grande preocupação inicial da lei foi com a qualidade da informação apresentada no balanço patrimonial da companhia onde destaca em seu artigo 135, “O balanço deverá exprimir, com clareza a situação real da sociedade [...]”.

Conforme Schmidt, 2000, p.207 “Este diploma legal estabeleceu procedimentos para a contabilidade nacional, tais como regras para avaliação de ativos e para apuração e distribuição de lucros. Determinou, também, a criação de reservas e os padrões para publicação do balanço e da demonstração de lucros e perdas”.

Inicia-se com esta publicação o primeiro passo para que a contabilidade brasileira seja efetivamente elaborada dentro de padrões estabelecidos em lei, determinando para as sociedades anônimas as demonstrações contábeis obrigatórias, inclusive com a devida composição de suas estruturas.

A composição da estrutura do balanço foi estabelecida pelo artigo 135 do Decreto-Lei nº 2.627/1940, conforme demonstrado no Quadro 1.

ATIVO	PASSIVO
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ativo imobilizado, estável ou fixo;</li> <li>- Ativo disponível;</li> <li>- Ativo realizável em curto prazo;</li> <li>- Ativo realizável a longo prazo;</li> <li>- Contas de resultado pendente;- Contas de compensação.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Passivo exigível a longo prazo;</li> <li>- Passivo exigível a curto prazo;</li> <li>- Passivo não exigível (capital e reservas);</li> <li>- Contas de resultado pendente;</li> <li>- Contas de compensação.</li> </ul>

**Quadro 1** - Estrutura do balanço: Decreto-Lei nº 2.627/1940

**Fonte:** Elaborado pelos autores

Estabelece o mesmo artigo que os investimentos em outras sociedades deverão estar registrados em rubricas distintas, discriminando o valor do investimento e os créditos concedidos a estas entidades. Ressalta ainda que nos relatórios da diretoria devam ser informadas as situações das so-

ciedades coligadas ou controladas, demonstrando desta forma a preocupação com os investimentos em outras companhias.

No Quadro 2 é apresentada a composição da demonstração da conta lucros e perdas, estabelecida pelo artigo 136.

DÉBITOS	CRÉDITOS
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Saldo devedor do exercício anterior;</li> <li>- Despesas gerais;</li> <li>- Impostos;</li> <li>- Juros de créditos de terceiros;</li> <li>- Amortizações do ativo;</li> <li>- Perdas diversas;</li> <li>- Constituição de reservas e fundos especiais;</li> <li>- Dividendos a serem distribuídos;</li> <li>- Percentagens pagas ou a pagar aos diretores;</li> <li>- Saldo disponível para o exercício seguinte.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Lucros não distribuídos;</li> <li>- Resultado das operações sociais concluídas no exercício, devidamente discriminadas por fontes ou grupos de atividades;</li> <li>- Rendas de capitais não empregados nas operações sociais;</li> <li>- Lucros diversos;</li> <li>- Saldo de lucros a transportar para o exercício seguinte.</li> </ul>

**Quadro 2** - Estrutura da demonstração da conta lucros e perdas: Decreto-Lei nº 2.627/1940

**Fonte:** Elaborado pelos autores

Esta primeira forma padronizada de elaboração do Balanço Geral (atual Balanço Patrimonial) e da demonstração da conta lucros e perdas (atual Demonstração do Resultado do Exercício) possibilitam aos seus usuários uma primeira visão evolutiva da situação patrimonial e de resultados das companhias. O referido decreto-lei estabeleceu também os critérios de avaliação dos componentes patrimoniais da companhia, objetivando a eliminação de distorções entre as sociedades por valorizações diferenciadas dos itens que compõem

o ativo e passivo.

No Quadro 3 são apresentados os principais critérios de avaliação dos itens patrimoniais, estabelecidos pelo artigo 129.

Os primeiros sinais marcantes de preocupação com o investidor minoritário são apresentados pelo artigo 129 em seus § 2º e § 3º, determinando que as sociedades registradas em Bolsas de Valores devem remeter semestralmente o balanço econômico-financeiro e o demonstrativo dos resultados padronizados para afixação pelas Bolsas.

ATIVOS PERMANENTES	- Avaliados pelo custo de aquisição;- Depreciados;- Criação de fundos para substituição ou conservação;
ESTOQUES	- Avaliados pelo custo de aquisição ou preço de mercado (dos dois o menor);
DEVEDORES DUVIDOSOS	- Não serão registrados, salvo se houver reserva equivalente;
DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS	- Serão incluídos os juros pagos aos acionistas;

**Quadro 3** - Critérios de avaliação dos itens patrimoniais: Decreto-Lei nº 2.627/1940

**Fonte:** Elaborado pelos autores

Outra forma de garantir a continuidade foi instituída pelo artigo 130 que criou a conta fundo de reserva, no percentual de cinco por cento sobre os lucros líquidos, destinada a assegurar a integralidade do capital.

O Decreto-Lei nº 2.627/1940 foi revogado em quase sua totalidade pela Lei nº 6.404/76, exceto os artigos 59 a 73 que trata das sociedades anônimas ou companhias cujo funcionamento depende de autorização do governo.

## **2.2 A PRIMEIRA GRANDE ALTERAÇÃO - LEI Nº 6.404/1976**

Considerada por alguns autores como a Nova Lei das S.A., a Lei nº 6.404 publicada em 15 de dezembro de 1976, marca uma nova fase do desenvolvimento da contabilidade no Brasil.

Entre as principais contribuições da nova lei, está o aperfeiçoamento da classificação das contas no balanço, à separação da contabilidade comercial e a contabilidade para fins fiscais, a introdução do método da equivalência patrimonial na avaliação de investimentos (IUDÍCIBUS, 2004).

Além dos aprimoramentos no método de avaliação dos investimentos, a lei exige que, para companhias abertas e para grupos de sociedades que se enquadrarem dentro da nova lei, a apresentação complementar das demonstrações contábeis consolidadas, da investidora e suas controladas (IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBCKE, 2006).

Destaca-se também a obrigatoriedade da publicação das demonstrações contábeis de dois exercícios subsequentes, possibilitando a comparação e análise da empresa em relação ao seu passado, com vista no futuro (IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBCKE, 2006).

Em seu artigo 176 a Lei nº 6.404, estabelece as demonstrações contábeis obrigatórias a serem elaboradas pelas companhias, para demonstrar com clareza a situação do patrimônio: balanço patrimonial; demonstração dos lucros ou

prejuízos acumulados (DMPL); demonstração do resultado do exercício (DRE) e; demonstração das origens e aplicações de recursos (DOAR).

São destacadas as primeiras evidenciações introduzidas pela lei, como as notas explicativas e outros quadros analíticos e demais demonstrações contábeis necessárias para o esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

Conforme o § 5º do artigo 176, as notas explicativas deverão ser utilizadas para evidenciar, entre outros os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, os investimentos em outras sociedades, o número, espécie e classes de ações do capital social, os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício.

Trata-se de uma nova forma de demonstrar de maneira detalhada e individualizada os acontecimentos relevantes que afetam o patrimônio e o resultado a companhia, facilitando o entendimento por parte dos usuários.

Com o objetivo de proporcionar maior segurança nas informações apresentadas nas demonstrações contábeis, torna-se elemento obrigatório para as companhias abertas, a publicação do parecer dos auditores independentes registrados junto a Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

## **2.3 A SEGUNDA GRANDE ALTERAÇÃO: LEI Nº 11.638/2007**

O primeiro passo objetivando a alteração da Lei nº 6.404 foi dado no dia 05 de julho de 1999, quando a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) elaborou um Anteprojeto propondo as modificações da referida lei e encaminhou ao Ministério da Fazenda, que foi remetido a câmara dos deputados em 30 de dezembro de 1999, como Projeto de Lei nº 3.741/2000 (REIS, MARION e IUDÍCIBUS, 2008).

Desde a origem os objetivos principais da proposta foram: a modernização da lei, corri-

gindo erros e inadequações; a convergência dos princípios e práticas contábeis brasileiras ao encontro dos princípios e práticas contábeis internacionais em decorrência das mudanças econômicas e crescimento do mercado global; o fortalecimento do mercado de capitais que passa a exigir da contabilidade o atendimento aos acionistas minoritários.

No que se refere às alterações de natureza contábil, (REIS, MARION e IUDÍCIBUS, 2008) apontam entre outros os objetivos da Lei nº 11.638/2007, como: adequação da parte contábil da lei proporcionando maior transparência e qualidade das informações contábeis; proporcionar um melhor entendimento e aceitação das informações contábeis brasileiras; diminuição do custo de interpretação dos relatórios contábeis brasileiros.

As alterações introduzidas pela nova lei, abrangem modificações contábeis, nos seguintes aspectos: das demonstrações financeiras obrigatórias (art. 176); da escrituração contábil (art. 177); da estrutura do balanço patrimonial e a avaliação dos seus componentes (art. 178, 179, 181 a 184); da estrutura da DRE (art. 187); da substituição da DOAR pelas demonstrações dos fluxos de caixa (DFC) e do valor adicionado (DVA) e os seus componentes (art.188); a constituição e tratamento das reservas (art. 197 e 199); das transformações, incorporações, fusões e cisões societárias e seus registros contábeis (art. 226) e; avaliação dos investimentos em coligadas e

controladas e a seu tratamento contábil (art. 248).

Seria incorreto apresentar a Lei nº 11.638 como a única responsável pelas alterações na Lei nº 6.404. Outras alterações do texto original ocorreram desde o início de sua vigência, porém não afetaram de forma tão significativa os procedimentos contábeis.

As leis posteriores que modificaram em algum aspecto os procedimentos contábeis, foram as seguintes: Lei nº 7.730/1989 revogou o artigo 185 que tratava da correção monetária; Lei nº 9.249/1995 retirou a descrição saldo da correção monetária na demonstração do resultado do exercício; Lei nº 9.457/1997 alterou o limite da obrigatoriedade da publicação da DOAR para companhias fechadas (art. 176), instituiu a obrigatoriedade do destaque nas demonstrações consolidadas da participação dos acionistas minoritários (art. 250) e alterou os procedimentos das publicações dos relatórios contábeis (art. 289); Lei nº 10.303/2001 alterou os procedimentos da formação da conta reserva de lucros a realizar (art.197) e incluiu a possibilidade de publicação das demonstrações financeiras por meio da rede mundial de computadores (art. 289).

São visíveis as limitações das alterações nos procedimentos contábeis feitas pelas leis que antecederam a Lei nº 11.638.

No Quadro 4 são apresentadas as mudanças nos procedimentos e aspectos contábeis de acordo com as Leis nº 6.404/1976 e 11.638/2007.

Lei nº 6.404/1976	Lei nº 11.638/2007
<b>Demonstrações contábeis com publicação obrigatória:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- balanço patrimonial;</li> <li>- demonstração dos lucros e prejuízos acumulados (DLPA);</li> <li>- DRE;</li> <li>- DOAR;</li> <li>- companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço até R\$ 1.000.000,00 não será obrigada a publicar a DOAR.</li> </ul>	<b>Demonstrações contábeis com publicação obrigatória:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- balanço patrimonial;</li> <li>- demonstração dos lucros e prejuízos acumulados (DLPA);</li> <li>- DRE;</li> <li>- DFC;</li> <li>- DVA (para companhia aberta);</li> <li>- companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R\$ 2.000.000,00 não será obrigada a publicar a DFC;</li> </ul>

<p><b>Escrituração contábil:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- cria o livro de apuração do lucro real (LALUR) para adaptação da escrituração mercantil a normas tributárias;</li> </ul>	<p><b>Escrituração contábil:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- a escrituração de acordo com as normas tributárias deverá ser adaptada aos princípios contábeis geralmente aceitos;</li> <li>- a CVM emitirá normas para convergência da contabilidade as normas internacionais;</li> <li>- as companhias fechadas poderão optar em observar as mesmas normas de escrituração das companhias abertas.</li> </ul>
<p><b>A estrutura do balanço patrimonial: Quanto aos Grupos de contas:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ativo permanente, dividido em investimentos, imobilizado e diferido;</li> <li>- patrimônio líquido dividido em capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados;</li> </ul> <p><b>Quanto à classificação das contas:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;</li> <li>- no ativo diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais;</li> <li>- no patrimônio líquido: o prêmio recebido na emissão de debêntures; as doações e subvenções para investimento; as reservas de reavaliação;</li> </ul> <p><b>Quanto aos critérios de avaliação do ativo:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- os direitos e títulos de crédito, e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos, pelo custo de aquisição ou pelo valor do mercado, dos dois o menor;</li> <li>- os valores aplicados no ativo diferido serão amortizados em um prazo de até 10 anos;</li> </ul>	<p><b>A estrutura do balanço patrimonial: Quanto aos Grupos de contas:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ativo permanente, dividido em investimentos, imobilizado, intangível e diferido;</li> <li>- patrimônio líquido dividido em capital social, reservas de capital, ajustes avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados;</li> </ul> <p><b>Quanto à classificação das contas:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;</li> <li>- no ativo diferido: as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão-somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional.- no ativo intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido;</li> <li>- no patrimônio líquido: serão classificados como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computados no resultado, os aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação ao preço de mercado;</li> </ul> <p><b>Quanto aos critérios de avaliação do ativo:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: Pelo seu valor de mercado quando disponíveis para venda; Pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado ao valor provável de realização, dos dois o menor, se inferior no caso das demais aplicações e direitos e títulos de crédito;</li> <li>- os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização;</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ativo realizável a longo prazo, será ajustado ao valor presente e os demais ajustados se houver efeito relevante;</li> <li>- instrumentos financeiros serão atualizados pelo valor de mercado;</li> <li>- a companhia fará a análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado, intangível e diferido, registrado: As perdas; Os ajustes dos critérios utilizados na determinação da vida útil econômica estimada para cálculo da depreciação, exaustão e amortização;</li> </ul>
<b>Quanto aos critérios de avaliação do passivo:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- as obrigações sujeitas a correção monetária serão atualizadas até a data do balanço;</li> </ul>	<b>Quanto aos critérios de avaliação do passivo:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo exigível a longo prazo serão ajustados ao seu valor presente e os demais ajustados quando houver efeito relevante;</li> </ul>
<b>A estrutura da DRE:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- as participações de debêntures de empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;</li> <li>- o aumento do valor de elementos do ativo em virtude de reavaliações, registrado como reserva, somente depois de realizado poderá ser computado como lucro para efeito de distribuição de dividendos ou participações;</li> </ul>	<b>A estrutura da DRE:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- as participações de debêntures de empregados e administradores, mesmo na forma de instrumentos financeiros e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizam como despesa;</li> </ul>
<b>A estrutura da DOAR:</b>	<b>A estrutura da DOAR:</b> (Extingue a demonstração).
<b>A estrutura da DFC e da DVA:</b> (Não apresentava como demonstrações obrigatórias).	<b>A estrutura da DFC e da DVA:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- a DFC indicará no mínimo: as alterações ocorridas, durante o exercício, no saldo do caixa e equivalentes de caixa, segregando-se essas alterações em no mínimo, três fluxos (das operações, dos financiamentos, dos investimentos);</li> <li>- a DVA indicará no mínimo: o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração desta riqueza, bem como a parcela da riqueza não distribuída;</li> <li>- o aumento ou redução do capital circulante líquido e seus saldos iniciais e finais;</li> </ul>
<b>Quanto as Reservas:</b>	<b>Quanto as Reservas:</b> <p><b>Reserva de incentivos fiscais:</b> parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos poderá ser destinada para reserva de incentivos fiscais;</p>

<p><b>Reserva de lucros a realizar:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- o lucro, ganho ou rendimento em operações cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte;</li> <li>- as reservas de lucros não poderão ultrapassar 20% do capital social (exceto as reservas de contingências e lucros a realizar);</li> </ul>	<p><b>Reserva de lucros a realizar:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- o lucro, rendimento ou ganho líquido em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado, cujo valor de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte;</li> <li>- as reservas de lucros não poderão ultrapassar 20% do capital social (exceto as reservas de contingências, lucros a realizar e de incentivos fiscais);</li> </ul>
<p><b>Transformação, incorporação, fusão e cisão:</b></p>	<p><b>Transformação, incorporação, fusão e cisão:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Nas operações de incorporação, fusão e cisão, realizadas entre as partes independentes e vinculadas à efetiva transferência de controle, os ativos e passivos da sociedade a ser incorporada ou decorrente de fusão e cisão serão contabilizados pelo seu valor de mercado;</li> </ul>
<p><b>Sociedades coligadas, controladoras e controladas:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- no balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor do patrimônio líquido de acordo com as seguintes normas:...</li> </ul>	<p><b>Sociedades coligadas, controladoras e controladas:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- no balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas sobre cuja administração tenha influência significativa, ou de que participe com 20% ou mais do capital votante, em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas:...</li> </ul>

**Quadro 4** - Mudanças nos procedimentos contábeis - Lei nº 11.638/2007 *versus* Lei nº 6.404/1976

**Fonte:** Adaptado de Iudícibus, Martins e Gelbcke (2008, p. 40-63)

Complementarmente as alterações destacadas no Quadro 4 a Lei nº 11.638/2007 instituiu o conceito de sociedade de grande porte em seu artigo 4º, assim denominadas as sociedades com ativo total superior a duzentos e quarenta milhões de reais ou receita bruta anual superior a trezentos milhões de reais.

O artigo 4º estabelece que os procedimentos contábeis poderão ser especificados por categorias das sociedades.

Por meio do artigo 6º foi estabelecido que

os saldos nas reservas de reavaliação deverão ser estornados até 31 de dezembro de 2008 ou mantidos até a sua efetiva realização.

O artigo 10-A possibilita a celebração de convenio entre a CVM, BACEN e demais órgãos reguladores com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e auditoria. Este convênio se concretiza com a formação da estrutura do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC pelos diversos órgãos reguladores.

## 2.4 NOVAS ALTERAÇÕES - LEI Nº 11.941/2009

Entre as principais alterações no aspecto contábil apresentadas pela Lei nº 11.941/2009, podem ser destacadas as alterações na estrutura do balanço patrimonial, avali-

ação dos seus elementos, modificando o que havia sido estabelecido pela Lei nº 11.638/2007.

No Quadro 5 são evidenciadas as alterações instituídas pela Lei nº 11.941/2009 na estrutura do balanço patrimonial.

ATIVO	PASSIVO
I - ativo circulante; II - ativo não-circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.	I - passivo circulante; II - passivo não-circulante; e III - patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

**Quadro 5** - Estrutura do balanço: Lei nº 11.941/2009

**Fonte:** Elaborado pelos autores

Desta forma a nova estrutura do balanço patrimonial, converge efetivamente para os padrões estabelecidos pelas normas internacionais de contabilidade.

A Lei nº 11.941/2009 estabeleceu novas formas de avaliação dos elementos do ativo e passivo. Assim, determina a avaliação pelo ajuste a valor presente dos elementos do ativo realizável a longo prazo, passivo não-circulante, ativos e passivos circulantes quando impactados por evento relevante. Da mesma forma, a companhia deverá analisar periodicamente a recuperabilidade dos elementos que integram o seu ativo imobilizado e intangível.

No que se refere as alterações na demonstração de resultado do exercício, a Lei nº 11.941/2009, substituiu o grupo de receitas e despesas não operacionais pelas outras receitas e outras despesas.

Um conjunto de outros aspectos são objeto de alteração da Lei nº 11.941/2009, merecendo destaque: A informações adicionais que deverão ser apresentadas nas notas explicativas; a definição da influência significativa nas empresas objeto de investimentos societários;

o reconhecimento no resultado do exercício pelo regime de competência do valor referente a prêmio na emissão de debêntures e das doações ou subvenções governamentais; manutenção da parcela do lucro líquido proveniente do prêmio na emissão de debêntures e das doações ou subvenções governamentais em reservas de lucros específica; alterações na avaliação de investimentos pelo método de equivalência patrimonial e na consolidação das demonstrações.

## 3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Este estudo é classificado quanto aos seus objetivos como descritivo. Para Colauto e Beuren (2006, p.139) “de forma geral, todos os estudos que envolvem dados quantitativos, independentemente das questões, hipóteses ou pressupostos elaborados para a pesquisa, requerem análises descritivas”.

Quanto aos procedimentos utilizados a pesquisa é classificada como de levantamento ou *survey* devido à população investigada. “As pesquisas deste tipo caracterizam-se pela interrogação direta das pessoas cujo comporta-

mento se deseja conhecer” (GIL, 2007, p. 50).

O instrumento utilizado para a realização da investigação foi o questionário, enviado por correio eletrônico aos 76 mestres formados pela FURB – Fundação Universidade Regional de Blumenau, no período de 04 a 15 de junho de 2008. Constituído de questões fechadas que identificaram os respondentes e questões abertas que possibilitaram a avaliação do seu nível de conhecimento. No contexto da abordagem a pesquisa é classificada como quantitativa, pois foram coletados e analisados os dados objetivando identificar o nível de conhecimento dos respondentes quanto ao tema pesquisado. Rapp e Beuren (2006, p. 93) ressaltam que “torna-se bastante comum a utilização da pesquisa quantitativa em estudos de levantamento ou *survey*, numa alternativa de entender por meio de uma amostra o comportamento de uma população”.

#### 4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

O trabalho tem como foco a análise do nível

de conhecimento dos mestres formados pela FURB. Desta forma através da coleta e análise dos dados traça-se um perfil destes profissionais quanto a sua capacidade de atualização frente às mudanças introduzidas pela legislação na contabilidade.

A população objeto da pesquisa é constituída de 76 respondentes. Foram recebidos 19 questionários respondidos, representando 25% da população investigada. As respostas das 06 questões fechadas foram analisadas de forma quantitativa. De outro modo, as 04 questões abertas foram analisadas de forma descritiva, destacando as principais modificações introduzidas pela nova lei no que se refere às demonstrações contábeis e as práticas contábeis. A seguir são apresentados os seus resultados identificados na pesquisa.

Inicialmente os respondentes foram classificados por gênero, representando um total de 13 do gênero masculino e 6 do gênero feminino.

Quanto à faixa etária os respondentes estão classificados na Tabela 1.

**Tabela 1** – Faixa Etária dos respondentes

Faixa Etária	Nº de Profissionais	% de Profissionais
Até 25 anos	-	-
de 25 a 30 anos	3	15,79%
de 30 a 35 anos	4	21,05%
de 35 a 40 anos	6	31,58%
acima de 40 anos	6	31,58%
<b>Total</b>	<b>19</b>	<b>100%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa

Os mestres foram questionados sobre as áreas contábeis em que atuavam, objetivando-se realizar um primeiro vínculo de suas atividades exercidas e a capacidade de atualização quanto às mudanças na contabilidade. Este questionamento se justifica, pois, a maioria das

áreas de atuação estão intimamente ligadas com a legislação societária, necessitando que o profissional se atualize constantemente.

No Quadro 5 são apresentados os dados coletados quanto às áreas de atuação dos respondentes.

ÁREAS DE ATUAÇÃO	RESPONDENTES																		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Societária	X			X			X	X											
Custos				X											X		X		
Tributária				X			X	X								X			
Gerencial	X			X			X	X									X	X	
Controladoria				X					X										
Internacional																			
Auditoria	X		X	X															
Perícia		X																	
Pública					X									X					
Contabilidade Geral	X		X	X			X					X					X	X	
Rural				X			X												
Docência		X	X	X		X	X	X	X	X	X						X	X	X
Outras áreas - Contábeis				X			X				X								
Outras áreas - Não contábeis													X			X			

**Quadro 6** - Áreas de atuação dos respondentes

Fonte: Dados da pesquisa

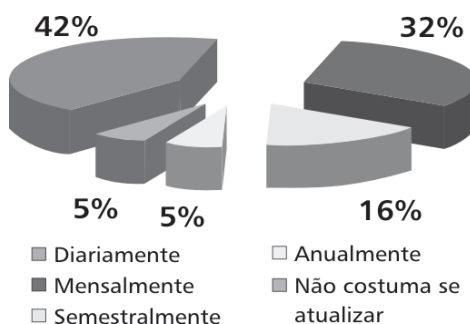
Alguns aspectos chamam atenção quando se analisa o Quadro 5. Nenhum mestre atua na área de contabilidade internacional, onde grandes mudanças estão sendo inseridas através da nova lei, objetivando principalmente a harmonização e internacionalização das normas contábeis. As áreas de perícia e de contabilidade pública são pouco exploradas pelos mestres.

O terceiro aspecto que chamou atenção são as múltiplas áreas atendidas pelos mestres, sendo que 58% deles atuam em mais de uma área. O quarto aspecto analisado é de que 1 respondente não atua na área contábil. Outro aspecto de destaque é o grande número de respondentes que atuam na docência (63%), justificando que normalmente o mestrado é uma busca do profissional que atua ou pretende atuar na área acadêmica.

Caracterizados os respondentes e suas áreas de atuação, o estudo passa seu enfoque a capacidade e a importância da atualização dos mestres. Foi solicitado aos respondentes que informassem sobre a periodicidade com que se atualizam quanto à legislação da área contábil.

Na Figura 1 são apresentados os dados que

identificam esta periodicidade de atualização.



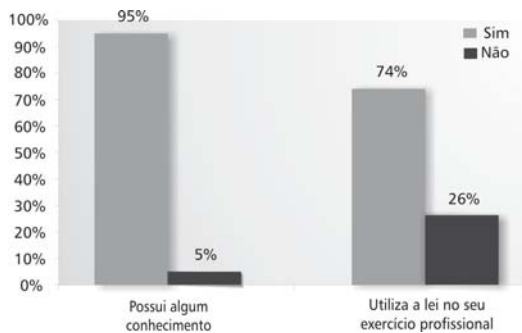
**Figura 1** - Periodicidade de atualização quanto à legislação

Fonte: Dados da pesquisa

Identificou-se que a 42% dos mestres se atualizam diariamente quanto à legislação da área contábil e 32% mensalmente. Destaca-se que somente 1 respondente costuma se atualizar anualmente. Porém o fator mais preocupante de que 1 respondente não costuma se atualizar.

Foi perguntado aos mestres se possuíam algum conhecimento sobre a lei que alterou aspectos da lei 6.404/76 e se a utilizavam no exercício de suas atividades profissionais. Na Figu-

ra 2 estão demonstrados os percentuais de mestres que possuem algum conhecimento da nova lei e que utilizam a mesma no exercício profissional.



**Figura 2** - Conhecimento e utilização da Lei nº 11.638/2007 no exercício profissional

Fonte: Dados da pesquisa

Pela Figura 2 identifica-se que 95% dos respondentes demonstraram possuir algum conhecimento sobre a nova lei já no primeiro semestre de sua publicação e 74% responderam que utilizam a nova lei no exercício de suas atividades profissionais.

De posse das informações sobre o conhecimento e utilização da Lei nº 11.638/2007 pelos respondentes, partiu-se para análise individualizada quanto ao conhecimento das alterações instituídas. Estes níveis de conhecimento de cada mestre estão demonstrados nos Quadros 6 e 7.

No Quadro 6 são apresentados os principais aspectos apontados pelos respondentes no que se refere às mudanças nas demonstrações contábeis.

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	RESPONDENTES																		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Extinção da D.O.A.R.	X		X	X				X	X			X	X					X	X
Criação da D.F.C.	X		X	X	X			X	X		X	X	X		X		X	X	X
Criação da D.V.A.	X			X	X			X	X			X	X		X		X	X	X
Obrigatoriedade da D.V.A. - Cias Abertas	X				X			X							X			X	X
Obrigatoriedade da D.F.C. - Cias Abertas e Fechadas com P.L. superior a R\$ 2 milhões	X				X		X	X	X										X

**Quadro 7** - Elaboração e publicação das demonstrações contábeis

Fonte: Dados da pesquisa

Analisando este quadro destaca-se que as principais mudanças apontadas na elaboração e publicação das demonstrações contábeis, estão à extinção da D.O.A.R. e a sua substituição pela D.F.C. e a criação da D.V.A. Um fator preocupante é o total desconhecimento por parte de 26% dos respondentes sobre esta alteração.

O passo seguinte da pesquisa foi a averiguação sobre conhecimento dos respondentes quanto às alterações nas estruturas do balanço patrimonial e da demonstração do resultado do exercício.

Um conjunto de alterações foi introduzido na estrutura das demonstrações contábeis, dentre as quais as mais destacadas pelos respondentes estão apresentadas no Quadro 7. Destaca-se neste quadro a criação do subgrupo intangível dentro do ativo permanente, a extinção da reserva de reavaliação e a criação da conta ajustes de avaliação patrimonial, como as principais mudanças destacadas pelos respondentes quanto à estrutura do balanço patrimonial.

A estrutura da demonstração do resultado

do exercício sofreu poucas alterações, e dentre as que foram apontadas pelos respondentes, destacam-se a extinção da conta participação de partes beneficiárias e a inclusão das participações de debêntures de empregados e administradores na forma de instrumentos financeiros.

Concluindo a análise do nível de conhecimento dos mestres formados pela FURB, merecem ser destacados outros itens apontados pelos respondentes: a) a possibilidade de elaboração das demonstrações contábeis para fins tributários desde que sejam efetuados lançamentos contábeis adicionais para atender a legislação societária; b) avaliação dos investimentos em aplicações financeiras pelo *fair value* ou valor justo; c) eliminação do conceito de relevância na avaliação dos investi-

mentos pelo método de equivalência patrimonial; d) alteração na avaliação dos ativos e passivos nas operações de fusão, cisão e incorporação; e) criação da figura da sociedade de grande porte f) a emissão de normas pela CVM em consonância com os padrões internacionais de contabilidade. Em contrapartida alguns aspectos importantes da Lei nº 11.638/2007 são desconhecidos por grande parte dos respondentes, entre os quais merecem destaque: a) aplicação do teste de recuperação ou *impairment* aos valores registrados no ativo permanente; b) a avaliação dos investimentos em coligadas cuja administração tenha influência significativa ou de que participe com vinte por cento ou mais do capital votante pelo método da equivalência patrimonial.

ESTRUTURA DO BALANÇO PATRIMONIAL	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Extinção da conta - Lucros Acumulados		X					X	X			X								X
Extinção da conta - Reservas de Reavaliação		X		X			X	X		X	X	X							X
Extinção da conta - Prêmios recebidos na Emissão de debêntures	X	X					X												
Extinção da conta - Doações e Subvenções para investimento	X						X											X	
Criação da conta - Ajustes de Avaliação Patrimonial Criação do subgrupo - Intangível	X	X	X	X	X		X	X		X	X	X	X	X	X		X	X	X
Criação da conta - Reserva de Incentivos Fiscais	X	X									X								
<b>ESTRUTURA DA D.R.E.</b>																			
Extinção da conta - Participação de partes Beneficiárias								X			X								
Participação de Empregados e administradores na forma de instrumentos financeiros	X	X			X	X									X			X	

**Quadro 8** - Estrutura do balanço patrimonial e da D.R.E

**Fonte:** Dados da pesquisa

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O objetivo deste estudo consistiu em avaliar o nível de conhecimento dos mestres formados pela FURB - Fundação Universidade Regional de Blumenau quanto a Lei nº 11.638/2007. Para atingir ao objetivo proposto foi realizada uma pesquisa descritiva onde inicialmente foram abordadas as principais mudanças nos aspectos contábeis da lei das sociedades anônimas desde a sua versão original pelo Decreto-Lei nº 2.627/1940, sua primeira alteração com a Lei nº 6.404/1976, a alteração instituída pela Lei nº 11.638/2007 e posterior normatização da Lei nº 11.941/2009.

Em um segundo momento, foi realizado uma pesquisa de levantamento ou *survey*, por meio de um questionário enviado a todos os mestres formados pela FURB, questionando sobre o seu nível de conhecimento quanto às mudanças introduzidas pela atual lei das sociedades anônimas.

Analisando-se os dados coletados através dos questionários, identificou-se que a maioria dos respondentes é do gênero masculino, atuam em mais de uma área da contabilidade, com maior representatividade da área de docência. Destaca-se que 79% dos respondentes costumam se atualizar diária ou mensalmente, no que se refere às mudanças na legislação da área contábil.

Quando questionados sobre o conhecimento da nova lei das sociedades anônimas, 89% dos respondentes demonstraram possuir algum conhecimento. Observou-se que 74% dos respondentes utilizam de alguma forma, a nova lei no exercício profissional.

Com relação às alterações na elaboração e publicação das demonstrações contábeis foram destacadas a extinção da demonstração das origens e aplicações de recursos e a criação das demonstrações de fluxo de caixa e do valor adicionado.

Das alterações instituídas na estrutura do balanço patrimonial, os respondentes destacaram

a inclusão do subgrupo ativo intangível e das contas ajustes de avaliação patrimonial, extinção da conta reserva de reavaliação, lucros acumulados, prêmios recebidos na emissão de debêntures e a mudança da conta doações e subvenções para investimentos que antes transitavam no patrimônio líquido passando a compor o resultado. Dentro da estrutura da demonstração do resultado do exercício destaca-se a extinção da conta participação de partes beneficiárias e a inclusão das participações de debêntures de empregados e administradores na forma de instrumentos financeiros.

Outras mudanças importantes foram apresentadas nas respostas como a criação do conceito de empresa de grande porte, eliminação do conceito de relevância, mudanças nos processos de cisão, fusão e incorporação e a emissão de normas pela CVM em consonância com os padrões internacionais de contabilidade a partir da publicação da nova lei.

Conclui-se que os mestres formados pela FURB possuem um bom nível de conhecimento sobre a Lei nº 11.638/2007, em função do volume de informações apresentadas em suas respostas e o curto período entre a data da publicação da lei e a realização desta pesquisa.

Dentre as diversas alterações destacadas vários respondentes discutiram sobre o objetivo da nova lei no aspecto da harmonização das normas contábeis brasileiras às normas internacionais e o papel do CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis no processo de instrução e normatização das alterações instituídas pela lei. Porém é imprescindível destacar que estes não foram os objetivos do trabalho, recomendando-se para futuros estudos a abordagem destes dois aspectos levantados.

Recomenda-se para futuras pesquisas a ampliação do universo de pesquisa, envolvendo os profissionais registrados junto ao Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Santa Catarina. Para as futuras pesquisas dentro desta

mesma linha, recomenda-se também a substituição do questionário enviado pela aplicação

presencial ou entrevista, evitando possíveis falhas na avaliação do conhecimento.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei nº 11.941**, de 17 de maio de 2009. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm). Acesso em: 15 de junho de 2009.

\_\_\_\_\_, **Lei nº 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm). Acesso em: 02 de junho de 2008.

\_\_\_\_\_, **Lei nº 10.303**, de 31 de outubro de 2001. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LEIS\\_2001/L10303.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10303.htm). Acesso em: 02 de junho de 2008.

\_\_\_\_\_, **Lei nº 9.457**, de 05 de maio de 1997. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9457.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9457.htm). Acesso em 02 de junho de 2008.

\_\_\_\_\_, **Lei nº 9.249**, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm). Acesso em 02 de junho de 2008.

\_\_\_\_\_, **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404compilada.htm). Acesso em: 02 de junho de 2008.

\_\_\_\_\_, **Lei nº 7.730**, de 31 de janeiro de 1989. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L7730.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7730.htm). Acesso em: 02 de junho de 2008.

\_\_\_\_\_, **Lei nº 2.627**, de 26 de setembro de 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del2627.htm>. Acesso em: 02 de junho de 2008.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da Contabilidade**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: Aplicável às demais sociedades. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

REIS, A.; MARION, J. C.; IUDÍCIBUS, S. de. **Considerações sobre as mudanças nas demonstrações financeiras - Lei nº 11.638/2007**. Disponível em: <http://www.marion.pro.br/portal/modules/wfdownloads/visit.php?cid=2&lid=471>. Acesso em: 30/05/2008.

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

**Artigo recebido em:** 1 de dezembro de 2008

**Artigo aprovado para publicação em:** 25 de junho de 2009

## ENDEREÇO DOS AUTORES

**Ari Söthe**

[ari\\_sothe@yahoo.com.br](mailto:ari_sothe@yahoo.com.br)

Rua Santos Dumont, 477 - Centro

89899-000 Iporã do Oeste/SC

**Jacqueline Veneroso Alves da Cunha**

[jvacbr@yahoo.com.br](mailto:jvacbr@yahoo.com.br)

Av. Antonio Carlos, 6627 - sala 2041 - Pampulha

31270-901 Belo Horizonte/MG