

# **OS IMPACTOS DA LEI 11.638/07 PARA AS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – UMA ABORDAGEM DO CPC-PME**

**HUMBERTO SILVÉRIO FERREIRA**

Orientador: ProfªEsp. Márcia Teixeira da  
Silva Pinheiro.

## **RESUMO**

Com o advento da globalização, cogitava-se que a contabilidade deveria ser única em todos os países, visto que a mesma serve como uma linguagem universal das empresas, registrando todos os fatos financeiros incorridos durante um exercício social. Para tanto, a Lei 11638/07 veio trazer a harmonização das normas brasileiras para as internacionais, com o intuito de facilitar as transações comerciais e econômicas com outros países. Percebe-se que houve muitas mudanças geradas por essa lei e, inclusive muitas dessas mudanças envolvem a era digital. Obrigações fiscais e comerciais estão informatizadas para melhor acompanhamento do fisco e maior transparência. Por isso, a preocupação dos escritórios de contabilidade em treinar seus profissionais e adequar seus procedimentos para acompanharem as mudanças que a Lei 11638/07 trouxe na forma de pensar e fazer contabilidade, onde se utiliza a essência sobre a forma. Essa mutação da legislação e as obrigações acessórias e tecnológicas que acompanham todas essas mudanças, exigirão do profissional contábil uma constante necessidade de atualização, assim como dos órgãos que os regem.

**Palavras chave:** lei, empresas, contabilidade, federal.

## **1 INTRODUÇÃO**

A importância deste artigo encontra em sua essência a necessidade de uma contabilidade harmonizada, de acordo com as normas internacionais, estruturada de forma satisfatória para as micro e pequenas empresas, objetivando a informação clara e precisa aos

usuários externos, no que se refere às demonstrações contábeis e melhor alcance dos recursos econômicos e financeiros, dentro do processo de globalização.

As obrigações no sentido de enquadramento às normas internacionais de contabilidade, segundo o Conselho Federal de Contabilidade abrangem hoje no Brasil, apenas as empresas de capital aberto, mas a tendência é de que futuramente as Micros e Pequenas empresas também passem adotar as normas internacionais de Contabilidade.

Essa obrigatoriedade se deve à Lei 11.638/07, que altera e revoga dispositivos da Lei 6.404/76 e 6.385/76, referentes às Sociedades por Ações (SAs), e estende às sociedades de grande porte, disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. No entanto, muitas empresas que não tem a obrigatoriedade de seguir a publicação dos balanços a exemplo das Micros e Pequenas empresas seguem as S/As, pois sempre foram um referencial contábil no Brasil. A intenção é promover um estudo acerca das modificações introduzidas pela Lei 11.638/07, especificamente no que concerne o CPC PME, no sentido de apresentar um modelo de adequação das normas para as Micros e Pequenas empresas.

A Lei nº 10.406/2002, conhecida como Novo Código Civil Brasileiro, exige a escrituração contábil em seu artigo 1.179, definindo a obrigatoriedade de um sistema contábil para o empresário e a sociedade empresaria, tendo livros de escrituração uniformes, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

É oportuno e relevante esclarecer ao empresário, que a contabilidade de uma empresa é fundamental para fornecer informações internas e externas e também para atender aos órgãos oficiais, inclusive à fiscalização. Durante muito tempo os profissionais da contabilidade almejavam uma contabilidade uniformizada, pois até então muitos profissionais se limitava a escrituração e emissão de DARF. Essas mudanças introduzidas pela Lei nº 11.638/07 se relacionam às posturas e formas de pensar contabilidade, às formas de escriturar e às formas de se levantar as demonstrações (B. NAVAES, 2010).

Surgiu, então, a necessidade de um sistema que alcançasse a todos, pois com sistemas contábeis de alcance global, permite-se a comparação dos resultados financeiros de empresas nacionais e estrangeiras, facilitando aos usuários externos das demonstrações financeiras a avaliação do desempenho das empresas a nível mundial”.

Niyama *apud* Navaes (2010, p.14) afirma que:

“A harmonização é um processo que busca preservar as particularidades inerentes a cada país, mas que permita reconciliar os sistemas contábeis com

outros países demodo a melhorar a troca de informações a serem interpretadas e compreendidas”.

A idéia inicial de revisão da lei supra pela CVM, surgiu em um seminário promovido pela mesma com a participação de entidades públicas e privadas, visando corrigir impropriedades e erros do diploma acima, para adaptarem a lei às mudanças sociais e econômicas decorrentes do mercado de capitais, mediante implementação de normas contábeis e auditorias internacionalmente reconhecidas.

Com o resultado desta pesquisa, espera-se poder contribuir para uma maior percepção do que venha a ser uma contabilidade harmonizada, de acordo com as normas internacionais, estruturada de forma satisfatória para às micro e pequenas empresas, capazes de trazer novos olhares.

Essas mudanças refletem uma problemática: Quais as principais mudanças da Lei 11.638/07, no que se refere às micro e pequenas empresas e quais procedimentos devem ser adotadas pelos profissionais de contabilidade no sentido de promover à adequação a nova norma legal?

Esta pesquisa tem como objetivo geral a elaboração de um estudo acerca das modificações introduzidas pela Lei 11.638/07, especificamente no que concerne o CPC PME, no sentido de identificar seus benefícios e desafios de implantação.

Os objetivos específicos desta pesquisa culminaram primeiro pelo desenvolvimento de estudo para a compreensão da legislação. Depois passou-se a identificação das principais mudanças introduzidas pela Lei 11.638/07, de curto, médio e longo prazo, especificamente no que concerne o CPC PME. E por fim uma análise das principais vertentes das mudanças necessárias adequação das ME's e EPPs.

Por tratar-se de uma pesquisa eminentemente bibliográfica, foi utilizado o método dedutivo de estudo, e os dados para investigação foram coletados na legislação e doutrina, bem como da leitura de textos e artigos científicos ligados ao tema. Na análise foi utilizado o método exploratório onde foram observadas as principais mudanças da Lei 11.638/07 no que se refere às micro e pequenas empresas e quais procedimentos devem ser adotados pelos profissionais de contabilidade no sentido de promover à adequação à nova norma legal. No primeiro momento foi feita uma explanação, abordando aspectos históricos, documentais e sociais da matéria, ou seja, a busca pela compreensão da legislação concernente a Lei 11.638/07. No segundo momento redonda em apresentar as principais mudanças introduzidas pela Lei 11.638/07 de curto, médio e longo prazo especificamente no que concerne o CPC PME, abordando o reflexo dessas mudanças para as às ME's e EPPs.

## 2 DESENVOLVIMENTO

A lei 11638/07, foi promulgada em 28 de dezembro de 2007, entrando em vigor em primeiro de janeiro de 2008, que altera, e introduz novos dispositivos a lei das sociedades por ações (lei nº 6404/76), cujo principal objetivo é a alteração das regras contábeis. Esta Lei, conhecida como a nova lei das S.A.S., foi criada como resultado de uma necessidade do governo de ter mais segurança no ambiente do mercado de capitais, que estava se modernizando.

Neste sentido, a lei previa que toda empresa que negociasse ações na bolsa, precisasse passar pelo processo de auditoria realizado por auditores independentes.

Surgiu, então, a necessidade de um sistema que alcançasse a todos. Para Lisboa *apud* Navaes (2010) os sistemas contábeis harmonizados a nível mundial podem facilitar análises comparativas de resultados financeiros de empresas nacionais e estrangeiras, e assim ajudar os usuários externos das demonstrações financeiras a avaliar o desempenho das empresas a nível mundial.

### 2.1 – O QUE É O CPC PME.

O CPC (Comitê de Práticas Contábeis) foi criado no final de 2005 e é composto por seis entidades: Associação Brasileira de Empresas de Capital Aberto (ABRASCA), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC), Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI), Conselho Federal de Contabilidade, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e Bovespa. Demonstrando que o CPC se encontra em pleno trabalho, em 1º de novembro foi aprovado o primeiro pronunciamento técnico CPC 01 sobre a redução do valor recuperável dos ativos, que está alinhado às regras contábeis internacionais (IAS 36). Tal pronunciamento foi adotado pela CVM e o CFC.

O CPC tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos, orientações e interpretações sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Sua criação ocorreu em função da necessidade de centralizar a emissão de normas contábeis no Brasil, por meio de pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações

normas contábeis internacionais. Assim, com a adoção de um único conjunto de normas contábeis, reconhecido internacionalmente.

Os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações definem as exigências de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação relacionada a transações e outros eventos e condições que são importantes em demonstrações contábeis para fins gerais. Elas também podem definir as exigências para transações, eventos e condições que surgem principalmente em segmentos específicos. São baseadas no Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, que aborda os conceitos subjacentes à informação apresentada em demonstrações contábeis para fins gerais.

O objetivo do Pronunciamento Conceitual Básico é facilitar a formulação consistente e lógica dos CPCs. Ele também fornece uma base para o uso de julgamento na solução de problemas de contabilidade.

## 2.2 – PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

O CPC emitiu em separado este Pronunciamento Técnico PME para aplicação às demonstrações contábeis, com fins gerais de empresas de pequeno e médio porte (PMEs), conjunto esse composto por sociedades fechadas e sociedades que não sejam requeridas a fazer prestação pública de suas contas.

Este Pronunciamento é denominado: Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (PMEs). O termo empresas de pequeno e médio porte adotado neste Pronunciamento não incluía as companhias abertas, reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM; as sociedades de grande porte, como definido na Lei nº. 11.638/07; as sociedades reguladas pelo Banco Central do Brasil, pela Superintendência de Seguros Privados e outras sociedades cuja prática contábil é ditada pelo correspondente órgão regulador com poder legal para tanto. As PMEs muitas vezes produzem demonstrações contábeis apenas para o uso de proprietários administradores ou apenas para o uso de autoridades fiscais ou outras autoridades governamentais.

Para o SEBRAE, a definição de pequena empresa são aquelas empresas que possuem até 99 empregados, cujo faturamento anual seja de até R\$ 1.200.000,00, e empresa de médio porte tenha de 100 a 499 empregados. Já o BNDES define pequena empresa, sendo as que têm receita bruta anual de R\$ 1.200.000,00 e R\$ 10.500.000,00 e média empresa de R\$ 10.500.000,00 e R\$ 60.000.000,00. (CARVALHO 2011).

### 2.2.1 – Aplicabilidade deste pronunciamento para PMES

Uma definição clara por parte dos reguladores e autoridades que aprovarem a adoção deste Pronunciamento para a classe de empresas para a qual o Pronunciamento Técnico PME se destina. O Pronunciamento é essencial para que o CPC possa decidir sobre requisitos de contabilidade e divulgações apropriadas para aquela classe de empresas e as autoridades legislativas e regulatórias, preparadores, e empresas que emitem demonstrações contábeis e seus auditores estejam cientes do alcance da aplicabilidade do Pronunciamento para PMEs. Uma definição clara também é essencial para que empresas que não são de pequeno e médio porte, e, portanto não são elegíveis para usar o Pronunciamento para PMEs, não afirmem que estão em conformidade com ela.

O que se percebe diante desse cenário de constantes mudanças contábeis que estamos presenciando, é que as novas normas contábeis que vão à convergência com o padrão internacional, possuem um elevado grau de subjetividade e julgamento. A contabilidade tem seu foco voltando-se mais e mais para uma visão gerencial, nesse sentido o que se busca é uma melhor compreensão a partir de análises mais aprofundadas das demonstrações contábeis primando por comparativos de demonstrações de anos anteriores assim como também um comparativo com demonstrações de segmentos similares no mercado para auxílio das tomadas de decisões por parte dos administradores. As vantagens nas novas normas contábeis são grandes, contudo a de se observar que o excesso de subjetividade das normas pode tornar mais fácil mascarar e manipular um demonstrativo contábil.

### 2.2.3 – Características das informações contábeis.

As principais características das informações contábeis residem primeiro, na **COMPREENSIBILIDADE**, ou seja, as informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem ser apresentadas de modo a torná-la compreensível por usuários que têm conhecimento razoável de negócios e de atividades econômicas e de contabilidade.

A **RELEVÂNCIA** das informações fornecidas em demonstrações contábeis deve ser relevante para as necessidades de decisão dos usuários. A informação só é relevante quando é capaz de influenciar decisões econômicas de usuários, ajudando-os a avaliar acontecimentos passados, presentes e futuros ou confirmando, e corrigindo, suas avaliações passadas. Quanto à **MATERIALIDADE**, o que se define é que a informação é material - e, portanto tem relevância - se sua omissão ou erro puder influenciar às decisões econômicas de

usuários, tomadas com base nas demonstrações contábeis. A materialidade depende do tamanho do item ou imprecisão julgada nas circunstâncias de sua omissão ou erro. Outra qualidade da informação é a CONFIABILIDADE, ou seja, a informação fornecida nas demonstrações contábeis deve ser confiável. A informação é confiável quando está livre de desvio substancial, e representa aquilo que tem a pretensão de representar ou seria razoável de se esperar que representasse.

A PRIMAZIA DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA conceitua que as transações e outros eventos e condições devem ser contabilizados e apresentados de acordo com sua essência e não meramente sob sua forma legal. Isso aumenta a confiabilidade das demonstrações contábeis. A prudência é a adoção de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas exigidas de acordo com as condições de incerteza, no sentido de que ativos ou receitas não sejam superestimados e passivos ou despesas não sejam subestimados.

A INTEGRALIDADE conceitua que para ser confiável, a informação constante das demonstrações contábeis deve ser completa, dentro dos limites da materialidade e custo. A COMPARABILIDADE é à medida que permite que os usuários devam ser capazes de comparar as demonstrações contábeis da entidade ao longo do tempo, a fim de identificar tendências em sua posição patrimonial e financeira e no seu desempenho. A TEMPESTIVIDADE envolve oferecer a informação dentro do tempo de execução da decisão. Se houver atraso injustificado na divulgação da informação, ela pode perder a relevância.

Para o Deloitte (2011) embora o CPC PME seja um grande avanço e facilitador da adoção das normas internacionais pelas PMEs brasileiras, o pequeno e médio empresário deve considerar sempre a adoção do conjunto completo de normas do CPC, quando seus planos de curtos e médios prazos indicarem desenquadramento como PME, bem como existir a possibilidade de abertura de capital.

Carvalho, (2011) resume que no que tange o CPC PME, pode-se definir que este tem chegado para alterar e demonstrar a contabilidade de maneira mais coesa, mais real. O processo de convergência no Brasil tem sido de maneira rápida e satisfatória. Para ele, os benefícios gerados pelo CPC-PME, não serão apenas para as empresas que estão regidas por este, de uma contabilidade clara, objetiva e principalmente, informativa, mas também à classe contábil e os usuários externos, pois a partir deste momento os contadores não mais serão apenas seguidores de regras, eles têm poderes de auferir e ajustar valor.

### 2.3 – AS PRINCIPAIS MUDANÇAS DA LEI 11638/07.

O entendimento do complexo sistema legal no que tange as relações fiscais entre órgãos fiscalizadores governamentais e a sociedade empresarial em geral, sempre foi matéria de constantes divergências e de um vácuo consenso. Sempre que surge alguma mudança no escopo legal isso implica em mudanças estruturais e de critério determinadas pelas leis e normas, afetando diretamente o entendimento contábil sobre o domínio das normas fiscais, nesse ínterim; o contabilista responsável deve ter em mente que, não basta conhecer e estudar normas tributárias e fiscais para diminuição da carga tributária, mais traçar todo um processo que permita oferecer soluções e informações sobre o patrimônio, fluxo de caixa e possíveis desencaixes financeiros, determinando mudanças nas ações gerenciais, das quais modificam o patrimônio, dentre outras. Essas ações têm impactos profundos na profissão do contabilista fazendo que estes passem a ser de fato um gestor gerencial ou ainda um consultor efetivamente, o que sem dúvida é um enorme passo à categoria.

Para Oliveira (2009):

Os impactos oferecidos pela Lei 11638/09 e 11941/09 são amplos não estão apenas na esfera do critério de contabilização e outros como já citados neste artigo. Em nosso entendimento a amplitude chega-se até ao SPED Contábil uma vez que a IN RFB 787/07 determina que as empresas de Lucro Real, observadas as regras da norma, são obrigadas a entregarem o SPED até 30 de junho do exercício seguinte. Assim, aos que optaram ao RTT no ano calendário 2008-2009, optantes do Lucro Real, entende-se que aos que entregaram o ECD – Escrituração Contábil Digital – em 30 de Junho de 2009, tais informações entregues ao fisco esteja com base nas normas contábeis em vigência, observadas as notas explicativas detalhando a adoção da Lei 11638/07 e 11941/09.

O Regime Tributário de Transição não é uma forma de diminuição de tributos e nem tampouco uma nova contabilidade tributária, apenas é uma forma encontrada pelo fisco de não haver divergências contábeis e fiscais.

Oliveira (2009) defende que:

Nesse contexto, as pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real, que optaram ao RTT no ano calendário de 2008-2009 ou ainda no ato obrigatório em 2010, com base na IN RFB 941/09, são obrigadas a escriturar o Controle Fiscal Contábil de Transição denominado “FCONT”. Esse por sua vez, é um aplicativo (software) que será disponibilizado no portal da Receita Federal do Brasil a partir de 15/10/2009 e deverá ser entregue ao ente até 30/11/2009 (apenas às pessoas jurídicas do Lucro Real que optaram ao RTT). O FCONT é uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária, ou seja, é uma conversão da contabilidade “societária” para a contabilidade “fiscal”. As empresas optantes ao Lucro Presumido que porventura optaram ao RTT ou ainda, obrigadas em 2010 a informar o RTT, até o presente, a norma não ofereceu nenhuma informação para a entrega de nova



obrigação, como ocorre com as empresas do Lucro Real. única informação que a IN RFB 949/09 afirma é que, as pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido, deverão guardar a memória de cálculo; com base nessa determinação, nossa sugestão é que, a pessoa jurídica nessa forma de tributação, guarde em planilha eletrônica as regras e cálculos de convergência.

As principais mudanças estão na substituição da obrigatoriedade da demonstração das origens e aplicações de recursos (DOAR), pela Demonstração do Fluxo de Caixa (art. 176, IV), criação de dois novos grupos de contas (conforme o art. 178), uma no ativo permanente, a conta de bens intangíveis, e outra no patrimônio líquido a conta de ajustes de avaliação patrimonial.

.As sociedades anônimas de capital fechado deverão publicar as demonstrações de fluxo de caixa, e se for sociedade anônima de capital aberto publicação da demonstração do valor adicionado. De acordo com a NBCT, a demonstração do valor adicionado e a demonstração contábil destina-se a evidenciar, de forma concisa, os dados e as informações do valor da riqueza gerada em determinado período e sua distribuição.

### **3 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Com o resultado deste artigo, espera-se poder contribuir para uma maior percepção do que venha a ser uma contabilidade harmonizada de acordo com as normas internacionais, estruturada de forma satisfatória para às micro e pequenas empresas, capazes de trazer novos olhares no que se refere às demonstrações contábeis e melhor alcance dos recursos econômicos e financeiros dentro do processo de globalização.

A Contabilidade, sendo uma ciência social aplicada, culmina por sofrer grandes influências dos aspectos culturais, históricos, políticos e econômicos do ambiente em que atua, influenciando nas práticas contábeis de cada país.

O que se defende em suma é aquilo que acredita e discorre Nayama,(2008) afirmando que a Contabilidade, sendo considerada como a linguagem dos negócios e diante dos mercados globalizados, é utilizada como ferramenta no processo de tomada de decisões em nível internacional. Contudo essa linguagem é divergente entre os países, uma vez que cada um deles possui práticas contábeis próprias e diferentes entre si. A realidade estrutural que se apresenta é que a contabilidade está diante de um cenário de novos e enormes desafios causados pelas constantes mudanças econômicas e legais no âmbito mundial onde a economia é globalizada, o desenvolvimento do mercado de capitais internacional e o aumento dos investimentos estrangeiros, geram a necessidade de utilização de normas e procedimentos que

contribuam para reduzir as diferenças das informações contábeis entre os países conceituam (NETO; DIAS; PINHEIRO, 2009).

O que se pretendeu de fato nessa pesquisa foi enfatizar as mudanças provocadas pela lei 11638/07, fazendo uma distinção das obrigações contábeis e fiscais introduzidas pelo novo entendimento atual, que busca uma padronização a nível global desse entendimento. Essa distinção também se apresenta no sentido de visualizar o que de fato se refere àsPMEs ou não e qual o alcance da lei 11638/07 para as PMEs. O pronunciamento do CPC PMEs incorporado nessa pesquisa caminha parelha ao assunto das alterações ocorridas por influencia da produção da lei 11638/07. È que no sentido geral do processo de internacionalização das normas contábeis, objetivando a leitura uniforme das praticas contábeis numa visão global, o pronunciamento alcance os organismos empresariais que não são abrangidos pela referida e que suma não poderiam ficar alheias a essas perspectivas globais.

Esse novo cenário importa desafios de magnitudes elevadas para toda a classe contábil, podendo ser possível dizer que é quase necessário uma reformulação dos conceitos de aprendizados até então vivenciados, mas, contudo podemos concluir dizendo que esse cenário é também um cenário de oportunidades para aqueles que buscarem uma adequação estrutural à convergência das normas contábeis.

#### **4 BIBLIOGRAFIA**

CARVALHOJ. F. de A.,**CPC-PME – A Reação dos Escritórios Contábeis após o Pronunciamento Conceitual Aplicado as Micro e Pequenas Empresas**, Fortaleza Junho – 2011.

CÉSPEDES, L.;CURIA, L.R.:NIVOLETTI, J.**VadeMecum/ obra coletiva de autoria da editora Saraiva**.13. Ed. Atual. Eampl. – São Paulo: Saraiva 2012.

CPC PMER1. Disponível em <http://www.cpc.org.br>. Acesso em 14 de abr. 2012.

DELOITTE Touche Tohmatsu, **IFRS para PME ao seu alcance**, disponível em:[www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) , com acesso em 28 out. 2012.

**IFRS Hoje - KPMG | BR**. Disponível em <http://www.kpmg.com.br> acesso em: 14 de abr. 2012.

NAVAES, B. M. B. P. de L.. **A Harmonização das Normas Contábeis pela Aderência à Lei 11638/07 e a MP 449/08 em empresas multinacionais e empresas do setor público: um estudo de múltiplos casos**– Rio de Janeiro: UFRJ/COPPE, 2010.

NETO, João Estevão Barbosa; DIAS, Warley de Oliveira; PINHEIRO, Laura Edith Taboada. **Impacto da Convergência para as IFRS na Análise Financeira: um estudo em empresas brasileiras de capital aberto**. Contabilidade Vista & Revista, Belo Horizonte, v. 20, n. 4,09.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade Internacional**. 1. Ed. 4; reimpressão. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA A. S., **Os impactos da lei 11638/07**. Disponível em: <http://www.blogcontabil.com.br> acesso em: 28/10/2012.

SÁ, André Luiz Tinoco de. **A importância das novas regras contábeis nas micro e pequenas empresas**. Maio 2010. Disponível em: <http://www.classecontabil.com.br> acesso em: 27 de out. 2012.

SIRTORI, Andréa, **mudanças apresentadas na lei 11638/07**, disponível em blog: <http://andreasirtori.blogspot.com/> acesso em 28/10/2012.