

**REVISTA MINEIRA DE CONTABILIDADE**

Periodicidade quadrimestral

Volume 19, n.º 3, Setembro/Octubre/Novembro/Dezembro de 2018

ISSN 2446-9114

**CRCMG**

Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais

Rua Cláudio Manoel, 639 – Savassi – Cep 30140-100

BH/MG – Tel: (31) 3269-8400 – E-mail: [rcmg@crcmg.org.br](mailto:rcmg@crcmg.org.br)

Edição: Fernanda Oliveira – MG 06296 JP

Redação: Déborah Arduini – MG 15468 JP

Assistente Editorial: Suélen Teixeira de Paula

Revisão de Língua Inglesa: Sabrina Silva

Diagramação: Phábrica de Produções

Capa: Samuel Mangia – Prefeitura Municipal de Caxambu

E-mail: [revista@crcmg.org.br](mailto:revista@crcmg.org.br)

Os conceitos emitidos em artigos assinados são de inteira responsabilidade de seus autores. As matérias desta revista podem ser reproduzidas, desde que citada a fonte.

**CORPO DIRETIVO****Presidente do CRCMG**

Rosa Maria Abreu Barros, Brasil

**Comitê de Política Editorial**

Prof.ª. Dra. Virginia Granate Costa Sousa, ISCA/UA, Portugal; Prof. Dr. Alexandre Bossi Queiroz, Brasil; Prof. Dr. Ilirio José Rech, Universidade Federal de Goiás (UFG), Brasil; Prof. Dr. José Elias Feres de Almeida, Universidade Federal do Espírito Santo (UFES), Brasil; Prof. Dr. Joseilton Alves Diniz, Universidade Federal da Paraíba (UFPB), Brasil; Prof. Dr. Manoel Raimundo Santana Farias, Universidade Federal do Pará (UFPA), Brasil; Prof.ª. Dra. Kelly Cristina Múcio Marques, Universidade Estadual de Maringá (UEM), Brasil; Prof.ª. Dra. Sheizi Calheira Freitas, Universidade Federal da Bahia (UFBA), Brasil

**Editora**

Prof.ª. Dra. Edvalda Araújo Leal, Universidade Federal de Uberlândia (UFU), Brasil

**Editores Adjuntos**

Prof. Dr. Gilberto José Miranda, Universidade Federal de Uberlândia (UFU), Brasil; Prof.ª. Dra. Rosemeire Pimentel Gonzaga, UFES - Universidade Federal do Espírito Santo, Brasil; Prof.ª. Dra. Nábia de Araújo Santos, Departamento de Administração e Contabilidade Universidade Federal de Viçosa (UFV), Brasil; Prof. Msc. Oscar Lopes da Silva, Centro Universitário Metodista Izabela Hendrix (CEUNIH), Brasil; Prof.ª. Dr.ª. Bruna Camargos Avelino, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)

**Corpo Editorial Científico**

Prof.ª. Dra. Márcia Athayde, Universidade Federal do Pará (UFPA), Brasil; Prof.ª. Dra. Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Universidade Federal do Paraná (UFPR), Brasil; Prof.ª. Dra. Patrícia De Souza Costa, Universidade Federal de Uberlândia, Faculdade de Ciências Contábeis, Brasil; Prof. Msc. Renato Ferreira Leitão Azevedo, Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIIPECAFI) Brasil & University of Illinois at Urbana-Champaign – UIUC, EUA; Prof. Dr. Romualdo Douglas Colauto, Universidade Federal do Paraná (UFPR), Brasil; Prof. Dr. Valcimir Nossa, FUCAPE Business School, Brasil; Prof.ª. Dra. Vilma Geni Slomski, FECAP - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, Brasil; Prof.ª. Dra. Xiomara Esther Vásquez Carrazana, Universidade de Gramma, UDG, Cuba, Cuba

**Avaliadores Ad Hoc**

Prof. Dr. Alan Diógenes Góis; Prof. Dr. Alcindo Cipriano Argolo Mendes; Prof. Dr. André Luis Milagres Fernandes; Prof. Dr. Anísio Candido Pereira; Prof. Dr. Antonio Lopo Martinez; Prof. Dr. Benjamin Cristóbal Mardine Acuña; Prof. Dr. Beno Nicolau Bieger; Prof. Dr. Carlos Alberto Kuhl; Prof. Dr. Carlos Costa; Prof. Dr. César Augusto Tiburcio Silva; Prof. Dr. Claudio de Souza Miranda; Prof. Dr. Claudio Marcelo Edwards Barros; Prof. Dr. Daniel Magalhães Mucci; Prof. Dr. Diego Rodrigues Boente; Prof. Dr. Edmilson Patrocínio De Sousa; Prof. Dr. Eduardo José Zanoteli; Prof. Dr. Eduardo Mendes Nascimento; Prof. Dr. Emanuel Marcos Lima; Prof. Dr. Eric Barreto de Oliveira; Prof. Dr. Ewerton Alex Avelar; Prof. Dr. Fábio Yoshio Sugui Motoki; Prof. Dr. Fernando Gentil de Souza; Prof. Dr. Gabriel Moreira Campos; Prof. Dr. Geraldo Alemardo Leite Filho; Prof. Dr. Gilênio Borges Fernandes; Prof. Dr. Ilirio José Rech; Prof. Dr. Ivan Canan; Prof. Dr. Janilson Antonio da Silva Zarf; Prof. Dr. Janser Moura Pereira; Prof. Dr. João Estevão Barbosa Neto; Prof. Dr. Jorge Eduardo Scarpin; Prof. Dr. José Hilton Santos Aguiar; Prof. Dr. José Marcos da Silva; Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas; Prof. Dr. Jose Roberto Souza Francisco; Prof. Dr. Joseilton Silveira da Eocha; Prof. Dr. Josué Pires Braga; Prof. Dr. Juliano Almeida de Faria; Prof. Dr. Kleber Araújo; Prof. Dr. Kleber Domingos de Araújo; Prof. Dr. Leonardo Ensslin; Prof. Dr. Lucimar Antônio Cabral de Avila; Prof. Dr. Luiz Antonio Abrantes; Prof. Dr. Luiz Panhoca; Prof. Dr. Mamadou Dieng; Prof. Dr. Manoel Raimundo Santana Farias; Prof. Dr. Marcelo Marchine Ferreira; Prof. Dr. Marcelo Moll Brandão; Prof. Dr. Marcelo Tavares; Prof. Dr. Márcio Luiz Borinelli; Prof. Dr. Mateus Clóvis de Souza Costa; Prof. Dr. Nilton Cezar Carraro; Prof. Dr. Odilanei Moraes dos Santos; Prof. Dr. Otávio Gomes Cabello; Prof. Dr. Paulo Cesar de Melo Mendes; Prof. Dr. Rafael Confetti Gatsios; Prof. Dr. Raimundo Nonato Lima Filho; Prof. Dr. Ricardo Rocha de Azevedo; Prof. Dr. Roberto Bomgiovanni Cazzari; Prof. Dr. Robson Zuccolotto; Prof. Dr. Rodrigo Fernandes Malaquias; Prof. Dr. Sandro César Bortoluzzi; Prof. Dr. Sandro Vieira Soares; Prof. Dr. Sérgio Lemos Duarte; Prof. Dr. Sílvio Parodi Oliveira Camilo; Prof. Dr. Talles Viana Brugn; Prof. Dr. Thiago Alberto dos Reis Prado; Prof. Dr. Thiago De Melo Teixeira da Costa; Prof. Dr. Wagner Antônio Marques; Prof. Dr. Wagner de Paulo Santiago; Prof. Dr. Walmer Faroni; Prof.ª. Dra. Ana Lucia Carvalho Santos; Prof. Msc. Alex Augusto Timm Rathke; Prof. Msc. Anderson de Oliveira Reis; Prof. Msc. Antônio Augusto Brion Cardoso; Prof. Msc. Antônio Paulo Machado Gomes; Prof. Msc. Antônio Paulo Machado Gomes; Prof. Msc. Cassius Klay Silva Santos; Prof. Msc. Cicero Jose Oliveira Guerra; Prof. Msc. Ciro Gustavo Bragança; Prof. Msc. Cláudio Moreira Santana; Prof. Msc. Clayton Robson Moreira da Silva; Prof. Msc. Cristiano Moreira Silva; Prof. Msc. Daniel José Cardoso da Silva; Prof. Msc. Danilo Lacerda Borges; Prof. Msc. Davy Antonio da Silva; Prof. Msc. Dilson Cerqueira da Silva; Prof. Msc. Douglas Tadeu de Oliveira Ribeiro; Prof. Msc. Edilei Rodrigues de Lames; Prof. Msc. Eduardo Bona Safe de Matos; Prof. Msc. Elizio Marcos dos Reis; Prof. Msc. Fernando Ferreira Dias Filho; Prof. Msc. Flávio José de Melo; Prof. Msc. Hudson Soares Moreira; Prof. Msc. Hugo Dias Amaro; Prof. Msc. Jardson Edson Guedes da Silva Almeida; Prof. Msc. João Paulo Resende de Lima; Prof. Msc. Joeldson Ferreira Guedes; Prof. Msc. Leilson Barbosa Silva; Prof. Msc. Lucas Carrilho do Couto; Prof. Msc. Lucy Fatima Assis Freitas; Prof. Msc. Luis Carlos Barbosa dos Santos; Prof. Msc. Marúcio Cândido; Prof. Msc. Mauro Machado Costa; Prof. Msc. Neirilaíne Silva de Almeida; Prof. Msc. Nevison Amorim Pereira; Prof. Msc. Octávio Valente Campos; Prof. Msc. Oria Batista Freitas; Prof. Msc. Paulo Henrique Leal; Prof. Msc. Paulo Victor Gomes Novaes; Prof. Msc. Rafael Borges Ribeiro; Prof. Msc. Reiner Alves Botinha; Prof. Msc. Renan Barabanov de Assis; Prof. Msc. Renato Ferreira Leitão Azevedo; Prof. Msc. Roberto Miranda Masculino Fully; Prof. Msc. Roberto Silva da Penha; Prof. Msc. Robson Queiroz Pereira; Prof. Msc. Ronaldo José Régio de Araújo; Prof. Msc. Rudah Giasson Lucas; Prof. Msc. Samuel de Oliveira Durso; Prof. Msc. Samuel de Paiva Naves Mamede; Prof. Msc. Sandra Mara Iesbly Valmorbidia; Prof. Msc. Sidney Pires Martins; Prof. Msc. Terence Machado Boia; Prof. Msc. Thalysion Renan Bitencourt Machado; Prof. Msc. Thiago Bruno de Jesus Silva; Prof. Msc. Vagner Alves Arantes; Prof. Msc. Victor Hugo Pereira; Prof. Msc. Vitor Hideo Nasu; Prof. Msc. William

Martins de Gouveia; Prof. Msc. Wilson Tarantin Júnior; Prof. Msc. Yuri Gomes Paiva Azevedo; Prof.ª. Dra. Aline Barbosa Miranda; Prof.ª. Dra. Ana Paula Capuano da Cruz; Prof.ª. Dra. Bianca Quirantes Checon; Prof.ª. Dra. Claudia Ferreira da Cruz; Prof.ª. Dra. Diane Rossi Maximiano Reina; Prof.ª. Dra. Edvalda Araújo Leal; Prof.ª. Dra. Elisabeth de Oliveira Vendramin; Prof.ª. Dra. Erika Monteiro de Souza e Savi; Prof.ª. Dra. Iracema Neves Aragão; Prof.ª. Dra. Janylce Rezende Gama; Prof.ª. Dra. Joyce Mariella Medeiros Cavalcanti; Prof.ª. Dra. Juliana Gonçalves de Araújo; Prof.ª. Dra. Juliana Ventura Amaral; Prof.ª. Dra. Kelly Cristina Múcio Marques; Prof.ª. Dra. Lara Cristina F de A. Fehr; Prof.ª. Dra. Lidiane Nazaré da Silva Dias; Prof.ª. Dra. Lilian Perobon Mazzer; Prof.ª. Dra. Lísia de Melo Queiroz; Prof.ª. Dra. Lucineia Chiarelli; Prof.ª. Dra. Márcia Athayde; Prof.ª. Dra. Márcia Bianchi; Prof.ª. Dra. Maria Elisabeth M. C. Andrade; Prof.ª. Dra. Marília Nascimento; Prof.ª. Dra. Marlene Welter; Prof.ª. Dra. Marli Auxiliadora Silva; Prof.ª. Dra. Mayla Cristina Costa; Prof.ª. Dra. Nilceia Cristina dos Santos; Prof.ª. Dra. Patrícia de Souza Costa; Prof.ª. Dra. Patrícia Romualdo de Almeida; Prof.ª. Dra. Patrícia Villa Costa Vaz; Prof.ª. Dra. Raissa Silveira de Farias; Prof.ª. Dra. Renata Turola Takamatsu; Prof.ª. Dra. Roberta Carvalho Alencar; Prof.ª. Dra. Romina Batista de Lucena Souza; Prof.ª. Dra. Sandra Melo dos Reis; Prof.ª. Dra. Sayuri Unoki de Azevedo; Prof.ª. Dra. Sheizi Calheira Freitas; Prof.ª. Dra. Simone Silva da Cunha Vieira; Prof.ª. Dra. Stella Maris Lima Altoé; Prof.ª. Dra. Teresa Cristina Janes Carneiro; Prof.ª. Dra. Thayse Machado Guimarães; Prof.ª. Msc. Carla Beatriz Marques Rocha e Mucci; Prof.ª. Msc. Carolina Venturini Marcelino; Prof.ª. Msc. Cláudio Luiz de Freitas; Prof.ª. Msc. Daiana Braguetto Martins; Prof.ª. Msc. Daniela Araújo dos Anjos; Prof.ª. Msc. Diana Lúcia de Almeida; Prof.ª. Msc. Diane Rossi Maximiano Reina; Prof.ª. Msc. Divane Dias dos Santos Nascimento; Prof.ª. Msc. Edicreia dos Andrade dos Santos; Prof.ª. Msc. Elise Soerger Zaro; Prof.ª. Msc. Elizangela Lourdes de Castro; Prof.ª. Msc. Elhbian de Moraes Sanchez; Prof.ª. Msc. Fabríca Souza Teixeira; Prof.ª. Msc. Fernanda da Silva Momo; Prof.ª. Msc. Fláudia Emine Alves de Souza; Prof.ª. Msc. Josilene da Silva Barbosa; Prof.ª. Msc. Juliana Ramos Trindade Rosa; Prof.ª. Msc. Larissa Couto Campos; Prof.ª. Msc. Leticia Medeiros da Silva; Prof.ª. Msc. Liege Carmo; Prof.ª. Msc. Lis Daiana Bessa Taveira; Prof.ª. Msc. Marcielle Anzilago; Prof.ª. Msc. Maria Audenora Rufino; Prof.ª. Msc. Maria Mariete Aragão Melo Pereira; Prof.ª. Msc. Marise Santana de Rezende; Prof.ª. Msc. Mônica Aparecida Ferreira; Prof.ª. Msc. Monique da Silva Santana; Prof.ª. Msc. Nadielli Maria dos Santos Galvão; Prof.ª. Msc. Natália Mendes de Lima; Prof.ª. Msc. Nyalle Matos Matos; Prof.ª. Msc. Raquel Wille Sarquis; Prof.ª. Msc. Renata Luciana dos Reis Magalhães; Prof.ª. Msc. Renata Mendes de Oliveira; Prof.ª. Msc. Renata Nogueira Braga; Prof.ª. Msc. Risolene Alves de Macena Araújo; Prof.ª. Msc. Roberta Maia Said; Prof.ª. Msc. Silvana Arantes; Prof.ª. Msc. Simone Luiza Florio; Prof.ª. Msc. Tamires Sousa Araújo; Prof.ª. Msc. Tassiani Aparecida dos Santos de Oliveira; Prof.ª. Msc. Vanessa Ramos da Silva; Prof.ª. Msc. Verônica de Fátima Santana; Prof.ª. Msc. Veronica Silva Ricardo; Prof.ª. Msc. Vivian Duarte Couto Fernandes; Prof.ª. Msc. Victor Godeiro de Medeiros Lima

**CONSELHO DIRETOR 2018/2019****Presidente**

Rosa Maria Abreu Barros

**Vice-Presidente de****Administração e Planejamento**

Sandra Maria de Carvalho Campos

**Vice-Presidente de Ética e Disciplina**

Suely Maria Marques de Oliveira

**Vice-Presidente de Fiscalização**

Jens Erik Hansen

**Vice-Presidente de Registro**

Romualdo Eustáquio Cardoso

**Vice-Presidente de Controle Interno**

Milton Mendes Botelho

**Vice-Presidente de****Desenvolvimento Profissional**

Jacqueline Aparecida Batista de Andrade

**Vice-Presidente de****Relacionamento Institucional**

Oscar Lopes da Silva

**Conselheiros Efetivos**

Adelaide Maria da Cruz; Adriana da Conceição Timóteo; Berenice Pereira Sucupira; Cristiano Francisco Fonseca Neves; Cristina Lisboa Vaz de Mello; Diógenes de Sousa Ferreira; Domingos Sávio Alves da Cunha; Edivaldo Duarte de Freitas; Emar Pereira dos Santos; Eduardo Lara e Silva; Edvar Dias Campos; Geraldo Bonfim e Silva; Jacqueline Aparecida Batista de Andrade; Jairo Marques Lopes Bahia; Janilton Marcel de Paiva; Jens Erik Hansen; Lucila Carmélia de Andrade; Luiz Carlos Alves; Manoel Rodrigues Neto; Marcos de Sá Goulart; Maria da Conceição Barros de Rezende Ladeira; Mário Lúcio Gonçalves de Moura; Marlúcio Cândido; Mauro Sérgio de Melo; Milton Mendes Botelho; Oscar Lopes da Silva; Patrícia Antonacci Neves; Paulo Cezar Consentino dos Santos; Rachel Costa Mendonça; Romeci Rodrigues dos Santos; Romualdo Eustáquio Cardoso; Ronaldo Maciel Dutra; Rosa Maria Abreu Barros; Sandra Maria de Carvalho Campos; Suely Maria Marques de Oliveira; Valmir Rodrigues da Silva

**Conselheiros Suplentes**

Adriana Maria Rocha; Alexandre Queiroz de Oliveira; Amaro da Silva Júnior; Aretuza de Pinho Tavares; Benedito Torres; Bianor da Silva Cunha; Braz Rozado Costa; Carlos Wagner Alves de Lima; Cesar Augusto de Barros; Clênio Alves Costa; Denise de Oliveira Santos; Edmarcos Braga dos Santos; Evani Lúcio de Melo; Fabiana de Oliveira Andrade; Filemon Augusto Assunção de Oliveira; Gideão José Pinto Oliveira; Heleno Souza de Aquino; Hélio Ricardo Teixeira de Moura; Joseane Costa Mayrink de Lima; Kéren Happuch Mirante Ferreira; Leonardo Firmiano dos Santos; Marco Antônio Amaral Pires; Marina Lis Abreu Barros; Nelson Canedo de Magalhães; Patrícia Regina Teles; Raquel Angelo Araújo; Renata Wanderley Pereira; Renato Santos Septimio; Rodrigo Antônio Chaves da Silva; Sebastião Wagner Valim; Sidney Pires Martins; Silvana Maria Figueiredo Santos

Revista Mineira de Contabilidade. Ano 1, n. 1, 3º Trimestre, 2000.  
Belo Horizonte: Conselho Regional de Contabilidade de MG.  
Trimestral  
ISSN 1806-5988

2 – Contabilidade – Periódico

CDU657 (051)

Esta revista oferece acesso livre imediato ao seu conteúdo, pela internet no sistema SEER, disponibilizando gratuitamente o conhecimento científico ao público com vistas à sua democratização. A RMC está utilizando o Sistema Eletrônico de Editoração de Revistas (SEER) como meio de gerenciamento do periódico. O Sistema Eletrônico de Editoração (SEER) foi traduzido e adaptado do Open Journal Systems (OJS) pelo Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia (IBICT). Esse software livre, desenvolvido pela Universidade British Columbia do Canadá, tem como objetivo dar assistência à edição de periódicos científicos em cada uma das etapas do processo, desde a submissão e avaliação dos consultores até a publicação online e sua indexação. Disponível em: <http://revista.crcmg.org.br/>

© Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais – 2015



**CRCMG**  
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE  
DE MINAS GERAIS