

"A FEA e a USP respeitam os direitos autorais deste trabalho. Nós acreditamos que a melhor proteção contra o uso ilegítimo deste texto é a publicação online. Além de preservar o conteúdo motiva-nos oferecer à sociedade o conhecimento produzido no âmbito da universidade pública e dar publicidade ao esforço do pesquisador. Entretanto, caso não seja do interesse do autor manter o documento online, pedimos compreensão em relação à iniciativa e o contato pelo e-mail bibfea@usp.br para que possamos tomar as providências cabíveis (remoção da tese ou dissertação da BDTD)."

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA

CONTABILIDADE DE CLUBES BRASILEIROS DE FUTEBOL
PROFISSIONAL - ALGUNS ASPECTOS RELEVANTES

Edison Ryu Ishikura

Orientador: Prof. Dr. Edson Luiz Riccio

São Paulo

2005

Prof. Dr. Adolpho Jose Melfi
Reitor da Universidade de São Paulo

Profa. Dra. Maria Tereza Leme Fleury
Diretora da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Fábio Frezatti
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

T657
I 79c

iii



Powered by RfidProStar - www.tcgprocess.com.br

EDISON RYU ISHIKURA

DEDALUS - Acervo - FEA



20600028857

**CONTABILIDADE DE CLUBES BRASILEIROS DE FUTEBOL
PROFISSIONAL – ALGUNS ASPECTOS RELEVANTES**

Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como pré-requisito parcial para a obtenção do Título de Doutor em Controladoria e Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Edson Luiz Riccio

USP - FEA - SBD
DATA DA DEFESA <u>19 / 12 / 05</u>

São Paulo

2005

88400

88400

Tese defendida e aprovada, em 19.12.2005, no
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis,
pela seguinte comissão julgadora:

Prof. Dr. Edson Luiz Riccio

Prof. Dr. Luiz Nelson Guedes de Carvalho

Prof. Dr. Iran Siqueira Lima

Profª Drª Elionor Farah Jreige Weffort

Prof. Dr. Natan Szuster

A ficha foi alterada pelo autor.
Sandra M. La Farina
SANDRA M. LA FARINA
Bibliotecária - Chefe
Seção de Processamento Técnico

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Ishikura, Edison Ryu

Contabilidade de clubes brasileiros de futebol profissional: alguns
aspectos relevantes / Edison Ryu Ishikura. -- São Paulo, 2005.
197 p.

Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2005

Bibliografia.

I. Contabilidade 2. Futebol 3. Contabilidade societária I. Universidade
de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

II. Título.

CDD – 657

Aos Professores Doutores Edson Luiz Riccio e Luiz Nelson Guedes de Carvalho, pelas suas inestimáveis contribuições, sugestões, idéias, orientação, material e dedicação na transposição que surgiu ao longo do caminho, até a finalização deste trabalho.

Aos professores; doutor Natan Szuter, doutora Elionor Farah Jreige Weffort, Edison Castilho, doutora Marina Mitiyo Yamamoto, doutora Nena Gerusa Cei, doutor Antônio Robles Júnior, Ernesto Rubens Gelbcke e Flávia Bastos pelo apoio e sugestões e materiais.

Aos grandes amigos e colaboradores Antônio de Oliveira Rego, Conselheiro Deliberativo do São Paulo Futebol Clube, e Ricardo Hirata Ikeda, incentivadores nos momentos mais difíceis dessa pesquisa.

Aos amigos e colaboradores vinculados aos clubes de futebol, por viabilizarem valiosas informações, em especial ao contador Alex Rodrigues Brito; ao doutor Diógenes Mello Pimentel Neto; ao Doutor Sérgio Dante Grassini; a Lúcio Blanco; e ao ex-vice-presidente de finanças Carlos Roberto de Melo, do Sport Club Corinthians Paulista; a Dagoberto Ferreira dos Santos, diretor executivo do Santos Futebol Clube e presidente da Comissão de Estudos Contábeis do Clube dos Treze; aos contadores Silvio Augusto e Edward Roy Rodrigues Terrell; ao doutor Piracy Oliveira; e ao diretor Vitor Antônio Cestari, da Sociedade Esportiva Palmeiras; ao ex-contador Chafic Rayes do São Paulo Futebol Clube; à contadora Gleice Cássia Barbosa do Cruzeiro Esporte Clube; ao contador José Innocêncio Oliveira; ao contador Arnaldo Siaci Augusto; ao contador Sérgio Pimenta; ao diretor João Hercílio B. de Paula Eduardo e ao presidente Marcelo Potugal Gouveia do São Paulo Futebol Clube; ao presidente Fábio Koff do Clube dos Treze; ao contador Onivaldo Soares, do São Caetano Futebol Limitada; ao Rogério Lagrange Caboclo e Gilnei Botrel da Costa Júnior, da Federação Paulista de Futebol, ao contador Fernando D'Amaro, do Juventus, ao advogado Carlos Eduardo Ambiel, da Felsberg e Associados; ao contador Luiz Carlos da Silva, da Logística Empresarial e Contábil S/C Ltda.; ao contador Vagner Alves Lira da Directa Auditores, ao colega José Carlos da Silva, do Figueirense Futebol Clube; e ao contador Wagner Renato Ramos, da Partner Auditoria e Assessoria Global.

Também aos colegas Fred Souza e Renato Correia de Souza, da Ability Sports & Management; aos advogados Mário Senger e Luiz Felipe Guimarães Santoro, da

Comissão de Direito Desportivo da Ordem dos Advogados do Brasil - São Paulo, Fábio Baptista e Rafael Pacheco, pelas sugestões e material concedidos.

Meus sinceros agradecimentos aos colegas Rony Cléber Bonízio; Carolina Wada Rasesa, do Clube dos Treze; Fábio Baptista; Amir Somoggi; Carlos Aragaki; Ana Carolina Hoshi e Moisés Santana pelas preciosas contribuições que foram muito valiosas em diversas etapas deste projeto.

Por fim, à Capes e à FINECAFI pelo apoio financeiro durante esse longo e árduo período de elaboração desta obra.

**“Sempre se ouvirão vozes em discordância,
expressando oposição sem alternativa,
descobrimdo o errado e nunca o certo,
encontrando escuridão em toda parte
e procurando exercer influência
sem aceitar responsabilidade.”**

John F. Kennedy

RESUMO

Houve profunda alteração do cenário econômico futebolístico internacional provocada pelo caso Bosman nos clubes de futebol com a extinção do instituto do passe. No Brasil, em 2001, a obrigatoriedade de publicação das demonstrações contábeis fez transparecer a falta de padronização das práticas, das nomenclaturas e classificações adotadas, principalmente devido à ausência de uma norma contábil específica para a atividade do futebol. Após quatro exercícios sociais sem uma devida norma que pudesse orientar os profissionais envolvidos na elaboração de demonstrações contábeis e sendo os mesmos alvo de críticas de seus usuários quanto à falta de padronização, o Conselho Federal de Contabilidade emitiu as devidas normas através da Resolução nº. 1.005/04 a serem exigidas somente a partir do exercício social de 2005. Com base na revisão da estrutura conceitual básica da contabilidade emanada da Comissão de Valores Mobiliários e na análise das demonstrações contábeis dos clubes que as publicaram, bem como na participação junto à comissão temporária do Clube dos Treze para analisar e avaliar a Resolução nº. 1.005/04, há um embasamento suficiente para o entendimento da natureza dos eventos relativos à atividade futebolística, à sua fundamentação conceitual e à contabilização proposta dos eventos relacionados ao custo de formação, remuneração e negociação de atletas profissionais, bilheteria, cotas de televisão e patrocínio. O crescente grau de profissionalismo que começa a ser exigido dos administradores dos clubes provavelmente alterará em futuro próximo sua forma de constituição societária, transformando-os em empresas, como ocorrido na Inglaterra e na Espanha. Alguns clubes brasileiros já se tornaram entidades com fins lucrativos e há evidências de que novos investidores estrangeiros possuem objetivos específicos na atividade futebolística, diferentemente daqueles que investiam na valorização do extinto passe de atletas profissionais; conseqüentemente, há necessidade de divulgação de suas demonstrações contábeis de forma transparente e adoção de práticas contábeis equânimes. Dessa forma, esse estudo visa à proposição de contabilização de eventos econômicos e financeiros relacionados a clubes de futebol profissional a fim de proporcionar uma orientação aos mesmos, refletindo o seu grau de profissionalismo e sua preocupação com a transparência, uniformidade e comparabilidade das demonstrações contábeis dos clubes de futebol.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	3
LISTA DE TABELAS	4
1. INTRODUÇÃO.....	5
1.1. Apresentação	5
1.2. Justificativa.....	9
1.3. Formulação do Problema	11
1.4. Objetivo	13
1.5. Delimitação da Pesquisa.....	13
1.6. Metodologia de Pesquisa.....	13
1.6.1. O Estudo e as Tipologias de Pesquisa.....	13
1.6.2. Tipo de Pesquisa Adotado.....	15
1.7. Escopo	17
2. CLUBE DE FUTEBOL	19
2.1. Histórico	19
2.2. Período de Transição	21
2.3. Extinção do Passe – o Expoente da Alteração das Atividades Desportivas.....	25
2.3.1. Conceito	25
2.3.2. Exposição Histórica no Cenário Internacional.....	29
2.3.3. Exposição Histórica no Cenário Nacional	30
3. REVISÃO CONCEITUAL	35
3.1. Teoria Contábil.....	35
3.2. Ativos	36
3.2.1. Definição	36
3.2.2. Características dos Ativos.....	37
3.2.3. Classificação de Ativos.....	38
3.2.3.1. Segregação entre Circulante e Não-Circulante	39
3.2.3.2. Investimentos	39
3.2.3.3. Imobilizado	40
3.3. Passivos Exigíveis	43
3.3.1. Definição	43
3.3.2. Classificação de Passivos.....	44
3.4. Receita.....	45
3.4.1. Definição de Receita	45
3.4.2. Classificação das Receitas	46
3.4.3. Reconhecimento das Receitas.....	47
3.5. Despesas	48
3.5.1. Definição de Despesa.....	49
3.5.2. Classificação de Despesas.....	49
3.5.3. Reconhecimento da Despesa.....	50
3.6. Normas Contábeis	52
3.6.1. Conselho Federal de Contabilidade / Instituto dos Auditores Independentes do Brasil	52
4. ANÁLISE E PROPOSTA	59
4.1. Custo de Formação de Atletas.....	59
4.1.1. Considerações Iniciais.....	59
4.1.2. Ativar ou Não o Custo de Formação de Atletas?.....	60
4.1.3. Controles Necessários.....	62

4.1.4. Contabilização Proposta.....	72
4.2. Pagamento do Clube aos Atletas Profissionais	72
4.2.1. Considerações Iniciais.....	72
4.2.2. Salários.....	73
4.2.3. “Luvas”	78
4.2.4. “Bichos”	78
4.2.5. Outras Remunerações de Atletas	79
4.2.5.1. Direito de Arena.....	79
4.2.5.2. Direito de Imagem	83
4.2.6. Considerações Finais sobre Remuneração de Atletas.....	86
4.2.7. Contabilização Proposta.....	88
4.3. Negociação de Atletas	88
4.3.1. Cessão Definitiva de Atletas	89
4.3.1.1. Transferência Nacional	90
4.3.1.2. Transferência Internacional de Acordo com a FIFA	92
4.3.1.2.1. Transferência Internacional.....	96
4.3.1.2.2. Alteração do Sistema de Indenização	97
4.3.1.2.3. Cálculo da Indenização	98
4.3.1.2.4. Mecanismo de Solidariedade	101
4.3.2. Cessão Temporária de Atletas.....	103
4.3.3. Análise sobre Cessão de Atletas	103
4.3.4. Contabilização Proposta.....	107
4.4. Bilheteria	108
4.4.1. INSS	116
4.4.2. Aluguel de Estádio	117
4.4.3. Quadro Móvel	118
4.4.4. Seguro	118
4.4.5. FAAP (Federação das Associações de Atletas Profissionais)	119
4.4.6. Entidades Organizadoras e Divisões Inferiores	120
4.4.7. Demais Gastos.....	120
4.4.8. Contabilização Proposta.....	120
4.5. Receitas de Cotas de Televisão	121
4.4.1. Quem Paga as Emissoras de Televisão?	125
4.4.2. Contabilização Proposta.....	126
4.6. Patrocínio	127
4.6.1. Definição de Patrocínio.....	128
4.6.2. Definição de Patrocínio Esportivo	129
4.6.3. Tipos de Patrocínio	130
4.6.4. Contabilização Proposta de Contratos de Patrocínio	130
4.7. Conclusão	132
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	143
REFERÊNCIAS	147
ANEXOS	153

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CBF: Confederação Brasileira de Futebol
CBO: Classificação Brasileira de Ocupações
CLT: Consolidação das Leis do Trabalho
CSD: Conselho Superior do Desporto
CVM: Comissão de Valores Mobiliários
EEA: European Economic Association
EU: European Union
FASB: Financial Accounting Standards Board
FIFA: Fédération Internationale de Football Association
FIECAFI: Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
FGTS: Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
IASB: International Accounting Standards Board
IBRACON: Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IDH: Índice de Desenvolvimento Humano
INDESP: Instituto Nacional de Desenvolvimento do Desporto
INSS: Instituto Nacional de Seguridade Social
NBC: Normas Brasileiras de Contabilidade
PIB: Produto Interno Bruto
TST: Tribunal Superior do Trabalho

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Estrutura de fontes de receitas	25
Tabela 2: Contabilização da baixa do “passe”	33
Tabela 3: Classificação de atletas profissionais – CBO 1994.....	54
Tabela 4: Classificação de atletas profissionais – CBO 2002.....	55
Tabela 5: Número de transferência de atletas profissionais para o exterior	61
Tabela 6: Amortização de investimento efetuado com atletas.....	75
Tabela 7: Remunerações e receita a partir do caso Bosman (em £ milhões).....	93
Tabela 8: Classificação dos clubes conforme critério da FIFA	99
Tabela 9: Custo de formação por região	99
Tabela 10: Participação do sistema de solidariedade por faixa etária.....	102
Tabela 11: Síntese de critérios - classificação	104
Tabela 12: Ocupação média dos estádios ingleses.....	109
Tabela 13: Média de público do campeonato brasileiro	110
Tabela 14: Média de público do campeonato paulista.....	111
Tabela 15: Percentual de ocupação dos estádios brasileiros.....	113
Tabela 17: Os eventos esportivos mais vistos no mundo.....	122
Tabela 18: Tempo do esporte (em horas).....	123
Tabela 19: Fontes de receitas do Manchester United (1994-1998)	124
Tabela 20: Copa do Mundo de 2002.....	126
Tabela 21: Balanço patrimonial parcial, ativo, ajustado.....	134
Tabela 22: Balanço patrimonial parcial, passivo, ajustado	135
Tabela 23: Demonstração de resultado ajustada	138
Tabela 24: Demonstração das mutações do patrimônio líquido	139
Tabela 25: Demonstração das mutações do patrimônio líquido ajustada	140
Tabela 26: Demonstração das origens e aplicações de recursos ajustada.....	141
Tabela 27: Variação do capital circulante líquido ajustada	142

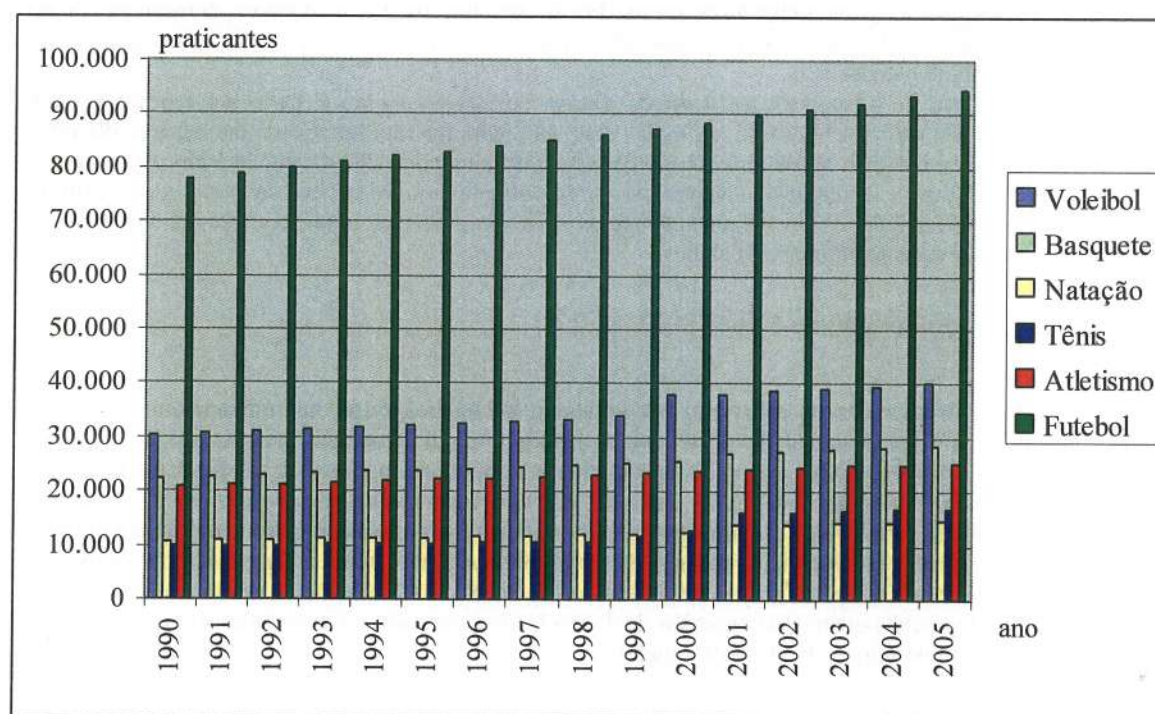
1. INTRODUÇÃO

1.1. Apresentação

A prática esportiva no mundo vem se desenvolvendo de maneira a tornar-se mais uma atividade economicamente viável e profissional, deixando suas características iniciais amadoras e recreativas. Essa tendência tem sido verificada, principalmente a partir de meados do século passado.

O desporto é considerado de importância significativa, tanto no aspecto econômico como social, uma vez que a indústria do entretenimento, na qual está inserido o desporto, pode ser considerada a terceira maior potência econômica mundial (WESTERBEEK e SMITH, 2003, p. 47).

No contexto social brasileiro é previsto no artigo 217 da Constituição Federal de 1988, o futebol tem uma participação significativa de praticantes, como apresentado na Ilustração 1, a seguir:



Fonte: Kasznar e Graça Filho (2002, p. 65)

Ilustração 1: Propensão da população em exercitar esportes

Embora, o futebol como atividade esportiva represente disparadamente a preferência dos brasileiros, como demonstrado na Ilustração 1, o seu potencial econômico não tem sido

exaustivamente explorado. Rebelo e Torres (2001, p. 20) afirmam que: apesar da importância na formação da identidade do país, o futebol ainda não atingiu pleno potencial econômico.

De acordo com Kasznar e Graça Filho (2002, p. XI-XII):

O PIB do setor esportivo brasileiro vem crescendo positiva e consistentemente nos últimos seis anos, tanto nos esportes em geral [...]. Na média deste período, compreendido entre 1995 e 2001, registrou-se um crescimento do PIB real do esporte de 6,35%, segundo as projeções da FGV. Isto, face a 2,28% de crescimento do PIB total. O PIB dos esportes vem aumentando sua participação no PIB brasileiro de maneira persistente: pelos critérios dos dispêndios totais projetados e registrados, ele subiu 1,5% em 1995 para 1,6% em 1996 e 1,7% em 1997. Apesar desta pequena participação, o maior setor industrial brasileiro, complexo petroquímico, representa apenas 3,63 vezes ao do esporte.

No contexto nacional, evidentemente, a modalidade do futebol possui maior participação e vem passando por uma transição da evolução do consumo esportivo do sistema de receitas. Essa evolução é apresentada por Aidar *et al.* (2000, p. 46) nas seguintes fases:

- A era do estádio (até a década de 1950), quando tudo girava em torno da receita das entradas, nesta faz, surge a principal ligação para o negócio futebol – a ligação torcedor-clubes;
- A era da TV comercial tradicional (nos anos 1950, 1960 e 1970), quando o sistema de transmissão pública da TV tinha os direitos gratuitos e os jogos eram transmitidos sem se pagar nada aos seus clubes; isto originou os patrocinadores;
- A era dos patrocinadores (anos 1980), quando os patrocinadores começaram a surgir, aumentando cada vez mais sua participação como geradores de receita tanto para os clubes como para as ligas;
- A era da nova mídia (a partir da década de 1980), quando a TV passa a pagar verdadeiras fortunas para transmitir os jogos, mas sua evolução rápida requer uma perspectiva diferente para o futuro do negócio; a era da nova mídia inclui a TV via satélite (*pay pre view*), novas mídias e o computador pessoal, o importante aqui é saber que se estes consumidores (intermediários) estão pagando pelos seus direitos, eles também precisam ter lucro, assim como os jogadores e os clubes.

Ademais, de acordo com Melo Filho (2002, p. 27),

A mercantilização do esporte e, em particular, do futebol, criou, nos últimos anos, uma situação nova em que o grande fluxo de capitais passou a envolver as atividades esportivas. A venda do direito do uso de imagem de seleções, clubes e jogadores a empresas de produtos desportivos e outros, a venda de transmissão de jogos por televisão, rádio, *internet*, etc., as transferências de jogadores entre clubes e de um país para outro, tudo isso, somado, superou em muito a antiga fonte de recursos que era a venda de ingressos para torcedores assistirem a jogos em estádios. Numa fase mais recente, grandes grupos de investidores, fundos de investimentos multinacionais inclusive, atraídos pelo potencial econômico do futebol, vêm entrando no setor, patrocinado e tornando-se co-administradores de clubes e jogadores.

Nessa nova relação de consumo, novos investidores vislumbraram potencial geração de receitas junto a alguns dos principais clubes de futebol brasileiro, dentre elas as parcerias da empresa de *marketing International Sports and Leisure* - ISL - com o Clube de Regatas Flamengo e Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense, do fundo de investimentos americano *Hicks Muse Tate and Furst* – HMTF - com o Sport Club Corinthians Paulista e Cruzeiro Esporte

Clube, e da co-gestão da empresa italiana Parmalat com a Sociedade Esportiva Palmeiras. No entanto, o foco desses investidores estava direcionado à venda de passes de atletas profissionais para o mercado europeu.

Diante desse novo cenário e com o aumento do fluxo de capitais envolvido, a necessidade da prestação de contas pelos dirigentes dos clubes de futebol de forma transparente torna-se evidente, como afirma Melo Filho (2002, p. 28):

Este tipo de interferência, endereçada a forma de lucros e de resultados que valorizam a imagem da marca patrocinadora, tem exercido uma influência que está submetendo o futebol a rápidas mudanças e a distorções. No Brasil, como a atividade é administrada de forma ainda amadorística e os negócios feitos em grande parte na informalidade, o resultado tem sido uma elevação do grau de corrupção. E se cria um quadro de contrastes. Por um lado, emissoras de televisão, empresas de investimentos e de marketing, empresários e agentes de jogadores obtêm lucros elevados; boa parte dos dirigentes enriquece pessoalmente, uma minoria de jogadores recebe altos salários. Por outro lado, as entidades e os clubes mergulham numa crise profunda, chegando em muitos casos à insolvência. A qualidade do futebol decai, os estádios vão ficando vazios. E também, abandonados, sem reformas e manutenção, oferecem pouco conforto e até mesmo tornam-se ameaça à segurança dos torcedores.

Dessa forma, os clubes de futebol profissional no Brasil têm sofrido influências significativas dessas tendências de mercantilização do esporte, não somente através das mudanças no cenário esportivo mundial, mas também de regulações específicas que vem sendo desenvolvidas com o objetivo de organizar essa atividade.

Destaca-se a Lei nº. 9.615/98, conhecida como a Lei Pelé, e alterações posteriores, Anexo 1, causa de mudanças significativas nas entidades desportivas profissionais (COSTA JÚNIOR, 2003), que trata da extinção do instituto do passe de atletas profissionais vinculados a entidades desportivas, em particular, aos clubes de futebol e do período de transição de três anos para sua adequação.

Concomitantemente ao final do período de transição da Lei Pelé foi editada a Medida Provisória nº 39, em 14 de junho de 2002, onde de forma inédita, os clubes de futebol profissional passam a ter a obrigação de publicar suas demonstrações contábeis devidamente auditadas nos moldes das empresas reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM. No entanto, no artigo 46-A da referida Medida Provisória, não se determinava a partir de qual exercício social as entidades desportivas profissionais deveriam atender tais exigências. Como segue:

Art. 46-A. A entidade de administração de desporto e a de prática desportiva envolvidas em qualquer competição de atletas profissionais ficam obrigadas a:

I - elaborar e publicar suas demonstrações financeiras na forma definida pela Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, após terem sido auditadas por auditores independentes devidamente registrados na Comissão de Valores Mobiliários;

II - apresentar suas contas juntamente com os relatórios da auditoria de que trata o inciso I ao CNE, na forma do regulamento.

A imposição da publicação das demonstrações contábeis estava associada à perda dos benefícios fiscais por se constituir em uma associação sem fins lucrativos:

Art. 27. Em face do caráter eminentemente empresarial da gestão e exploração do desporto profissional, as entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais e as ligas em que se organizarem que não se constituírem em sociedade comercial ou não contratarem sociedade comercial para administrar suas atividades profissionais equiparam-se, para todos os fins de direito, às sociedades de fato ou irregulares, na forma da lei comercial.

[...]

§ 5º O disposto no art. 23 aplica-se, no que couber, às entidades a que se refere o *caput*.

§ 6º A entidade que não se constituir regularmente em sociedade comercial, na forma deste artigo:

I - fica impedida, ainda que presentes os requisitos da Lei no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, de optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

II - não se sujeita à contribuição de que trata o § 6º do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, incidindo, no caso, as contribuições de que tratam os incisos I e II do mesmo artigo, sem prejuízo das demais contribuições para o custeio da seguridade social;

III - fica impedida de gozar de qualquer benefício fiscal em âmbito federal.

- Posteriormente, a Lei nº. 9.981/2000 expõe nova redação facultando às entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais transformarem-se em sociedade civil de fins econômicos, sociedade comercial ou constituírem ou contratarem sociedade comercial para administrar suas atividades operacionais.

Dessa forma, as recentes alterações no sistema de transferência internacional de atletas, onde, alguns clubes beneficiaram-se importando jogadores de todo o mundo, enquanto outros se tornaram dependentes das transferências externas (GIULIANOTTI, 2002, p. 52), associadas ao fato de que as emissoras de televisão passaram a dominar as finanças e a administração das ligas de futebol e de seus clubes membros, que entre outros, podem afetar significativamente as peças contábeis de seus respectivos clubes, traz o desafio para a contabilidade refletir essas alterações adequadamente.

Devido à falta de critérios contábeis equânimes, o Conselho Federal de Contabilidade- CFC, em 17 de setembro de 2004, emitiu a Resolução nº. 1.005/04 que aprovou a NBC T 10.13 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais, Anexo 2, para que os clubes passassem a adotar as práticas contábeis dos assuntos específicos ao desporto a partir de 1º de janeiro de 2005.

1.2. Justificativa

Vários clubes europeus com ações negociadas em Bolsas de Valores têm enfrentando dificuldades quanto à determinação de critérios contábeis a serem adotados em certas transações, como investimentos na aquisição de jogadores. E, mais recentemente, o questionamento por parte da Comunidade Européia quanto a determinadas cláusulas contratuais entre jogadores e clubes de futebol que pode vir a afetar significativamente os critérios contábeis até então adotados pelos clubes europeus, e, conseqüentemente, os demais clubes fora da esfera européia, pois são crescentes os números de transações internacionais, e suas cifras monetárias, por cessão definitiva ou temporária, envolvendo jogadores de clubes europeus e não-europeus, principalmente de clubes da América do Sul representantes de valores significativos. Assuntos dessa natureza têm proporcionado problemas relevantes de contingências aos clubes na esfera internacional.

Na Inglaterra, onde muitos clubes possuem ações negociadas em bolsa, em março de 1999, o *H.M. TREASURY*¹ emitiu a Resolução 25 enfatizando a necessidade de ajustar a mensuração das práticas contábeis adotadas pelos clubes de futebol inglês à nova norma (*Financial Reporting Standards nº 10 – Goodwill and Intangible Assets*) emitida pelo *Accounting Standards Board*, alterando a competência de recolhimento de tributos, o valor do jogador a ser registrado como ativo intangível e, conseqüentemente, o critério de amortização do valor a ser registrado. No entanto, de acordo com Morrow (1999, p. 156), “em vista das peculiaridades do futebol como negócio, melhorias são ainda possíveis tanto em termos de padronização das abordagens contábeis quanto na evidenciação”².

Na Espanha, aos clubes de futebol da primeira e segunda divisão e aos da primeira divisão de basquete foi imposta a sua transformação em sociedades anônimas desportivas com rigorosas

¹ *H.M. TREASURY*: Ministério da economia e finanças do Reino Unido responsável pela formulação e implementação de políticas governamentais econômicas e financeiras.

² *in view of the peculiarities of football as a business, improvements are still possible, both in terms of the standardisation of accounting treatments and in terms of disclosure.*

sanções aos seus dirigentes, com exceção do Barcelona, Real Madrid e Atlético de Bilbao, por já adotarem o regime associativo de gestão. E, entre as incumbências impostas, Morais (2001, p. 171) cita:

Os clubes devem acatar as normas gerais de contabilidade, seguindo as normas especiais adaptadas ao Plano de Contas Contábil. Cada departamento desportivo terá sua contabilidade própria e separada das demais, profissionais ou não profissionais, como sucede com as sociedades anônimas desportivas.

A contabilidade será uma só, composta, por consolidação, pelas contabilidades específicas de cada um dos departamentos desportivos do próprio clube profissional.³

Na França, em novembro de 2002, meia centena de clubes associativos foi obrigada a se transformar em sociedades anônimas desportivas, exigindo a transparência de prestação de contas dos atos da gestão de seus dirigentes, devido a irregularidades cometidas pelos dirigentes de clubes (MORAIS, 2001, p. 107).

Em Portugal, a legislação atual, através do Decreto Real nº. 1.251/99, prevê aos dirigentes de clubes de futebol profissional vários dispositivos relativos à obrigatoriedade, equiparados a uma sociedade anônima, principalmente em termos de divulgação, freqüentemente quanto a demonstrações contábeis ao Conselho Superior Desportivo, que tem por incumbência a análise, sugestões de melhoria relativas à transparência e até mesmo a republicação de suas demonstrações contábeis (PEREIRA, 2003, p. 29-30).

Na Itália, as federações nacionais devem analisar as demonstrações contábeis dos clubes com o objetivo de constatar o equilíbrio financeiro para garantir a regularidade do funcionamento dos campeonatos (MORAIS, 2001, p. 100).

A comparação da sistemática brasileira com as adotadas pelos principais clubes estrangeiros, com ações negociadas em Bolsas de Valores deve ser a base para a contribuição da arquitetura de um modelo contábil, de forma transparente, em clubes brasileiros de futebol.

No Brasil, a necessidade de padronizar as demonstrações contábeis de clubes de futebol profissional ficou evidente com os resultados percebidos resultantes da obrigatoriedade de sua

³ *Los clubes deben acatar las normas generales de contabilidad general, siguiendo las normas especiales de adaptación al Plan General Contable. Cada sección deportiva tendrá su contabilidad propia y separada de las restantes, profesionales o no profesionales, como sucede con las sociedades anónimas deportivas. La contabilidad será una sola, formada, a modo de consolidación, por las contabilidades específicas de cada una de las secciones deportivas del propio club Profesional.*

publicação, desde a nomenclatura adotada em suas contas até a classificação e divulgação de seus eventos econômico-financeiros.

Tendo em vista os resultados pretendidos, o presente estudo pode constituir-se em referencial prático e independente para discussões das partes interessadas, quanto à adequação dos critérios contábeis e ao nível de prestação de contas (*accountability*) imposto, pela sistemática brasileira, na divulgação de eventos peculiares à atividade futebolística contidos nas demonstrações contábeis.

1.3. Formulação do Problema

Com o final do período de transição em 2.001, da Lei nº. 9.615/98, denominada Lei Pelé, há uma alteração total do cenário econômico dos clubes de futebol, passando a se exigir uma administração mais profissional, com a exclusão de uma das principais fontes de receita dos clubes, o passe de atletas. E ainda, considerando as exigências da Medida Provisória nº. 39/2002, dentre elas, a publicação de demonstrações contábeis devidamente auditadas, torna-se evidente a necessidade de padronização de reconhecimento, mensuração e divulgação dos eventos econômico-financeiros no processo contábil de cada uma das agremiações, até então criticadas por não prestarem contas de suas gestões de forma transparente.

De acordo com Melo Filho (2002, p. 44), autor do artigo sobre o desporto na Constituição Federal de 1.988:

Reforça-se uma alteração significativa na legislação desportiva, para assegurar a inadiável transparência e induzir a atuação cada vez mais ética das entidades desportivas vinculadas a competições profissionais, inclusive as ligas. Objetiva, ainda, reverter a imagem desgastada pelo uso indiscriminado e irracional de recursos financeiros e de não prestar contas, com clareza, dos valores recebidos e aplicados, onde se mesclam o amadorismo incompetente com o profissionalismo inconseqüente.

Este ditame, a curto prazo, certamente contribuirá para resgatar a credibilidade das confederações, federações, ligas, e clubes desportivos profissionais, pois vai resultar no cumprimento integral das obrigações fiscais, trabalhistas, previdenciários e cambiais, consequência inarredável da publicação de suas contas e balanços, obrigatoriamente referendados por parecer de auditoria independente, prevenindo, ainda mais, manipulações e fraudes. Demais disso, seu efeito catalizador e moralizador conduzirá a uma filosofia empresarial, gestão profissional, modernização administrativa e transparência contábil-financeira de tão importante atividade econômica como é o desporto profissional.

No entanto, ao que parece óbvio, há necessidade de publicações de demonstrações contábeis sob a responsabilidade dos dirigentes de clubes de futebol profissional, mas a aprovação legal acerca da obrigatoriedade da publicação foi veementemente combatida por alguns deputados

federais e senadores, sob a alegação de que os entes desportivos privados não recebem verbas públicas, e estariam malferindo o postulado da autonomia desportiva, com sede constitucional.

Por outro lado, questionamentos quanto aos atos da administração da Confederação Brasileira de Futebol, das Federações locais, dos clubes de futebol e de empresários ligados à atividade futebolística eram constantes, em nível nacional, devido às duas Comissões Parlamentares de Inquérito que se faziam presentes nesse período de transição.

Vencida esta etapa, muitos clubes de futebol não publicaram as demonstrações contábeis, mas com base nas demonstrações publicadas, constatou-se que não havia normas específicas advindas do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, devido sua natureza peculiar. Ressaltam-se os diversos fatores negativos quanto à contabilização de seus eventos econômico-financeiros relativos à qualidade da publicação exigida do exercício findo em 31 de dezembro de 2001 em consonância com a Lei nº. 6.404/76. Dentre as demonstrações contábeis publicadas, (HARA *et al.*, 2003) e (BRITO *et al.*, 2004) constataram:

- Houve publicação parcial;
- Os clubes não publicaram de forma comparativa os saldos;
- Os clubes não publicaram em jornais de grande circulação;
- Falta de transparência;
- Divergências de critérios contábeis adequados;
- Falta de padronização das nomenclaturas utilizadas, dificultando a comparação com outras entidades;
- Dificuldades na forma de avaliação dos ativos intangíveis;
- Incoerências no reconhecimento de receitas;
- Falta de transparência nos valores relativos à remuneração dos atletas;
- Falta de integração entre os procedimentos legais e sua aplicação prática nos assuntos financeiros; e
- Falta de bibliografia e normas específicas para o futebol profissional.

Em meados de setembro de 2004, o Conselho Federal de Contabilidade emitiu a primeira norma específica para o desporto profissional, em face das cifras milionárias, diretas ou indiretas, envolvidas, advindas de diversas fontes, e da necessidade de tratamento contábil equânime para seus eventos econômico-financeiros.

Neste contexto, surge a seguinte questão desse estudo:

A prática contábil adotada pelos clubes de futebol no Brasil está em consonância com os pressupostos da teoria da contabilidade?

Para responder essa questão do estudo os seguintes objetivos são estabelecidos e descritos no item a seguir.

1.4. Objetivo

O objetivo principal do estudo é identificar as práticas contábeis adotadas pelos clubes de futebol e propor alternativas para contabilização e divulgação de eventos econômico-financeiros peculiares às atividades do futebol profissional sob a luz da teoria contábil.

Para atingir o objetivo principal do trabalho os seguintes objetivos secundários são estabelecidos:

- Discutir as atividades dos clubes de futebol sob o enfoque de uma atividade econômica;
- Revisar as legislações pertinentes às atividades de clube de futebol no Brasil.

1.5. Delimitação da Pesquisa

O estudo limita-se a análise dos seguintes critérios contábeis inerentes à atividade de futebol profissional dos clubes brasileiros em função das alterações no âmbito da legislação desportiva e à necessidade de delineamentos conceitualmente fundamentados no que tange a contabilização de eventos peculiares à atividade, dentre elas: custo de formação de atletas, receitas de patrocínio, cotas de televisão, cessão de atletas, remuneração de atletas bilheteria, patrocínio, cotas de televisão, negociação de atletas, formação de jogadores e remuneração de atletas.

Este estudo não tem por objetivo analisar e avaliar os aspectos fiscais, principalmente o imposto de renda e a contribuição social dos clubes de futebol que exploram a atividade de forma empresarial, ou seja, daqueles que transformaram em clube-empresas, como no caso do Esporte Clube Bahia S.A., Vitória S.A., São Caetano Futebol Limitada, entre outros.

1.6. Metodologia de Pesquisa

1.6.1. O Estudo e as Tipologias de Pesquisa

Segundo Martins (2000, p. 26), a metodologia científica apresenta grande número de tipos de estudos ou pesquisas. A literatura apresenta várias tipologias que tentam organizar a variedade

de pesquisas existentes ou possíveis na ciência e, com isso, procura-se dispor alternativas ao pesquisador. Abramo (1976, p. 34-44) afirma que as pesquisas científicas podem ser classificadas da seguinte maneira:

Quadro 1: Tipologia de pesquisa

Critério	Tipos
Segundo a utilização dos resultados	• Pesquisa pura: é a pesquisa feita para aumentar o corpo teórico da ciência ou para satisfazer a curiosidade do pesquisador, sem objetivos de utilização imediata dos resultados; é a obtenção do conhecimento. De acordo com Mattar (1996, p. 51), <i>"por pesquisa pura, entendemos o tipo de estudo sistemático que tem a curiosidade intelectual como primeira motivação e a compreensão como principal objetivo"</i>. • Pesquisa aplicada: tipo de estudo motivado pela necessidade de resolver problemas concretos. É a obtenção do conhecimento para transformação da realidade.
Segundo a extensão do campo de estudo	• Levantamentos: pesquisas superficiais de uma área de grande extensão para obter dados que permitam construir quadros de referência e formular hipóteses, a serem utilizados posteriormente em pesquisas de maior profundidade. • Pesquisas de profundidade: limitação da pesquisa a um tema específico, examinando o maior número de variáveis que interfiram no problema da pesquisa.
Segundo o nível de interpretação	• Pesquisas exploratórias: buscam a existência de um fato, respondendo a perguntas do tipo <i>o que é?</i>, <i>o que existe?</i> • Pesquisas descritivas: uma vez identificado o fato, descreve-se e caracteriza-se tal fato, respondendo a perguntas do tipo <i>como é?</i>
Segundo os processos de estudo	• Estrutural: análise sistemática da forma, do funcionamento, dos elementos e de suas inter-relações. • Histórico: reconstituição do desenvolvimento de um fato. • Comparativo: análise de fatos para verificação do que há em comum entre eles. • Funcionalista: exame das relações entre fenômenos para verificar quais variações em um acarretam alterações no outro e como são essas variações. • Estatístico: exame da frequência e da variabilidade de certos atributos. • Monográfico: estudo em profundidade de um único fato.

Segundo a natureza dos dados	• Pesquisa de dados objetivos: procura descrever objetivamente uma realidade. • Pesquisa subjetiva: procura colher não a realidade tal como ela é, mas como se apresenta a determinado grupo de pessoas.
Segundo o grau de generalização	• Censitária: dados colhidos de todos os elementos do universo de pesquisa. • Por amostragem: dados colhidos de uma parte do todo e em seguida generalizados para o todo, obedecendo a certos critérios e procedimentos estatísticos.
Segundo a procedência dos dados	• Dados primários: colhidos diretamente pelo investigador. • Dados secundários: dados já existentes, colhidos anteriormente por outro pesquisador ou instituição.
Segundo os setores de conhecimento	• Monodisciplinares. • Multidisciplinares. • Interdisciplinares: pesquisas sobre assuntos que estão na fronteira de dois ou mais campos de conhecimento.
Segundo as técnicas e instrumentos de observação	• Observação direta. • Observação indireta.
Segundo os métodos de análise	• Construção de modelos. • Elaboração de tipologias e classificação.

A tabela acima direciona a escolha do tipo de pesquisa que melhor se adequar a este estudo.

1.6.2. Tipo de Pesquisa Adotado

Este estudo pode ser caracterizado da seguinte maneira em relação a:

a) Utilização dos dados: Classificada como uma pesquisa aplicada por tratar-se do tipo observação participante. Nesse contexto, Martins (2000, p. 29) explica que:

Trata-se de um processo no qual a presença do observador numa situação social é mantida para fins de investigação científica. O observador está em relação face a face com os observados, e, em participando com eles em seu ambiente natural de vida, coleta dados. Logo, o observador é parte do contexto que está sendo observado, no qual ele ao mesmo tempo modifica e é modificado por

este contexto. O papel do observador participante pode ser formal ou informal, encoberto ou revelado; o observador pode dispensar muito ou pouco tempo na situação de pesquisa; o papel do observador participante pode ser uma parte integrante da estrutura social, ou ser simplesmente periférica com relação a ela.

São utilizadas as demonstrações contábeis publicadas pelos clubes, a partir da Medida Provisória nº. 39/2002 e os dados coletados pela Comissão temporária do Clube dos Treze, Anexos 3 a 5, com vistas à avaliação e padronização das práticas contábeis.

b) Nível de interpretação: Devido à escassa literatura sobre o assunto do futebol, a pesquisa exploratória pode ser considerada como a mais adequada, pois segundo Martins (2000, p. 30), esta se trata de abordagem para a busca de maiores informações sobre determinado assunto. Possui planejamento flexível e é indicada quando se tem pouco conhecimento do assunto, com a finalidade de formular problemas e hipóteses para estudos posteriores.

c) Setores de conhecimento: Focado no ramo do direito natural⁴, o presente estudo tem por objetivo a interpretação da legislação desportiva e avaliação de “como” devem ser contabilizados os eventos objetos desta pesquisa, em conformidade com princípios contábeis emanados da legislação societária brasileira. Conforme Martins (2000, p. 30), “pesquisa naturalística significa estudar o comportamento tal como ele ocorre naturalmente e nas circunstâncias que espontaneamente o geram”.

Nesse contexto, segundo Melo Filho *apud* Rodrigues (2004, p. 15):

(...) é importante ressaltar o limbo, o vínculo, a ligação, a estreita ligação existente entre desporto e direito, porque na verdade o desporto, dizem os autores, principalmente os franceses, o desporto é um universo de regras e de leis. Na verdade todas as modalidades desportivas estão submetidas às leis do jogo, aos códigos desportivos e aos regulamentos da competição; significa dizer que não há desporto sem regras, sem normas e sem lei evidenciando que a vinculação entre desporto e direito, direito e desporto é muito grande.

Quando à aplicação do direito desportivo, Rodrigues (2004, p. 15) justifica:

Se há problemas também no Desporto, certamente, não ocorrem por falta de leis. Os problemas ocorrem, na grande maioria das vezes, no momento de interpretar e aplicar tais leis.

⁴ De acordo com Reale (1978, p. 300-307), os princípios gerais do direito podem ser classificados em Direito Positivo e Direito Natural, sendo que a primeira considera os princípios gerais do direito são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para a sua aplicação e integração, quer para a elaboração de novas normas. Cobrem desse modo, tanto o campo da pesquisa pura do Direito quanto o de sua atualização prática. A segunda considera que os princípios são expressões de exigências éticas e racionais, e passam a ser objeto de estudos especiais, até se converterem em verdadeira “teoria”. E seu conceito de lei natural, como expressões da natureza das coisas, não se esfuma em fórmulas vazias, mas tem a força de uma forma lógica adequada às constantes da vida prática.

Na abordagem contábil, não poderia ser diferente, pois evidências empíricas demonstram que a legislação desportiva pode ser interpretada de diferentes prismas entre os contadores de clubes de futebol, e o mesmo evento econômico-financeiro peculiar ao nosso estudo tem sido mensurado e divulgado utilizando práticas contábeis diferenciadas, que por fim determinam a padronização destas.

d) Métodos de análise: Devidamente fundamentada conceitualmente e compreendida a natureza, o estudo busca estabelecer as práticas contábeis dos eventos estudados.

Dessa forma, o presente trabalho pode ser classificado como pesquisa exploratória, uma vez que, de acordo com Martins (2000, p. 31), trata-se de uma abordagem em busca de maiores informações sobre determinado assunto. Possui um planejamento flexível e é indicada quando se tem pouco conhecimento do assunto e tem a finalidade de formular problemas e hipóteses para estudos posteriores.

1.7. Escopo

Para atingir tal objetivo, adota-se a seguinte estrutura:

Capítulo I – INTRODUÇÃO: Este capítulo visa caracterizar o tema e seus antecedentes, formulando o problema da pesquisa, expondo a justificativa para o desenvolvimento do assunto, a delimitação da pesquisa e a metodologia de pesquisa científica adotada.

Capítulo II – CLUBE DE FUTEBOL: Este capítulo apresenta um panorama geral da atividade do futebol profissional e uma revisão histórica da legislação desportiva brasileira, enfatizando o período de transição para fins de adequação da obrigatoriedade de publicação de demonstrações contábeis das entidades desportivas profissionais, bem como uma análise, tanto no âmbito nacional como internacional provocada pela extinção do “passe”, considerado, até então, como uma das principais fontes de receitas dos clubes.

Capítulo III – REVISÃO CONCEITUAL: É exposta uma revisão conceitual da estrutura básica da contabilidade em conformidade relativa às definições, características e classificações de ativos, passivos exigíveis, receita e despesas. Também abordam-se as diretrizes emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e

pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil em relação à contabilização de eventos peculiares às atividades desportivas profissionais.

Capítulo IV – ANÁLISE E PROPOSTA: Neste capítulo há a explanação quanto ao funcionamento dos itens relacionados, como: custo de formação de atletas, remuneração dos clubes aos atletas profissionais, negociação de atletas, bilheteria, cotas de televisão e patrocínio. Através da análise e cotejamento dos eventos relacionados com as definições, características e classificações apresentadas no capítulo anterior, são sugeridas propostas de suas contabilizações, bem como a remontagem das demonstrações contábeis de um clube de futebol, sem identificá-lo, do exercício social findo em 31 de dezembro de 2004.

Capítulos V – CONSIDERAÇÕES FINAIS: As conclusões decorrentes da pesquisa efetuada e do tema desenvolvido são apresentadas.

2. CLUBE DE FUTEBOL

2.1. Histórico

A legislação desportiva brasileira começa a se esboçar com a criação do Conselho Nacional da Cultura, através do Decreto-Lei nº. 526, de 1 de julho de 1938. Este órgão possui a incumbência de coordenar todas as atividades relacionadas com o desenvolvimento cultural, incluindo a educação física, principalmente ginástica e esportes, tendo inspiração na antiguidade, na associação da cultura intelectual com a cultura física, ou seja, com base nas obras de arte gregas associadas ao desporto e à arte configurando-se através de esculturas de deuses com corpos de atletas (MELO FILHO, 1995, p. 25).

No entanto, de acordo com João Lyra Filho *apud* Melo Filho (1995, p. 25):

A legislação desportiva nasceu, efetivamente, com o Decreto nº. 1.056, de 19 de janeiro de 1939, criando a Comissão Nacional de Desportes, com a incumbência de realizar minucioso estudo do problema desportivo nacional e apresentar um plano geral de sua regulamentação.

Apesar das fundações de muitos clubes datarem do início do século vinte, a atividade desportiva no Brasil teve sua relevância política e social reconhecida pela primeira vez em 1941, através do Decreto-Lei nº 3.119, o qual estabeleceu alguns dos princípios básicos da organização do desporto no país influenciada pelo regime ditatorial da época. Conforme apresentado por Aida *et al* (2003, p. 19), o Decreto-Lei nº. 3.119:

Nasceu na ditadura de Getúlio Vargas. A bem verdade o Decreto-lei nº 3.199/41 era uma cópia da legislação italiana vigente naquela época, era, portanto uma legislação fascista, ou seja, de um regime autoritário como era o regime da ditadura militar que se vivia no Brasil. O esporte era encarado e foi regido sob o prisma do Estado, que dominava o esporte e determinava inclusive o seu sistema de organização. Pouco espaço ou quase nenhum espaço se dava à livre iniciativa. O poder do Estado, a mão forte do Estado é que regulamentava toda a atividade administrativa e toda atividade desportiva inclusive o aspecto jurídico desportivo.

Justificando a forma de constituição da maioria dos clubes brasileiros como associações sem fins lucrativos, Aida *et al* (2003, p. 19) transcreve o artigo 18 do referido decreto:

A entidade desportiva exerce uma função de caráter patriótico. É proibido organização e funcionamento de entidade desportiva que resulte lucro para os que nela empreguem capitais sob qualquer forma.

A constituição dos clubes em entidades sem fins lucrativos tinha como objeto o controle, pelo Estado, das atividades desportivas, influenciado pela necessidade política de vigiá-las de

forma a impedir e inibir as atividades contrárias à segurança, tanto do ponto de vista interno como externo.

No entanto, o Decreto-lei nº. 3.199 teve o grande mérito de determinar que as confederações adotassem as regras desportivas emanadas pelas federações internacionais e fazer com que elas fossem observadas pelos seus filiados (CARLEZZO, 2004, p. 2). Melo Filho (1995, p. 27) exemplifica o episódio ocorrido nos jogos de Los Angeles, em 1932,

[...] quando a seleção de “*water polo*” chegou lá e não conhecia a regra internacional desse esporte. Tinha-se uma regra no Brasil, e a regra em vigor no Mundo era outra. Isso acontecia em vários desportos, inclusive no próprio futebol, que era tão divulgado no Brasil.

Em 1.945, o Decreto-Lei nº 7.674 determinava que em cada entidade ou associação desportiva funcionasse um órgão fiscal, estabelecendo a obrigatoriedade de constituição de Conselhos Fiscais, com o objetivo de acompanhar a gestão dos órgãos administrativos, principalmente sob o ponto de vista financeiro.

Em 1.964, o Decreto nº. 53.820 passou a reconhecer o atleta de futebol como profissional e estabeleceu a participação do jogador no preço cobrado pelo seu passe. Nesse momento começava a ser instituído o tão discutido instituto do passe que, em 1.976, pela Lei nº. 6.354/76, foi consolidado.

Somente em 1.973, o atleta de futebol profissional teve o reconhecimento sobre a concessão de benefícios do antigo Instituto Nacional de Previdência Social, hoje Instituto Nacional de Seguridade Social - INSS, pela Lei nº. 5.939, que estabeleceu critérios diferentes para a aposentadoria do jogador de futebol profissional. Melo Filho (1995, p. 30-31) explicita que:

Normalmente, o trabalhador comum se aposenta pela média dos salários dos últimos 36 meses. O jogador de futebol contribui sobre um salário muito alto num período de vida, mas como o tempo do jogador é, em geral, de 8 a 10 anos, acaba depois indo ser motorista de táxi ou outra coisa qualquer, e, no fim da vida, fica com 36 meses de salários muito baixos, alguns até com salário mínimo, e se aposenta, depois de contribuir sobre salários altíssimos, com salários baixíssimos. Esta lei veio permitir que, ao contrário, por uma fórmula que depois foi regulamentada, ele se aposenta por uma média ponderada daquele período em que teve a maior contribuição, definindo-se apenas como jogador profissional de futebol aquele que tivesse 5 anos de exercício profissional.

Já em 1.977, com o Decreto nº 80.228, foram exigidos controles mais rígidos na administração financeira das entidades desportivas profissionais, estabelecendo-se que a contabilidade fosse efetuada de forma autônoma no setor profissional da entidade, além da elaboração de demonstrações contábeis detalhadas em cada exercício.

A Loteria Esportiva Federal foi instituída em 27 de maio de 1.969, pelo Decreto-Lei nº. 594, e, segundo este, a parte líquida dos Concursos de Prognósticos Esportivos deve ser destinada aos clubes participantes dos prognósticos.

Posteriormente, tendo em vista a necessidade premente de remodelação da estrutura do desporto nacional, veio à tona a Lei nº 8.672, de 1.993, também conhecida como Lei Zico, que instituiu as normas gerais sobre o desporto. E como consequência desta lei vieram seus regulamentos, destacando-se entre eles a Resolução nº. 1, de 17 de dezembro de 1.996, emanada pelo Instituto Nacional de Desenvolvimento do Desporto - INDESP, que tratou os aspectos trabalhistas referentes ao contrato entre atletas e entidades de prática desportiva (CARLEZZO, 2004, p. 3).

Em 1.998, foi sancionada a Lei nº 9.615, conhecida como a Lei Pelé, que trouxe alterações significativas na esfera econômica do futebol, inclusive a extinção do instituto passe, e também alterações posteriores como as Medidas Provisórias nºs. 39 e 79, tendo sido objetos de aprovação, originando a Lei nº. 10.672, em 15 de maio de 2003. Nessa mesma data, publicou-se também a Lei nº. 10.671, sobre o Estatuto do Torcedor.

2.2. Período de Transição

Apesar da significativa alteração advinda da Lei nº. 9.615/98, a maior contribuição relativa à prestação de contas dos clubes de futebol somente foi inserida no contexto de suas administrações para a sociedade com o advento da Medida Provisória nº. 39/2002. Essa norma estabeleceu a obrigatoriedade de publicação de suas demonstrações contábeis.

Diante dessa exigência da medida provisória referida, muitos clubes viram-se obrigados a contratar profissionais experientes, com conhecimentos específicos da atividade futebolística atrelada ao final do período de transição da Lei nº. 9.615/98. Tal fato obrigou os clubes a se adequarem ao novo cenário econômico, ainda em fase embrionária, devido a diversos questionamentos de ordem jurídica quanto a essa Lei mencionada e ao Estatuto do Torcedor que, mais tarde, em 2.003, passaria a ser um poderoso instrumento na organização, responsabilidade e prestação de contas de atividades desportivas, incluindo o futebol.

Cabe ressaltar que a Medida Provisória nº. 39 foi publicada em meados de junho de 2.002, e as demonstrações contábeis de exercícios findos, de acordo com as exigências da Lei nº. 6.404/76, deveriam ser publicadas até o dia trinta de abril do ano de exercício subsequente.

Uma vez que os clubes já haviam encerrado os registros contábeis do exercício de 2.001, essa medida provisória não teria efeito para as demonstrações contábeis do exercício corrente, em consonância com o artigo 62 da Constituição Federal de 1.988, alterado pela Emenda Constitucional nº. 32/2001:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12, perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

§ 4º O prazo a que se refere o § 3º contar-se-á da publicação da medida provisória, suspendendo-se durante os períodos de recesso do Congresso Nacional.

§ 6º Se a medida provisória não for apreciada em até quarenta e cinco dias contados de sua publicação, entrará em regime de urgência, subsequente, em cada uma das Casas do Congresso Nacional, ficando sobrestadas, até que se ultime a votação, todas as demais deliberações legislativas da Casa em que estiver tramitando.

§ 7º Prorrogar-se-á uma única vez por igual período a vigência de medida provisória que, no prazo de sessenta dias, contado de sua publicação, não tiver a sua votação encerrada nas duas Casas do Congresso Nacional.

Em decorrência da complexidade dos assuntos contidos nessa medida provisória, e associada ao final do mandato presidencial do governo Fernando Henrique Cardoso, aos vinte e sete de novembro daquele ano, foi editada a Medida Provisória nº. 79, em que as questões de ordem contábil foram abordadas no artigo 10, a seguir:

Art. 10. No cumprimento da obrigação prevista no art. 46-A da Lei nº. 9.615/98, as entidades desportivas observarão as seguintes diretrizes:

I – As demonstrações financeiras a serem publicadas, além de exprimir com clareza a situação patrimonial da entidade e as mutações ocorridas no exercício a que se referem, devem conter:

- a) o balanço patrimonial;
- b) a demonstração do resultado do exercício;
- c) a demonstração de origens e aplicações de recursos;
- d) a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
- e) a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior;
- f) a assinatura dos administradores e de contabilistas legalmente habilitados; e
- g) a indicação de modificação de métodos e critérios contábeis, ressaltando seus efeitos.

II – as demonstrações financeiras devem ser publicadas em órgão oficial da União ou do Estado ou do Distrito Federal, conforme a localidade em que a entidade estiver sediada, bem assim em outro jornal de grande circulação editado na localidade da sede da entidade.

§ 1. O CNE poderá determinar que as demonstrações financeiras sejam publicadas em outras localidades de modo a assegurar sua ampla divulgação e imediato acesso às informações.

§ 2. Aplicam-se subsidiariamente ao disposto neste artigo as normas que disciplinam a elaboração de demonstrações financeiras das companhias abertas.

§ 3. As demonstrações financeiras de um exercício devem ser publicadas até o décimo dia útil do mês de fevereiro do exercício subsequente.

§ 4. As demonstrações financeiras referentes ao exercício de 2001 devem ser publicadas em até trinta dias contados da publicação desta Medida Provisória.

Comparando as duas medidas provisórias referidas anteriormente, podem-se identificar alterações significativas quanto às exigências das demonstrações contábeis, dentre elas:

- a) de acordo com a Medida Provisória nº. 39, a auditoria independente exigida deveria estar devidamente registrada junto à Comissão de Valores Mobiliários, enquanto que, conforme a Medida Provisória nº. 79 as demonstrações contábeis devem ser apenas auditadas, ou seja, basta apenas a certificação do curso de bacharelado em ciências contábeis.
- b) A Comissão de Valores Mobiliários exige que as empresas de capital aberto publiquem suas demonstrações contábeis até o dia trinta de abril do exercício subsequente. Mas a Medida Provisória nº. 79, valendo-se do período legal de sua vigência, determinou que as demonstrações contábeis, do exercício social findo em 2001, fossem publicadas em trinta dias a partir de sua edição; e as do exercício findo em 2.002 fossem publicadas até o décimo dia útil do mês de fevereiro do exercício seguinte. Tais prazos contrariam a Lei nº. 6.404/76, mas foi a alternativa adotada para garantir as primeiras publicações, de forma obrigatória, das demonstrações contábeis dos clubes de futebol profissional.

De acordo com Ishikura (2004), poucos clubes publicaram suas demonstrações contábeis e houve questionamentos quanto ao grau de transparência e práticas contábeis adotadas, devido ao escasso prazo para atender à medida provisória mencionada, conforme pode ser observado na Ilustração 2, a seguir:

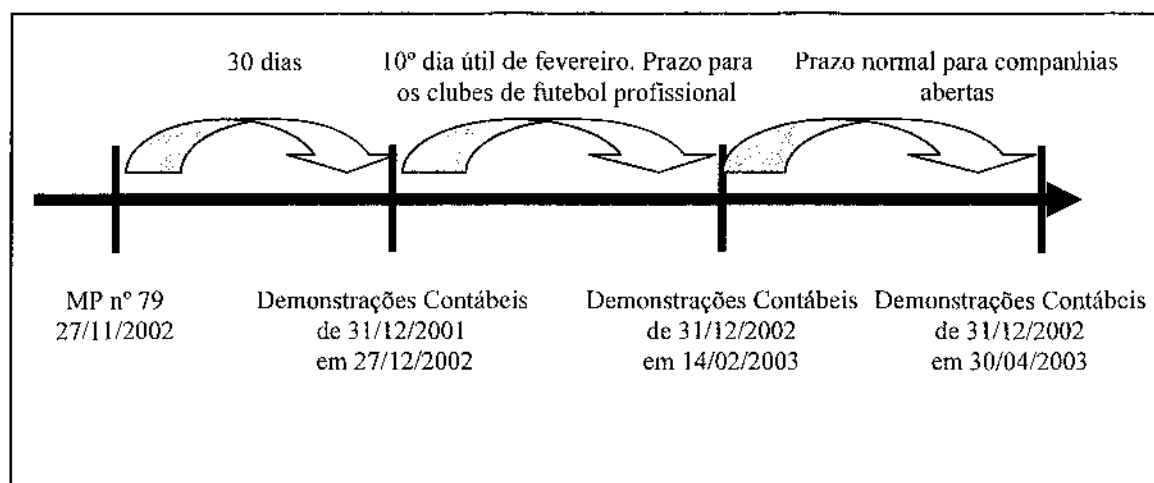


Ilustração 2. Prazo de publicação, conforme Medida Provisória nº. 79

A partir da Medida Provisória nº. 79, de 27 de novembro de 2.002, os clubes tiveram apenas 30 dias para preparar suas demonstrações contábeis nos padrões exigidos pela CVM, bem como submetê-las à auditoria independente e publicá-las.

Além disso, as demonstrações contábeis dos clubes de futebol profissional, do exercício findo em 31 de dezembro de 2.002, deveriam ter sido publicadas até 14 de fevereiro de 2.003, 45 dias após o encerramento do exercício social, mesmo que o prazo para as companhias abertas fosse de 120 dias, ou seja, até 30 de abril do exercício subsequente.

Assim, pela primeira vez, em 2001, os clubes passaram a revelar a não existência de padronização contábil no reconhecimento dos eventos econômico-financeiros de suas atividades, sendo, quase exclusivamente, dependentes de rendas provenientes de cotas de televisão, como explica Aídar *et al* (2002, p. 84):

As TVs (Globo e Bandeirantes) pagaram em 1999 US\$ 70 milhões pelos direitos de transmissão das partidas no Brasil. Aqui, os estádios recebem em média 14 mil torcedores por jogo (ocupação média inferior a 20% da capacidade total instalada). Na Inglaterra esses números são, respectivamente, US\$ 270 milhões pagos pela BSky e 32 mil torcedores (ocupação de 90% da capacidade total instalada).

Dentre as fontes de receitas, segregadas em atividades comerciais, direitos de televisão, bilheteria e transferência de jogadores, constata-se a influência dos canais de televisão, em termos percentuais, conforme Tabela 1, apresentada a seguir:

Tabela 1: Estrutura de fontes de receitas

País	Atividades comerciais	Direitos de televisão	Bilheteria	Transferência de jogadores
Inglaterra	29%	25%	33%	13%
Itália	15%	39%	31%	15%
Brasil	15%	57%	8%	20%
Fonte: Pelé Sport e Marketing <i>apud</i> Rebelo e Torres (2001, p. 21)				

Quanto aos gastos no Brasil, em média, 93% (noventa e três por cento) da arrecadação total dos clubes são dispendidos com pagamento a atletas. Destacando-se a irregularidade das receitas provenientes da televisão e dos patrocinadores, raramente os clubes estão em dia com seus jogadores, sendo freqüentes os atrasos de dois ou três meses e, ainda, a perda de vínculos contratuais por inadimplência salarial. (MELO FILHO, 2002, p. 40).

Apesar de muitos clubes de pequeno porte não publicarem suas demonstrações contábeis, constata-se que estes praticamente não são remunerados por cotas de televisão, sendo obrigados a formar atletas como fonte alternativa de receita.

O ano de 2.001 pode ser considerado o início de um novo cenário econômico desportivo, visto que o período de transição regulatória expirava nesse ano, ou seja, uma das principais fontes de receita, o passe, deixava de existir para os clubes. Dessa forma, faz-se necessário o entendimento dos motivos que levaram a regulação a extinguir o instituto do passe, tanto em nível nacional como internacional.

2.3. Extinção do Passe – o Expoente da Alteração das Atividades Desportivas

Para compreender a principal mudança no cenário econômico da esfera futebolística, é preciso compreender a razão da extinção do passe de jogadores de futebol, tanto no âmbito nacional quanto no internacional, a partir de sua conceituação.

2.3.1. Conceito

De acordo com Zainaghi (1998, p. 117), o passe possuía natureza jurídica indenizatória por se tratar de um ressarcimento ao clube cedente por perder um jogador de seu quadro para outro clube.

O passe, previsto no artigo 11, da Lei nº. 6.354/76, era entendido como “a importância devida por um empregador ao outro, pela cessão do atleta durante a vigência do contrato ou **depois de seu término**, observando as normas desportivas pertinentes” (grifo nosso).

Melo Filho (1995, p. 153-154) aborda que a concepção do passe, para alguns juristas europeus, estava atrelado, de uma certa forma, ao comércio de escravos, uma violação da liberdade de contratação e de circulação. Mas também reconheciam que a supressão do passe deveria ser equilibrada e controlada, estabelecendo-se uma compensação pelos gastos e investimentos do clube no atleta profissional.

No Brasil, o entendimento quanto à questão do passe também era dividido entre os juristas, como aborda Melo Filho (1995, p. 154):

Não são poucos os autores que tipificam o passe como “une certaine forme d’esclavage ou de servitude”, e o Prof. Manuel Tubino, a esse respeito, assevera que “a Lei do Passe é a última forma de escravidão existente, uma vez que os clubes são donos dos atletas e ninguém de forma alguma pode ser dono da força de trabalho de alguém”. Contudo, não poderíamos esquecer a outra face da moeda – os clubes – pois a revogação dessa “Slave law” ou a assinatura de Lei áurea desportiva teria sérias implicações, com efeitos danosos e inimagináveis, pois, do mesmo modo que não podemos coisificar os atletas profissionais, igualmente não podemos descuidar que o passe, na lição de Anfbal Pellon, é a “garantia efetiva da justa compensação e no aprimoramento físico e técnico do atleta (que o valorizou no mercado de trabalho) e o ressarcimento dos prejuízos causados à equipe, que decaí no seu rendimento, com reflexos patrimoniais negativos sobre a associação empregadora, em face da mutilação do seu todo harmônico, com a retirada súbita de uma das peças de seu conjunto”.

Transcreve-se a seguir trecho do entendimento do jurista Evaristo de Moraes Filho, autor do anteprojeto que se transformou na Lei nº. 6.354/76:

Trata-se de instrumento adotado em toda parte, regulado pela legislação internacional como única medida capaz de impedir a concorrência desleal e o aliciamento ilícito dos jogadores, dentro ou fora do país.

Não raro, é o clube que faz a fama do atleta, educando-o, burilando as suas virtudes praticamente inatas e a sua própria personalidade. Tudo isso pode e deve ter uma correspondência patrimonial, que se traduz, no direito, que ambos os contratantes possuem, de plena certeza da segurança do vínculo que os prende, manifestado num contrato por prazo determinado.

Sem o instituto do passe, na ganância de auferir altas rendas nos espetáculos públicos, juntamente com o significado econômico e moral das vitórias, e dos campeonatos, na haveria mais certeza nem garantia alguma nas contratações, de cuja insegurança seriam vítimas algezes, ao mesmo tempo, os atletas e as associações desportivas (MELO FILHO, 1995, p. 154-155).

Nesse sentido, todo o significado de passe é descrito no artigo 26, da Lei nº 8.672/93:

- a) *Pagamento da importância denominada passe* – No sentido gramatical *passe* corresponde à *licença, autorização, bilhete* ou *permissão* para ir de um lugar a outro. No plano desportivo o passe é definido como a importância devida por um empregador a outro pela cessão ou

transferência. O passe, como é chamado, é o instrumento que habilita o atleta a *passar* de uma entidade de prática desportiva a outra, e não a *importância paga* pela anterior à posterior. O preço do passe, como seu elemento quantitativo e monetário, não deveria ser confundido com o próprio. Vale dizer, a quantia recebida pela entidade desportiva cedente constitui a compra do direito de aproveitamento do trabalho de atleta profissional e não a compra deste, como pejorativamente se alardeia, para justificar a necessidade de outorga da *carta de alforria desportiva*. Aliás, nesta linha de raciocínio, Marazoni (*in Alcances Del Contrato Deportivo*, La Plata, 1972, pp. 41-42) reconhece que “el carácter de la transferencia es el de una verdadera cesión de derechos y que lo se transfiere o cede no es el jugador, sino el contrato”.

Após o encerramento do contrato de trabalho, o *caput* “b” do próprio artigo 26 dessa lei previa que o Conselho Superior do Desporto determinasse o valor do passe, em consonância com a legislação europeia, a fim de evitar o aviltamento de seu valor em prejuízo do atleta, como segue:

b) Caberá ao CSD fixar o valor, critérios e condições – Caberá ao Conselho Superior de Desportos estabelecer o valor, condições e critérios do valor do passe, assinalando-se que, para a determinação do valor do passe, o CSD poderá levar em conta indicadores tais como a idade do atleta, o tempo de serviço prestado ao clube, o valor da remuneração, o número de temporadas ou partidas pela seleção brasileira etc. e, a partir destes parâmetros, serão estabelecidos fatores e coeficientes para cálculo do valor do passe a ser pago à empregadora cedente ou transferente.

Dessa forma, o objetivo do passe era resguardar o clube a que esteve ligado o atleta durante os prazos nele fixados como incentivo à sua formação, além de impedir o aliciamento dos jogadores com vistas a uma transação para clube sediado no exterior, usando uma entidade nacional como “ponte” para a transferência (ZAINAGHI, 1998, p. 127).

O CSD previa o aumento na participação do atleta de forma escalonada, com a finalidade de humanizar a Lei do Passe, uma vez que a legislação anterior (Lei nº. 6.354/76) estipulava o passe livre do atleta somente aos 32 anos, sem, contudo, desestimular sua formação, resguardando o investimento dos clubes, sem comprometê-los patrimonialmente. E posteriormente, o objetivo era transformar o atleta a partir de 23 anos de idade em sócio do clube, quando da venda de seu passe, fazendo jus a um percentual crescente em cada ano, como segue:

- a) até 23 anos de idade – participação de 15% do passe para o atleta;
- b) com 24 anos de idade – participação de 30% do passe para o atleta;
- c) com 25 anos de idade – participação de 45% do passe para o atleta;
- d) com 26 anos de idade – participação de 60% do passe para o atleta;
- e) com 27 anos de idade – participação de 75% do passe para o atleta;
- f) aos 28 anos – passe livre.

A seguir, a Resolução nº. 01, de 17 de outubro de 1.996, do INDESP, já previa a extinção gradual do instituto do passe, pois, em 1º de janeiro de 1.998, os atletas profissionais sem contrato de trabalho e com 27 anos de idade completos estariam livres para se transferir para

qualquer clube, desde que aguardassem o encerramento do contrato vigente. E, de forma escalonada, durante o ano civil de 1.999, a mesma regra valeria para o atleta profissional que completasse 26 anos e, em 2.000 para aquele que fizesse 25 anos.

Desse modo, o artigo 12, da Resolução do INDESP, determinava as condições de aquisição do atestado liberatório dos atletas com vínculos de trabalho através do passe:

Art. 12. Os contratos de trabalho do atleta profissional de futebol em vigor deverão ser cumpridos nos seus termos, aplicando-se o disposto nesta Resolução, imediatamente após o seu término, observadas as seguintes condições:

III - os atletas que estiverem sem contrato de trabalho, porém com valor de indenização fixado junto às federações correspondentes, deverão:

a) observar, na impossibilidade de acordo com o novo contrato de trabalho, nos termos propostos nesta Resolução, a prevalência do valor de indenização anteriormente fixado para efeito de cessão a terceiros, com redução mensal, de caráter sucessivo, de 5% (cinco por cento) do seu valor bruto, até atingir 30% (trinta por cento) do valor inicialmente fixado;

b) observar se completaram, durante o lapso temporal previsto na alínea anterior, 25 anos de idade, quando estarão livres para se transferir.

A fixação do valor do passe era prevista da seguinte forma:

Art. 8º. A fixação da importância denominada passe, em caso de atleta profissional de futebol, sem contrato de trabalho, que não preencha a condição do art. 5º desta Resolução, será calculada tomando-se por base a média aritmética entre o valor proposto pela entidade de prática desportiva e o valor proposto pelo atleta, multiplicando-se o resultado obtido pelos fatores a seguir estabelecidos:

I – fator 36 (trinta e seis), se a média salarial obtida situar-se entre R\$ 112,00 (cento e doze reais) e R\$ 560,00 (quinhentos e sessenta reais);

II – fator 48 (quarenta e oito), se a média salarial obtida situar-se entre R\$ 560,01 (quinhentos e sessenta reais e um centavo) e R\$ 1.120,00 (um mil e cento e vinte reais);

III – fator 60 (sessenta), se a média salarial obtida situar-se entre R\$ 1.120,01 (um mil e cento e vinte reais e um centavo) e R\$ 2.240,00 (dois mil e duzentos e quarenta reais);

IV – fator 72 (setenta e dois), se a média salarial obtida situar-se acima de R\$ 2.240,01 (dois mil e duzentos e quarenta reais e um centavo).

§ 1º - Na hipótese de ausência de proposta por parte do atleta profissional de futebol, ou caso este não aceite a proposta da entidade de prática desportiva, utilizar-se-á, para efeito do cálculo de que trata o caput deste artigo, a média salarial recebida pelo atleta no último trimestre do contrato findo.

§ 2º - O valor proposto pela entidade de prática desportiva não poderá ser superior a 5 (cinco) vezes a média salarial recebida pelo atleta no último trimestre do contrato findo.

Dessa maneira, desde 1.976, com o advento da Lei nº. 6.354, havia a sinalização de que os clubes deixariam de ter participação nos valores referentes à negociação de atletas, mesmo

que de forma escalonada. Para os atletas com contratos vigentes, a base de cálculo para fins de receita de passe era o valor da negociação entre os clubes. E para os contratos já expirados, a base de cálculo era a média salarial, demonstrando que o atleta ficava à mercê do clube ao negociar com outra agremiação.

2.3.2. Exposição Histórica no Cenário Internacional

A complicação quanto ao passe iniciou-se com o atleta profissional belga Jean Marc Bosman, que atuava desde 1.988 pelo clube belga Royal Club Liège S.A., da primeira divisão daquele país, mediante um contrato que expirava em 30 de junho de 1.990 e lhe rendia uma renda mensal de 120.000 francos belgas. Em 21 de abril de 1.990, esse clube propôs a renovação de contrato por mais uma temporada mediante redução de salário para 30.000 francos belgas, quantia estabelecida como mínimo pela Federação de Futebol Belga. Não concordando com tal redução, não houve a renovação de contrato e o clube inscreveu Bosman na lista de transferência fixando seu valor em 11.743.000 francos belgas.

Como não houve interesse de nenhum clube a pagar a quantia estipulada, Bosman estabeleceu um contrato de empréstimo de um ano com um clube francês da segunda divisão denominado Dunquerque, mediante um salário mensal de 100.000 francos belgas mais luvas de 900.000 francos belgas.

Em 30 de junho de 1.990, o contrato de Bosman com o Royal Club Liège S.A. havia expirado e o clube belga amparado pela legislação, referendada pela Federação Belga de Futebol, somente aceitaria emitir o certificado internacional de transferência mediante pagamento do valor fixado.

O contrato de prestação de serviço entre o jogador e o clube havia encerrado, no entanto, o vínculo com o clube ainda prevalecia tornando o contrato do jogador com o novo clube sem efeito, impossibilitando-o de atuar em outra agremiação, pois o Dunquerque não possuía capacidade financeira para pagar o valor estipulado para fins de liberação do atleta.

Em 8 de agosto de 1.990, o jogador ingressou com uma ação junto ao tribunal de 1ª instância de Liège contra o Royal Club Liège S.A. baseado nos artigos 48, 85 e 86 do Tratado de Roma, de 1.958. Principalmente pelo artigo 48 deste tratado, em junho de 1.992, o tribunal considerou a inaplicabilidade das normas relativas às transferências e cláusulas de nacionalidade, como Carlezso (2004, p. 17) destaca:

Artigo 48, do Tratado de Roma

A livre circulação de trabalhadores deve ser assegurada, na comunidade, o mais tardar no termo do período de transição. 2. A livre circulação de trabalhadores implica a abolição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade, entre os trabalhadores dos Estados-membros, no que diz respeito ao emprego, à remuneração e condições de trabalho. 3. A livre circulação dos trabalhadores compreende, sem prejuízo das limitações justificadas por razões de ordem pública, segurança pública, o direito de: a) responder a ofertas de empregos efetivamente feitos; b) deslocar-se livremente, para o efeito, no território dos Estados-membros; c) residir num dos Estados-membros a fim de nele exercer uma atividade laboral, em conformidade com as disposições legislativas regulamentares e administrativas que regem o emprego dos trabalhadores nacionais; d) permanecer no território de um Estado-membro depois de nele ter exercido uma atividade laboral, nas condições que serão objeto de regulamentos de execução a se estabelecer pela Comissão.

Em 15 de dezembro de 1.995, o Tribunal de Justiça de Luxemburgo (Tribunal de Justiça da União Européia) emitiu sentença favorável ao atleta de futebol profissional Jean Marc Bosman pertencente ao clube Belga Royal Liège S.A. para que pudesse se transferir para outros clubes da União Européia sem o pagamento de taxas de transferência.

Ainda de acordo com Carlezzo (2004, p 20), apesar da UEFA, a Federação Belga e dos governos francês e italiano sustentarem a importância da existência de normas voltadas para a compensação financeira quando há transferência de jogadores, para a manutenção do equilíbrio financeiro dos clubes, pode-se afirmar que o passe de jogadores de futebol na Comunidade Européia já estava extinto a partir do episódio anteriormente descrito.

2.3.3. Exposição Histórica no Cenário Nacional

O tema não demorou muito para se expandir pelo mundo afora. E, no Brasil, seus impactos se tornaram presentes na legislação vigente da época.

A primeira legislação sobre o assunto data de 02 de setembro de 1.976, quando foi sancionada a Lei nº. 6.354. Segundo seu artigo 1º, o empregador era caracterizado como sendo: "a associação desportiva que, mediante qualquer modalidade de remuneração, utiliza-se dos serviços de atletas profissionais de futebol, na forma definida desta Lei" e, conforme seu artigo 2º, empregado é "o atleta que praticar o futebol, sob a subordinação do empregador, como tal definido no artigo 1º mediante remuneração e contrato [...]".

O artigo 11 dessa lei definia o passe como:

Importância devida por um empregador a outro, pela cessão do atleta durante a vigência do contrato ou depois do seu término, observadas as normas desportivas pertinentes.

Destarte, mesmo após o término do contrato de trabalho celebrado com o clube de futebol, o atleta permanecia vinculado a esse clube, pois o contrato de trabalho do atleta era acessório e independente do vínculo jurídico mantido com a entidade desportiva. Portanto, se o atleta não estivesse com seu contrato em vigor, o clube não lhe pagaria os salários. Nesse caso, o Conselho Superior do Desporto estimava seu valor de passe, reavaliado periodicamente até que um clube se interessasse pelo seu passe, evitando que o jogador ficasse à mercê de suas funções e de seu rendimento como jogador profissional de futebol.

Para obtenção do passe livre, era necessário que o atleta atingisse 32 anos de idade, com 10 anos de serviços prestados ao seu último clube, ou, ainda, que houvesse a dissolução do clube.

A Lei nº. 8.672, de 06 de julho de 1.993 (Lei Zico), não trouxe inovações no cenário estabelecido pela Lei nº. 6.354/76 com relação ao vínculo de trabalho entre o jogador e o clube de futebol.

Em 24 de março de 1.998 foi promulgada a Lei nº. 9.615 (Lei Pelé) que trouxe profunda mudança nas relações descritas acima, diante das pressões e alterações regulamentares na Europa, produzidas pelo caso Bosman (MELO FILHO, 2001, p. 125).

O artigo 28 dessa lei passou a determinar que:

A atividade do atleta profissional, de todas as modalidades desportivas, é caracterizada por remuneração pactuada em contrato formal de trabalho firmado com entidade de prática desportiva, pessoa jurídica de direito privado, **que deverá conter, obrigatoriamente, cláusula penal** para as hipóteses de descumprimento, rompimento ou rescisão unilateral.

E ainda, em seu parágrafo 2º: **“O vínculo desportivo do atleta com a entidade contratante tem natureza acessória ao respectivo vínculo empregatício, dissolvendo-se, para todos os efeitos legais, com o término da vigência do contrato de trabalho”**. (grifo nosso).

De forma semelhante aos acontecimentos que se sucederam na Europa, a legislação desportiva brasileira também extinguiu o passe de atletas de futebol profissional. E como forma de compensação financeira indenizatória aos clubes cedentes, foi incluída no texto da lei a cláusula penal, que somente deve ser cobrada não mais da agremiação contratante, mas sim dos próprios jogadores de futebol, em casos de rompimento unilateral do contrato de trabalho entre o jogador e o clube durante a **vigência** do contrato de trabalho desportivo. A garantia indenizatória deixa de existir, caso o rompimento de contrato venha a ser de acordado entre as partes ou através de término do contrato.

Melo Filho (2001, p. 118) esclarece com propriedade a natureza quanto ao passe e à cláusula penal:

É preciso “implodir” a retórica, proposital e dolosa confusão que se está fazendo entre cláusula penal e passe na esfera desportiva.

a) o “passe” é resultante do vínculo desportivo do atleta com o clube, **APÓS** o término do contrato de trabalho desportivo, ou seja, mesmo tendo cumprido todas as obrigações contratuais, o atleta continua “preso” ao clube se não aparecer outra entidade de prática desportiva que se disponha a pagar para obter o atestado liberatório ou “carta de alforria desportiva”; (grifo nosso)

b) a cláusula penal só pode ser exigida **DURANTE** a vigência do contrato desportivo, e nunca depois de seu término. É a indenização devida pela “quebra” ou rompimento unilateral do contrato antes de seu término, ou seja, é a garantia ou reforço que a lei dá ao cumprimento do ajuste firmado entre clube/atleta para inibir a resilição antecipada e injustificada. (grifo nosso)

Objetivamente, a cláusula penal não garante o *passe*, mas, de certo modo, assegura a *posse* ao longo do contrato.

Ainda quanto às disposições transitórias, conforme o artigo 93 da Lei nº 9.615/98, os clubes tiveram 3 (três) anos para efetivamente extinguir o passe (até 26 de março de 2001), uma vez que era a principal e maior fonte de receita dos clubes, ocasionando posteriormente o decréscimo dos recursos captados, com indicadores objetivos da ausência do seu principal e mais valioso “ativo”, ou seja, o “passe” dos atletas (MELO FILHO, 2001, p. 13).

As receitas provenientes da venda de passe representavam oitenta e cinco por cento do valor da transação do jogador, e isso, juridicamente, deixou de existir, como citado na jurisprudência apresentada a seguir (ZAINAGHI, 2001, p. 50):

ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL – CONTRATO JÁ CUMPRIDO – DESCABIMENTO DO PAGAMENTO DO PASSE. Não estando em vigor o contrato por prazo determinado firmado entre o Atleta Profissional de Futebol e o respectivo clube contratante, e ainda não estando sendo pagos os seus salários não há por que impedir o atleta a obter colocação em outra equipe profissional de futebol, uma vez que o art. 5, inciso XII, da Constituição Federal assegura o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão desde que atendidas as qualificações ao exercício profissional. Destarte, a eventual discussão da matéria relativa ao passe, ainda que se entenda plenamente vigente a Lei nº. 6.354/76, mesmo após o advento da Lei nº. 9.615/98, é questão que poderá ser discutida pelo impetrante junto ao novo empregador do atleta, mas que, *venia concessa*, não poderá ser fator impeditivo do exercício da atividade profissional do litisconsorte, principalmente considerando-se que todas as obrigações derivadas de seu contrato de trabalho com o impetrante já foram cumpridas. (TRT/SP, SDI, Ac. 2001000543, Proc. 455/2000-3, Rel.^a Vânia Paranhos, DOESP 9.2.2201)

O reconhecimento irrestrito da perda desse direito trouxe reflexos na contabilidade dos clubes de futebol profissional como apresentado na Tabela 2:

Tabela 2: Contabilização da baixa do “passe”

Clube	Contabilização	31/12/2003 (R\$ mil)	31/12/2002 (R\$ mil)
São Paulo Futebol Clube	Baixa de atestado liberatório e/ou Contratos de atletas como despesa	8.051	10.871
Sociedade Esportiva Palmeiras	Amortização de gastos com contratos de atletas profissionais como despesa	8.777	10.251
Clube de Regatas Flamengo	Amortização de passes como despesa	11.435	9.766
Fluminense Football Club	Ajuste de exercícios anteriores diretamente no Patrimônio Líquido	7.298	5.696
Fonte: Demonstrações Contábeis dos clubes dos exercícios findos de 2.002 e 2.003			

Conforme citado anteriormente, o período de adaptação à Lei nº. 9.615/98 foi de três anos. Para os passes dos contratos vigentes daquela época, constatou-se, sobre tratamentos contábeis adotados pelos clubes, que:

- A partir da promulgação da Lei nº. 9.615/98, o valor do passe foi uniformemente amortizado em detrimento de uma conta específica de resultado uniformemente até a data final do período de contrato de cada atleta;
- O valor do passe foi diminuído integralmente apenas ao final do contrato de cada atleta profissional em conta específica de resultado.
- O valor do passe foi amortizado a partir da promulgação da Lei nº. 9.615/98 até a data final do período de contrato de trabalho de cada atleta à conta de ajuste de exercícios anteriores diretamente no patrimônio líquido, sem transitar por uma conta específica de resultado.

Assim, percebe-se que o reconhecimento contábil pela extinção do passe, considerado até então como ativo dos clubes, foi evidenciado de maneiras diferenciadas segundo conforme entendimentos de cada um dos profissionais contabilistas, de maneira que pudesse afetar significativamente os resultados dos clubes.

3. REVISÃO CONCEITUAL

3.1. Teoria Contábil

Faz-se necessária uma revisão da estrutura conceitual básica da contabilidade para fundamentar a adequada evidenciação e classificação contábil analisadas nesse trabalho.

De acordo com a Deliberação CVM nº. 29, de 05 de fevereiro de 1.986, para a consecução do objetivo da Contabilidade, dois pontos importantes se destacam:

1. As empresas precisam dar ênfase à *evidenciação* de todas as informações que permitem a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações desse seu patrimônio e, além disso, que possibilitem a realização de inferências perante o futuro.
2. A contabilidade possui um grande relacionamento com os aspectos jurídicos que cercam o patrimônio, mas, não raro, de forma jurídica pode deixar de retratar a essência econômica. Nessas situações, deve a Contabilidade guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, *seguindo*, se for necessário para tanto, a *essência ao invés da forma*.

Conforme o IASB (2001, p. 53):

As demonstrações contábeis refletem os efeitos financeiros das transações e outros eventos, agrupando-os em amplas categorias, de acordo com suas características econômicas. Estas amplas categorias são chamadas de elementos das demonstrações contábeis. Os elementos diretamente relacionados com a avaliação financeira no balanço são os ativos, passivos e patrimônio líquido. Os elementos diretamente relacionados com a avaliação de desempenho na demonstração do resultado são as receitas e as despesas.

A apresentação desses elementos no balanço e na demonstração de resultado envolve um processo de subclassificação.

Em consonância com a finalidade da contabilidade apresentada pela Comissão de Valores Mobiliários, o IASB (2001, p. 54) afirma que:

Ao avaliar se um item se enquadra na definição de um ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se prestar atenção na sua essência e realidade econômica e não apenas na sua forma legal.

Tais características de evidenciação ou de divulgação contábil (*disclosure*) e de prevalência da essência sobre a forma cada vez mais se firmam como próprias da Contabilidade, dados seus objetivos específicos (CVM *apud* IBRACON, 1986, p. 23).

Para julgamento final da decisão do reconhecimento do processo, que consiste em reconhecer os eventos no balanço ou na demonstração de resultado, é preciso, ainda, contemplar, pelas Normas Internacionais, mais um fator, como se verifica a seguir (IASB, 2001, p. 60):

Um item que se enquadre na definição de elemento das demonstrações contábeis deve ser reconhecido, se:

- a. For provável que algum benefício econômico futuro referente ao item venha a ser recebido ou entregue pela empresa; e
- b. Ele tiver um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis.

Como se constata, mais um fator a ser analisado para reconhecimento de um item que deve possuir um custo ou valor a ser medido em bases confiáveis, seja ele ativo ou passivo. Em muitos casos, o custo e o valor precisam ser estimados; o uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação das demonstrações contábeis e não desmerece a sua confiabilidade.

Deve-se destacar ainda que a falta de reconhecimento de tais itens não é corrigida pela divulgação das políticas contábeis usadas nem pelas notas explicativas ou qualquer outra demonstração suplementar.

3.2. Ativos

A conceituação e a avaliação do ativo é de suma importância para esse estudo, uma vez que, de acordo com Iudícibus (2000, p. 142):

[...] o ativo, sua conceituação e avaliação configuram-se, talvez, como o capítulo mais importante da teoria contábil, ao lado do capítulo de receitas, despesas, perda e ganhos. É extremamente importante conceituar bem o ativo, em suas características básicas, para evitarmos problemas futuros com a apreciação desse ou daquele elemento específico do ativo, desse ou daquele grupo. Muitos problemas na prática contábil brasileira derivam de aceitarmos sem discussão classificações legais, sem termos atentado para o significado intrínseco de cada ativo.

3.2.1. Definição

São encontradas diversas definições de ativo, dentre elas, as que possuem ênfase na propriedade, no controle, ou ainda, com uma definição mais ampla em termos econômicos.

Numa visão tradicional de ativo, Anthony *apud* Martins (1972, p. 26) descrevem que: “Ativos são recursos valiosos de propriedade de uma empresa que os tenha adquirido a um custo monetariamente mensurável”.⁵

⁵ *Assets are valuable resources owned by a business which were acquired at a measurable money cost.*

De acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade (IASB, 2001, p. 54) e em consonância com Ijiri (1967, p. 70),

Um ativo é definido como um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que futuros benefícios econômicos resultem para a entidade.

Para Canning *apud* Hendriksen e Van Breda (1992, p. 452), independentemente do controle ou posse, um ativo constitui:

Qualquer serviço futuro em dinheiro ou conversível em dinheiro [...], o interesse do benefício no qual esteja legalmente ou equitativamente garantido a uma pessoa ou grupo de pessoas. Tal serviço é um item de ativo somente àquela pessoa ou a esse grupo de pessoas⁶.

Conforme FASB *apud* Kam (1986, p. 57), um ativo não necessariamente se refere a algo real, mas sim à capacidade de proporcionar serviços ou benefícios futuros:

Ativos são recursos econômicos capazes de prover futuros benefícios econômicos, obtidos ou controlados por entidade específica como resultado de transações ou eventos passados⁷.

E, para Martins (1972, p. 30), numa definição mais ampla e objetiva: “ativo é o futuro resultado econômico que se espera obter de um agente”.

Ainda, segundo Martins (1972, p. 32), o termo agente engloba o mesmo significado que “recursos” para a Economia, não se restringindo apenas a valores de existência física ou monetária. Além disso, certos direitos podem não ser aceitos como recursos, apesar de indubitavelmente constituírem ativos, pois são agentes de resultados futuros.

Diante das diversas definições citadas acima, devem ser analisadas suas características.

3.2.2. Características dos Ativos

Das definições de ativos apresentadas, faz-se necessária a apresentação das características peculiares para que sejam reconhecidas como tal.

Para o IASB (2001, p. 62), dois aspectos devem ser observados em seu reconhecimento:

1. quando for provável⁸ que a entidade venha a receber dele benefícios econômicos futuros.

⁶ Any future service in money or any future service convertible into money [...] the beneficial interest in which is legally or equitably secured to some person or set of person⁹. Such a service is an asset only to that person or set of persons to whom it runs.

⁷ Assets are economic resources, which are capable of providing future economic benefits, obtained or controlled by a particular entity as a result of past transactions or events.

2. tem um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis.

Em consonância com o FASB *apud* Hendriksen e Van Breda (1991, p. 435), e para Iudícibus (2000, p. 130), necessariamente três aspectos devem ser observados:

1. o ativo deve ser considerado à luz de sua propriedade e/ou à luz de sua posse e controle; normalmente as duas condições virão juntas;
2. precisa estar incluído no ativo, em seu bojo, algum direito específico a benefícios futuros (por exemplo, a proteção à cobertura de sinistro, como direito em contraprestação ao prêmio de seguro pago pela empresa) ou, em sentido mais amplo, o elemento precisa apresentar uma potencialidade de serviços futuros (fluxos de caixas futuros) para a entidade;
3. o direito precisa ser exclusivo da entidade; por exemplo, o direito de transportar a mercadoria da entidade por uma via expressa, embora benéfico, não é ativo, pois é geral, não sendo exclusivo da entidade.

Para Ijiri *apud* Kam (1986, p. 59), a questão do controle é essencial: “A Contabilidade não está relacionada com recursos econômicos em geral, mas somente com aqueles que estejam sob controle de uma dada entidade”⁹.

Fica evidente que ativo é um recurso controlado pela empresa, sem a requisição da propriedade, como ocorre com frequência em relação à cessão temporária de atletas entre clubes, o que contrasta com o entendimento de Paton *apud* Kam (1986, p. 55). Segundo estes autores, um ativo deve ser de propriedade da empresa.

3.2.3. Classificação de Ativos

Os ativos podem ser classificados em circulante, realizável a longo prazo e permanente. Este último, segregado em: investimentos, imobilizado e diferido (Lei nº. 6.404, 1976):

Art. 179 – As contas serão classificadas do seguinte modo:

I – no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II – no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (art. 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III – em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção das atividades da companhia ou da empresa.

⁸ Provável: De acordo com FASB *apud* Kam (1986, p. 54): este termo significa “razoavelmente esperado ou aceito com base em evidências ou lógica disponível”, uma vez que as atividades empresariais e econômicas ocorrem num ambiente caracterizado por incertezas quanto a suas realizações.

⁹ *Accounting is not concerned with economic resources in general, but only those which are under the control of a given entity.*

IV – 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;

V – 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.

Diante desta classificação, são analisadas as características de cada um de seus grupos. Tal procedimento também é efetuado para os grupos de passível exigível e de resultado.

3.2.3.1. Segregação entre Circulante e Não-Circulante

De acordo com o pronunciamento NPC¹⁰ 27, do IBRACON (2001, p. 16), as empresas devem efetuar, com base na natureza de suas operações, a apresentação dos ativos e passivos circulantes e não-circulantes como classificações separadas no próprio balanço:

Um ativo deve ser classificado como circulante quando:

- a. espera-se que seja realizado, ou é mantido para venda ou consumo dentro dos doze meses seguintes à data do balanço; ou
- b. é um ativo em dinheiro ou equivalente que não está restrito ao seu uso.

Sendo assim, os itens devem ser incluídos no ativo circulante conforme a expectativa de serem realizados dentro de um ano ou do ciclo operacional. No entanto, como o ciclo operacional de um clube de futebol, ou seja, o período de competição nacional ou estadual, não ultrapassa o período de um ano, o critério de classificação a ser aplicado é de doze meses após a data do balanço.

3.2.3.2. Investimentos

Além das participações permanentes em outras empresas, esse grupo de contas abrange, conforme o inciso III, do artigo 179, da Lei nº. 6.404/76:

[...] os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa.

Assim, os direitos de qualquer natureza, não classificáveis como ativo circulante e não destinados à atividade operacional de um clube, devem ser registrados como investimentos.

¹⁰ NPC: Normas e Procedimentos de Contabilidade emanados pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

Conseqüentemente, a natureza operacional das atividades de cada clube está diretamente relacionada ao objeto definido em seu estatuto social.

3.2.3.3. Imobilizado

Para os clubes que possuem estádios de futebol, o ativo imobilizado representa uma parcela relevante do total de ativos e, conseqüentemente, significativo na apresentação da posição patrimonial e financeira, como constatado nas demonstrações contábeis publicadas dos clubes. Dessa forma, é de suma importância esclarecer se a natureza de um determinado dispêndio deve ser classificada como ativo imobilizado ou como uma despesa, uma vez que essa classificação pode ter um efeito significativo sobre a apuração periódica dos resultados das operações de uma entidade.

Para o IBRACON (2001b, p. 7), ao determinar se um evento satisfaz o critério provável ao auferir futuros benefícios econômicos em decorrência de sua utilização, a empresa deve avaliar o grau de certeza sobre esse fluxo, com base em evidência disponível na ocasião do lançamento contábil.

Além do estádio de futebol, durante a vigência da lei do “passe”, os clubes contabilizavam este direito no ativo imobilizado intangível. Devido à sua extinção, muitos clubes passaram a contabilizar o atestado liberatório de atletas profissionais, em lugar do “passe” como imobilizado. Posteriormente, o Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº. 1005/, determinou que os custos de formação de atletas também deveriam ser contabilizados como ativo imobilizado.

Ainda, de acordo com o IBRACON (2001c, p. 7):

[...] A existência de certeza suficiente de que os futuros benefícios econômicos fluirão para a empresa necessita da segurança de que ela auferirá os benefícios derivados dos ativos e assumirá os respectivos riscos. Esta segurança geralmente se concretiza somente quando a propriedade do ativo e, portanto, os riscos e recompensas dele decorrentes ou a ela associados são assumidos pela empresa. [...].

Quanto a FIPECAFI (1991, p. 278), o imobilizado se classifica em:

- a) Bens tangíveis, que têm um corpo físico, tais como terrenos, obras civis, máquinas, móveis, veículos, benfeitorias em propriedade arrendada, direitos sobre os recursos naturais, etc.
- b) Bens intangíveis, cujo valor reside não em qualquer propriedade física, mas nos direitos de propriedade que são legalmente conferidos aos seus possuidores, tais como patentes, direitos autorais, marcas, etc.

Os bens tangíveis em clubes de futebol são evidentes, dentre eles, além dos itens comuns a qualquer atividade, há os estádios de futebol, benfeitorias em centros de treinamento e equipamentos específicos da atividade desportiva.

Quanto ao ativo intangível, Martins (1972, p. 53) afirma que:

Tradicional é a divisão feita entre Ativos tangíveis e Intangíveis, e tradicional tem sido a dificuldade em defini-los, reconhecê-los e mensurá-los.

Se quisermos ligar a etimologia da palavra “Intangível” à definição dessa categoria de Ativos, nada conseguiremos, a não ser concluir que não há tal significado etimológico no conceito contábil. Patentes são considerados Ativo Intangível; mas Prêmios de Seguro Antecipados não possuem qualquer caráter de tangibilidade maior do que aquelas, porém não pertencem ao grupo de Intangíveis. Na verdade, Investimentos, Duplicatas a Receber, Depósitos Bancários, representam todos eles direitos, mas, apesar da falta de existência corpórea, são considerados “tangíveis”.

Para Iudícibus (2000, p. 210), os itens que caracteristicamente poderiam ser classificados como intangíveis são:

1. goodwill;
2. gastos de organização;
3. marcas e patentes;
4. certos investimento de longo prazo;
5. certos ativos diferidos de longo prazo.

Mas, em consonância com Martins, Iudícibus (2000, p. 214) também destaca a existência, entre autores renomados, grande discordância em sua conceituação e características necessárias para tal reconhecimento.

De acordo com Financial Reporting Standards (FRS) 10 – *Goodwill and Intangible* (DELOITTE & TOUCHE, 2001, p. 419) a capitalização ou não de um ativo intangível deve obedecer a classificação apresentada na Quadro 2.

Quadro 2: Classificação para fins de capitalização de ativos intangíveis¹¹

Capitalizar como <i>goodwill</i>	Capitalizar com ativos intangíveis	Não capitalizar
1. <i>Goodwill</i> adquirido.	1. Ativos intangíveis adquiridos separadamente de um negócio.	1. <i>Goodwill</i> gerado internamente.
2. Ativos intangíveis adquiridos em conjunto com um negócio, se eles não forem identificáveis a partir do <i>goodwill</i> ou seus valores não puderem ser confiavelmente mensurados.	2. Ativos intangíveis adquiridos em conjunto com um negócio, contanto que eles sejam identificáveis a partir do <i>goodwill</i> e seus valores possam ser confiavelmente mensurados.	
	3. Ativos intangíveis desenvolvidos internamente, com valores de mercado prontamente verificáveis.	2. Ativos intangíveis desenvolvidos internamente, sem valores de mercado prontamente verificáveis.

Apesar da complexidade da definição e das características necessárias para o reconhecimento de um ativo intangível, para fins desse estudo são aplicados os critérios definidos na tabela acima quanto à capitalização ou não dos gastos com formação de atletas, e utilizadas as características apresentadas por Iudícibus quanto ao seu reconhecimento.

11

<i>Capitalise as goodwill</i>	<i>Capitalise as intangible assets</i>	<i>Do not capitalise</i>
1. Purchased goodwill.	1. Intangible assets purchased separately from a business.	1. Internally generated goodwill
2. Intangible assets purchased with a business if they are not identifiable from the goodwill or their values cannot be measured reliably.	2. Intangible assets purchased with a business providing they are identifiable from the goodwill and their values can be measured reliably.	
	3. Internally developed intangible assets with a readily ascertainable market value.	2. Internally developed intangible assets with no readily ascertainable market value.

3.3. Passivos Exigíveis

Como sinônimo de exigibilidades, Iudícibus (2000, p. 145) afirma que o problema principal do passivo não reside em sua avaliação, mas sim em quando reconhecê-lo e registrá-lo, principalmente considerando a natureza e o período do reconhecimento de itens monetários fixos, os quais normalmente estão atrelados às cláusulas de variação monetária ou cambial.

3.3.1. Definição

De acordo com Iudícibus (2000, p. 146), o que deve ser incluso (ou excluído) das exigibilidades é uma questão relativa ao seu reconhecimento, uma vez que, segundo interpretações restritas, apenas as dívidas efetivas deveriam ser inclusas, ou seja, apenas os valores a pagar decorrentes de algumas transações passadas (já realizadas), com vencimento em um momento específico de tempo no futuro, deveriam ser contemplados. Outros reconhecem como exigibilidades valores devidos, se falharem no cumprimento de algum ato futuro (lucros diferidos ou passivos contingentes).

Numa nítida visão da teoria da propriedade, Hatfield *apud* Iudícibus (2000, p. 145) explicam que:

Num sentido restrito, exigibilidades [...] são subtraídos dos ativos, os ativos negativos. Seria lógico, portanto, preparar um balanço no qual as exigibilidades totais fossem subtraídas dos ativos totais, deixando no lado direito do balanço meramente os itens que representam a propriedade.

Na visão da teoria dos fundos (Iudícibus, 2000, p. 145), o passivo pode ser interpretado de forma diferente, como reservas ou restrições aos ativos, derivantes de considerações legais, eqüitativas, econômicas ou gerenciais.

Para o IBRACON (1992, p. 103), o conceito de passivo não se restringe apenas a considerações legais:

É importante notar que o conceito de passivo é um pouco mais amplo do que o legal. Legalmente, passivo é uma dívida: uma obrigação de pagar determinada importância numa data definida. O conceito de passivo abarca, não aqueles legalmente assim definidos, mas, também, os passivos estimados, tais como garantias dadas aos produtos vendidos, a aceitação de devoluções de vendas para manter os fregueses satisfeitos, embora não haja uma obrigação legal. Convém notar que, no caso específico da distribuição de lucros por proposta da administração, a lei, não obstante estar a distribuição condicionada a aprovação pela Assembléia de acionistas em data posterior, impõe seja a mesma contabilizada na data do balanço, no pressuposto de sua aprovação.

De acordo com o IASB (2001, p. 54):

Passivo é uma obrigação presente da entidade, resultante de eventos passados, cuja liquidação, se espera, resulte em um desembolso de recursos pela entidade, contendo benefícios econômicos.

Dessa conceituação, a característica essencial de um passivo é que a entidade possui uma obrigação, ou seja, um dever ou responsabilidade de agir ou fazer de uma certa maneira, seja de forma legalmente exigível em consequência de um contrato, ou requisito estatutário firmado, cuja liquidação implica a utilização de recursos que encerram benefícios futuros.

Para FASB *apud* Kam (1986, p. 64):

Passivos são prováveis sacrifícios futuros de benefícios econômicos decorrentes de obrigações presentes de uma determinada entidade de transferir ativos ou prestar serviços para outras entidades no futuro resultantes de transações ou eventos passados¹².

Nessa definição de passivo, dois componentes devem ser destacados: 1) os passivos que devem ser prováveis sacrifícios futuros de benefícios econômicos provenientes de obrigações presentes pela transferência de ativos ou prestação de serviços; 2) eles devem ser resultantes de transações ou eventos passados.

Das definições apresentadas acima, as seguintes características de passivos são destacadas:

- a) ele é uma obrigação existente no momento, decorrente de transações ou eventos passados;
- b) é passível de mensuração monetária por uma quantia definida ou razoavelmente estimada;
- c) o credor e a data em que a obrigação torna-se exigível são conhecidos ou podem ser estimados com razoabilidade.

3.3.2. Classificação de Passivos

Quanto a sua classificação, os passivos exigíveis devem seguir os mesmos critérios adotados para os ativos circulantes e realizáveis a longo prazo.

Para o passivo circulante, devem ser classificadas as obrigações no período de um ciclo operacional ou de um ano; dos dois, o mais longo. E para o passivo exigível a longo prazo, as obrigações se classificam no período superior ao circulante.

¹² *Liabilities are probable sacrifices futures of economic benefits arising from present obligations of a particular entity to transfer assets or provide services to other entities in the future as a result of past transactions or events.*

3.4. Receita

a receita é considerada um dos assuntos fundamentais da Contabilidade, juntamente com os princípios contábeis, principalmente com a realização da receita e confrontação das despesas, e ativo, sem prejuízo dos demais. No entanto, as definições de receita têm se fixado, via de regra, mais nos aspectos de quando reconhecê-la e em que montante, do que na caracterização de sua natureza (IUDÍCIBUS, 2000, p. 151).

A falta de caracterização de sua natureza tem provocado questionamentos quanto à classificação de determinadas receitas, se de caráter operacional ou não operacional, principalmente em relação ao tratamento contábil na cessão definitiva de atletas.

3.4.1. Definição de Receita

De acordo com o IBRACON (2001, p. 6) a receita:

É a entrada bruta de benefícios econômicos durante o período que ocorre no curso das atividades ordinárias de uma empresa, quando tais entradas resultam em um aumento do patrimônio líquido; excluído das contribuições dos proprietários, acionistas ou quotistas.

Na mesma linha de raciocínio, o IASB (2001, p. 58) define-a, com maior detalhamento:

Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e não se confundem com os que resultam de contribuição dos proprietários da entidade.

Segundo Iudícibus (2000, p. 155), receita é a:

Expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo (em determinado período de tempo), e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do decréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita.

Este autor também caracteriza as dimensões básicas de sua definição, instituindo que a receita:

1. está ligada à produção de bens e serviços *em sentido amplo*;
2. embora possa ser estimada pela entidade, seu valor final deverá ser validado pelo mercado;
3. está ligada a um certo período de tempo;
4. embora se reconheça que o esforço para produzir receita provoca, direta ou indiretamente, despesas (diminuição do ativo e do patrimônio líquido), não subordina, no tempo, o reconhecimento da receita ao lançamento da despesa.

O sentido amplo citado pelo autor possui conotação de abrangência ampla, inclusive receitas não operacionais.

3.4.2. Classificação das Receitas

A classificação das receitas é um fator primordial para o entendimento da divulgação da demonstração de resultado dos clubes de futebol, visto que diversos questionamentos se fazem presentes quanto à sua classificação em operacional ou não operacional. As principais questões são relativas à receita proveniente da cessão definitiva e/ou temporária de atletas, à multa contratual ou à indenização por formação de atletas.

Segundo IBRACON (2001, p. 7), as receitas podem ser classificadas ou denominadas como segue:

- a. Receita operacional ... corresponde ao evento econômico relacionado com a atividade ou atividades principais da empresa independentemente da sua frequência. Nesse contexto, conseqüentemente, o conceito de receita é de elemento “bruto”, e não “líquido”, correspondendo em última análise ao valor pelo qual a empresa procura se ressarcir dos custos e despesas e auferir lucro.
- b. Receita não operacional – corresponde aos eventos econômicos aditivos ao patrimônio líquido, não associado com a atividade ou atividades principais da empresa, independentemente da sua frequência. O conceito de receita não operacional é de elemento líquido, ou seja, ela é considerada pelo líquido dos correspondentes dos custos. Como casos comuns desse tipo de receita tem os ganhos de capital correspondentes a transações com imobilizados ou com investimentos de natureza permanente, desde que não relacionados com a atividade principal da empresa.
- c. Ganho – corresponde ao evento econômico, aditivo ao patrimônio líquido, não associado com as atividades relacionadas com a cessão ou empréstimos ou aluguel de bens ou direitos.
- d. Receita (ou lucro) extraordinária(o) – é o evento econômico, aditivo ao patrimônio líquido, que não resulta das operações típicas da empresa no período contábil, sendo, conseqüentemente, de natureza inusitada e apresentado alto grau de anormalidade. O conceito de receita (ou lucro) extraordinária(o) também é de elemento líquido, excluindo também a correspondente parcela de impostos aplicáveis.

Assim, o cerne da questão quanto à receita operacional ou não operacional está relacionado com a atividade ou atividades principais da entidade, e não com a sua frequência.

De acordo com o IASB (2001, p. 59), a definição de receita abrange tanto receitas como ganhos. A receita surge no curso das atividades normais de uma entidade ou resultante da liquidação de passivos. Por sua vez, os ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades normais da entidade.

Iudícibus (2000, p. 153) detalha os grupos de receitas, da seguinte maneira:

- Receita operacional somente deveria englobar a parcela proveniente do produto principal ou dos co-produtos da empresa (ou serviços). ...Somente os produtos e serviços que constituem a finalidade fundamental da empresa deveriam ser incluídos nesta categoria de receita operacional.
- A receita não operacional deveria incluir todos os acréscimos de ativo e de patrimônio líquido derivantes de rendimentos de aplicações financeiras (na prática internacional), rendas patrimoniais etc., exceto ganhos nas vendas de ativos não sujeitos a negociação normal.
- Um ganho representa um resultado líquido favorável resultante de transações ou eventos não relacionados às operações normais do empreendimento.

Apesar da classificação considerada acima, esse autor revela que:

Algumas vezes, na prática, como tais distinções são muito trabalhosas, considera-se tudo como ganhos (o que já confere o caráter de “não-usualidade”, “não-recorrência”, “não-operacionalidade”) ou denomina-se tudo de receita extraordinária ou não operacional (ou eventual).

3.4.3. Reconhecimento das Receitas

Independentemente se considerada operacional ou não operacional, recorrente ou não recorrente, deve-se reconhecer como receita, excluindo das definições acima, os ganhos ou as perdas, os itens extraordinários e, provavelmente, os ajustes de exercícios anteriores. E para esclarecer os vários eventos que provocam efeitos positivos na demonstração de resultados, é essencial ter o cuidado de caracterizá-lo bem, por meio de denominações esclarecedoras, mesmo que longas (IUDÍCIBUS, 2000, p. 153).

Segundo o IASB (2001, p. 334-336), as condições para o reconhecimento de receita variam em função da característica da operação, se venda de mercadoria ou de serviços:

Venda de mercadoria

A receita de venda de mercadorias deve ser reconhecida quando todas as seguintes condições tiverem sido satisfeitas:

- (a) a entidade tenha transferido ao comprador os riscos e benefícios significativos decorrentes da propriedade das mercadorias;
- (b) a entidade não retenha envolvimento gerencial contínuo em grau usualmente associado com a propriedade, nem o controle efetivo sobre as mercadorias vendidas;
- (c) o valor da receita pode ser medido com segurança;
- (d) é provável que os benefícios econômicos decorrentes da transação sejam recebidos pela entidade; e
- (e) os custos, incorridos ou a incorrer, referentes à transação, possam ser medidos com segurança.

Prestação de serviços

Quando o desfecho de uma transação, que consiste na prestação de serviços, pode ser estimado com segurança, a receita referente à transação deve ser reconhecida com base no estágio de execução da transação, na data do balanço. O desfecho de uma transação pode ser estimado com segurança quando todas as condições seguintes tiverem sido satisfeitas:

- (a) o valor da receita possa ser calculado com segurança;
- (b) for provável que os benefícios econômicos decorrentes da transação sejam recebidos pela entidade;
- (c) o estágio de execução da transação, na data do balanço, possa ser calculado com segurança; e
- (d) os custos incorridos com a transação e os custos para completar a transação possam ser calculados com segurança.

No cenário futebolístico em questão, os dois tipos de receitas destacadas anteriormente são previsíveis, uma vez que a cessão definitiva de atletas pode ser equiparada à venda de mercadorias, e os contratos de patrocínio, televisão e bilheteria são considerados prestação de serviços.

3.5. Despesas

A maioria das demonstrações de resultado dos clubes de futebol possui apenas duas classificações para suas atividades operacionais: receitas e despesas. O São Caetano Futebol Clube, entidade com fins lucrativos, para classificar as receitas operacionais, utiliza a denominação “Custo de Serviços Prestados”.

No entanto, o Santos Futebol Clube e o São Paulo Futebol Clube possuem ambos a mesma forma jurídica de constituição: associação sem fins lucrativos. Analisando suas respectivas demonstrações de resultado, constata-se que o primeiro utiliza as expressões receitas, custos e despesas, enquanto que o segundo utiliza apenas as expressões receitas e despesas.

Dessa forma, segundo Martins (2003, p. 25), “infelizmente, encontramos em todas as áreas, principalmente nas sociais (e econômicas, em particular), uma profusão de nomes para um único conceito e também conceitos diferentes para uma única palavra.”

Assim, Martins (2003, p. 25) esclarece esses preceitos quanto ao uso da nomenclatura:

- a) **Gasto** – compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente em dinheiro);
- b) **Desembolso** – Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço;

- c) **Investimento** – Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro (s) período(s);
- d) **Custo** – Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços;
- e) **Despesa** – Bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.
- f) **Perda** – Bem ou serviço consumidos de forma anormal ou involuntária.

As terminologias apresentadas são claramente identificáveis para entidades industriais, mas, em empresas prestadoras de serviços, a correta definição e classificação contábil de custo e despesa se torna necessária, uma vez que não são sinônimos.

3.5.1. Definição de Despesa

De acordo com o IBRACON (2001, p. 6),

Despesa é a saída ou decréscimo de recursos econômicos durante o período, que ocorre no curso das atividades ordinárias de uma empresa, excluídas as reduções patrimoniais decorrentes de pagamento de recursos efetuados aos proprietários, acionistas ou quotistas.

Para Iudícibus (2000, p. 155-156) (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1991, p. 368), despesa, em sentido restrito, representa a utilização ou o consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas. Ou seja, o gerador é o reconhecimento do esforço continuado para a obtenção de receita.

HENDRIKSEN e VAN BREDA (1991, p. 368) alerta que, nem todo consumo de recursos que contribui na redução de resultado pode ser considerada como uma despesa, mas sim apenas aqueles que contribuem e efetivamente geram receitas. Mas, enquanto a receita não for reconhecida, as despesas também não devem ser reportadas.

Para Kam (1986, p. 212), despesas são decréscimos de valores do ativo ou aumento de passivos no consumo de bens ou serviços das principais operações de uma entidade.

De acordo com FASB *apud* Kam (1986, p. 213), as despesas estão relacionadas às receitas na geração de lucros. Enquanto, efetivamente, tais lucros não puderem ser reconhecidos, a classificação apresentada a seguir faz-se necessária.

3.5.2. Classificação de Despesas

Segundo o IBRACON (2001, p. 7-8), as despesas podem ser classificadas ou denominadas do seguinte modo:

Custo: é o preço pelo qual se obtém um bem, direito ou serviço. Por extensão, é também o montante do preço da matéria-prima, mão-de-obra e outros encargos incorridos para a produção de bens ou serviços. Ele é, portanto, o preço pelo qual é adquirido um bem ou serviço, bem como o incorrido no processo interno da empresa para prestação de serviços de bens, para venda ou uso interno.

Despesa: é o encargo necessário para comercializar os bens ou serviços, objetos das atividades, bem como para a manutenção da estrutura empresarial independentemente da sua frequência. A despesa, embora direta ou indiretamente necessária para a geração da receita, não está associada à prestação de serviços ou à produção do bem, não sendo, pois, agregada ao custo.

Despesa não operacional – corresponde ao evento econômico diminutivo ao patrimônio líquido, não associado com a atividade da empresa, independentemente da sua frequência. Como casos comuns desse tipo de despesa temos as perdas de capital, correspondentes a transações com imobilizados ou com investimentos de natureza permanente, desde que não relacionadas com a atividade principal da empresa.

Prejuízo ou perda – corresponde a evento econômico diminutivo ao patrimônio líquido, não associado com as atividades relacionadas com a cessão ou aquisição de bens ou direitos, incluindo as baixas de direitos que perderam a utilidade para a empresa, mas não se limitando a elas. O conceito de prejuízo ou perda é de elemento líquido, ou seja, após redução das eventuais receitas dos correspondentes bens ou direitos.

Prejuízo (ou perda) extraordinário(a) – é o evento diminutivo do patrimônio líquido, que não resulta das operações típicas da empresa no período contábil, sendo, conseqüentemente, de natureza inusitada apresentando altos graus de anormalidade. O conceito de prejuízo (ou perda) extraordinário(a) também é de elemento líquido, excluindo ainda a correspondente parcela de impostos aplicáveis.

Conforme a definição apresentada anteriormente, os gastos devem ser criteriosamente analisados e classificados em custos, despesas e perdas. Apesar da classificação da demonstração de resultado para entidades sem fins lucrativos apresentarem em sua estrutura apenas as contas de receitas e despesas, em um clube de futebol a amortização dos gastos incorridos na contratação de um atleta, registrado como ativo, pode em contrapartida ser contabilizada como; custo de serviço prestado quando esse atleta realmente proporcionar receita; em despesa quando não puder mensurar adequadamente a receita gerada, como ocorre quando o atleta não está atuando por algum motivo que o impeça; e como perda se não existe a perspectiva de mantê-lo junto ao restante do plantel de atletas.

3.5.3. Reconhecimento da Despesa

De acordo com o IBRACON (2001, p. 15-16),

As despesas são reconhecidas na demonstração de resultado quando surgir um decréscimo, que possa ser medido em bases confiáveis, nos futuros benefícios econômicos referentes a um decréscimo em um ativo ou aumento de um passivo. Isto significa que o reconhecimento de despesas ocorre simultaneamente com o reconhecimento de um aumento no passivo ou um decréscimo no ativo.

Ainda, segundo o IBRACON (2001, p. 16), as despesas são reconhecidas na demonstração de resultado com base em associação direta entre os custos incorridos e a aferição de itens específicos da receita, ou seja, da confrontação entre custos e receitas a qual envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas resultantes diretamente ou em um conjunto de transações similares ou em outros eventos. Quando se espera que os benefícios econômicos surjam ao longo de vários períodos contábeis e que ocorra a confrontação com a receita, isto somente pode ser feito de modo geral e indireto, as despesas deverão ser reconhecidas na demonstração de resultado com base em procedimentos de alocação sistemática e razoável. E as despesas também devem ser reconhecidas no resultado quando não for possível produzir benefícios econômicos futuros ou quando os benefícios econômicos futuros não se qualificam ou deixam de se qualificar, para reconhecimento no balanço, como ativo.

As despesas devem ser reconhecidas na demonstração de resultado em consequência de receitas. Quando bens ou serviços consumidos na produção não deixarem a empresa, seus gastos devem incorporar o custo do produto, e não devem ser reconhecidos como despesas (IUDÍCIBUS, 2000, p.).

Para Kam (1986, p. 212), despesas são expressas em decréscimos no valor de ativos ou em acréscimo no valor de passivos pelo consumo de bens ou serviços das principais operações ou operações centrais da entidade. As variações no ativo e no passivo são representadas por eventos monetários e o consumo de bens e serviços é considerado como eventos físicos.

Segundo HENDRIKSEN e VAN BREDA (1992, p. 371-372), o reconhecimento de despesa está relacionado ao sacrifício econômico de uma empresa para a obtenção de receita. E deve ser reconhecida no momento que tais sacrifícios geram receitas.

3.6. Normas Contábeis

3.6.1. Conselho Federal de Contabilidade / Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

Devido à relevância, ao ineditismo e falta de diretrizes quanto ao assunto em questão nesse estudo, o Conselho Federal de Contabilidade viu-se diante da necessidade, em caráter de extrema urgência, de emitir normas contábeis específicas para entidades desportivas profissionais, uma vez constatado que cada clube utilizava práticas e critérios contábeis diferenciados para um mesmo evento econômico-financeiro.

Através da Portaria CFC nº. 53, de 03 de dezembro de 2.002, foi designada a composição e estabelecido o funcionamento do grupo de estudo destinado a analisar a Norma Brasileira de Contabilidade aplicável a entidades de futebol profissional, convocando, assim, contabilistas atuantes na área ou com conhecimentos e experiências que pudessem contribuir para elaboração dessa norma. Foram indicados pelo Conselho Federal de Contabilidade cinco profissionais e um representante do Ministério do Desporto e Turismo com o objetivo de facilitar o acesso às informações dos clubes profissionais brasileiros.

Essa Comissão foi designada para desenvolver seus trabalhos em três etapas, a saber (CFC, 2002):

1ª. etapa: Elaborar a Norma Brasileira de Contabilidade para entidades desportivas profissionais em consonância com a legislação específica vigente;

2ª. etapa: Como a norma contábil descrita na 1ª etapa talvez suscitasse entendimentos e interpretações diferenciadas no processo contábil (reconhecimento, mensuração, acumulação e divulgação) dos eventos econômico-financeiros, a segunda etapa consistia na elaboração de interpretações técnicas a partir da análise de publicações das demonstrações contábeis dos clubes e pesquisa junto aos clubes de futebol, a fim de dirimir dúvidas quanto à contabilização de determinados eventos específicos e dar suporte aos contabilistas dos clubes para tornar transparentes e comparáveis as demonstrações contábeis dos clubes.

3ª etapa: Elaborar um manual de contabilidade específico para a atividade de futebol profissional e de um plano de contas.

Nesse ínterim, o IBRACON, através de uma comissão interna, emitiu determinados delineamentos quanto à contabilização de contratos de atletas profissionais, através do Comunicado 01/04, revelando certa preocupação em relação às demonstrações contábeis até então publicadas:

Com a exigência de publicação das demonstrações contábeis para as entidades desportivas profissionais observa-se, particularmente, a falta de uniformidade de tratamento contábil na contabilização dos custos de formação e aquisição do atleta de futebol entre diversos outros aspectos.

Determinadas entidades desportivas profissionais contabilizam o custo dos jogadores no grupo do ativo circulante, outros como realizável a longo prazo, imobilizado, intangível ou diferido.

Com relação à base contábil para avaliação dos atletas observam-se critérios variados tais como: custo histórico de aquisição, valor de mercado, custo de formação (somente para jogadores de base – não profissionais) e até mesmo pelo valor correspondente à multa contratual decorrente do rompimento do contrato (neste caso, há o reconhecimento de receita ainda não auferida).

Essas transações, por serem típicas dessa atividade, resultam em conseqüências contábeis próprias e que estão sendo estudadas pelo Conselho Federal de Contabilidade com o objetivo de buscar uniformidade de tratamento abrangendo os aspectos acima citados (IBRACON, 2002).

Com base nas constatações das práticas contábeis adotadas pelos clubes de futebol profissional, o IBRACON teve como finalidade enfatizar aos contadores e auditores independentes a necessidade de observarem as práticas contábeis adotadas no tocante aos seguintes aspectos principais, apresentados na Quadro 3.

Quadro 3: Orientação do Ibracon – Comunicado 01/04

Assunto Contábil	Norma Contábil Aplicável
Os custos relacionados à aquisição e formação do atleta devem ser ativados se, comprovadamente, possibilitarem futuros benefícios econômicos à entidade desportiva profissional.	A NPC 24 – Reavaliação de ativos, em seu parágrafo 44, prevê que “todos os ativos constantes do balanço de uma empresa devem ser recuperáveis”. Portanto, a entidade desportiva profissional deverá avaliar continuamente a capacidade de retorno dos investimentos feitos com atletas e registrar uma provisão para perdas quando a expectativa de retorno for inferior ao custo acumulado do investimento.
As verbas indenizatórias que são auferidas pela entidade desportiva profissional, em caso de rescisão dos contratos pelo atleta, somente podem ser reconhecidas no momento em que a rescisão se concretiza. Conseqüentemente, os ativos registrados na contratação do atleta profissional relativos às verbas indenizatórias, não encontram amparo nas normas contábeis brasileiras.	A NPC 14 – Receitas e Despesas – Resultados, em seu parágrafo 15, prevê que “A receita é reconhecida somente quando for provável que os benefícios econômicos venham a ser percebidos pela empresa (a receita foi ganha pela empresa).” No caso em questão, o fato gerador do reconhecimento da receita fica configurado na rescisão e, portanto, a receita de verbas indenizatórias somente poderá ser reconhecida na sua eventual ocorrência.
A reavaliação dos direitos sobre o atleta profissional a valor de mercado, por não encontrar amparo nas normas contábeis brasileiras não deve ser reconhecida.	A NPC 24 – Reavaliação de ativos restringe a reavaliação somente a bens tangíveis. Os direitos sobre o atleta profissional possuem características de intangibilidade, além do fato de que a entidade desportiva, conforme legislação atual, não possui direito sobre o passe do atleta.
Fonte: (IBRACON, 2004).	

São analisados mais adiante esses três itens comentados pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, em conjunto com a norma específica emanada do Conselho Federal de Contabilidade.

Após consolidar as informações requisitadas através de questionários enviados aos clubes de futebol profissional, em 17 de setembro de 2002, o CFC emitiu a Resolução nº. 1.005/04 aprovando a NBC T 10.13 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais.

Similarmente à Lei 9.615/98, a norma do CFC também passou a ser exigida a todas as entidades de práticas desportivas profissionais, apesar de ter sido elaborada especificamente com o intuito de atender, apenas, à modalidade de futebol de campo, em detrimento de outras modalidades esportivas profissionais.

De acordo com o relator da norma do Conselho Federal de Contabilidade, o futebol de campo seria a única modalidade esportiva explorada de forma profissional. Entretanto, a Classificação Brasileira de Ocupações – CBO, do Ministério de Estado do Trabalho e do Emprego, em sua Portaria nº 397, de 09 de outubro de 2002, define sumariamente os atletas profissionais como aqueles que: “Tomam parte como profissionais em competições e provas esportivas. Participam, individualmente ou coletivamente, de competições esportivas, em caráter profissional” (Ministério do Trabalho, 2005).

O reconhecimento regulamentar de atletas profissionais de outras modalidades esportivas, além do futebol de campo profissional, existe desde 1994, tendo sido alterado em 2002, como apresentado nas Tabelas 3 e 4:

Tabela 3: Classificação de atletas profissionais – CBO 1994

Classificação	Ocupação
18220	Atleta profissional de futebol
18230	Piloto de corrida (automóveis)
18240	Jóquei
18250	Pugilista de boxe
Fonte: Ministério do Trabalho (2005a)	

Tabela 4: Classificação de atletas profissionais – CBO 2002

Classificação	Ocupação
3771-05	Atleta profissional (outras modalidades) - Atleta da ginástica, Atleta da natação, Atleta de bodybare, Atleta de canoagem, Atleta de ciclismo, Atleta de escalada, Atleta de esgrima, Atleta de fútbôlei, Atleta de handebol, Atleta de nado sincronizado, Atleta de paraquedismo, Atleta de patinação, Atleta de peteca, Atleta de pólo aquático, Atleta de remo, Atleta de squash, Atleta de surf e windsurf, Atleta de vela, Atleta de voleibol, Atleta do basquete, Atleta do beisebol, Atleta do hóquei, Peão de boiadeiro
3771-10	Atleta profissional de futebol - Atacante - no futebol, Atleta de futebol sete, Atleta de futsal, Esportista no futebol, Goleiro, Jogador de futebol, Meio campista no futebol, Zagueiro - jogador de futebol
3771-15	Atleta profissional de golfe - Golfista profissional, Jogador de golfe profissional, Profissional de golfe
3771-20	Atleta profissional de luta - Atleta de judô, Atleta de karatê, Atleta de taichichuan, Jodoísta, Judoca, Karateca, Lutador de aikidô, Lutador de capoeira, Lutador de fullcontact, Lutador de hapkidô, Lutador de karatê, Lutador de kendô, Lutador de sumô, Lutador de taekwondô
3771-25	Atleta profissional de tênis - Atleta de tênis profissional, Esportista profissional de tênis, Jogador de tênis profissional, Jogador profissional de tênis, Tenista profissional
3771-30	Jóquei - Atleta do hipismo, Jóquei profissional
3771-35	Piloto de competição automobilística
3771-40	Profissional de Atletismo - Atleta de triatlo, Corredor fundista, Maratonista
3771-45	Pugilista - Boxeador, Boxeur, Lutador profissional de boxe, Pugilista de luta livre
Fonte: Ministério do Trabalho (2005b)	

No item 10.13.1.1. da referida norma do CFC, sobre as disposições gerais, além de enfatizar que a norma prioriza a atividade do futebol profissional, determina que entidades ligadas ao desporto profissional também devam submeter suas demonstrações contábeis de acordo com a NBC T 10.13 (CFC, 2004):

10.13.1.1. Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros contábeis e de estruturação das demonstrações contábeis das entidades de futebol profissional e demais práticas desportivas profissionais, e aplica-se também às confederações, federações, clubes, ligas, sindicatos, associações, entidades controladas, coligadas e outras, que, direta ou indiretamente, estejam ligadas à exploração da atividade desportiva profissional.

Esse item inclui as entidades que diretamente vinculam-se aos clubes de futebol profissional, como a Confederação Brasileira de Futebol; Federações locais (Federação Paulista de Futebol); e ligas (Liga Piracicabana de Futebol e a extinta Liga Rio-São Paulo), como organizadoras de campeonatos nacionais e regionais; Sindicatos (Sindicato dos Atletas de Futebol); entidades controladas e coligadas (por exemplo, a Associação Desportiva São

Caetano participa em dez por cento do capital social do São Caetano Futebol Clube); e os próprios clubes de futebol profissional que são legalmente constituídos como associações.

Também outras formas de participação, direta ou indiretamente, podem ser constituídas, relacionadas à exploração das atividades desportivas profissionais, uma vez que a Lei nº. 8.672/93, em seu artigo 11, já facultava aos clubes a transformação em clube-empresa.

Art. 11. É facultado às entidades de prática desportiva e às entidades federais de administração de modalidade profissional manter gestão de suas atividades sob a responsabilidade de sociedade com fins lucrativos, desde que adotada uma das seguintes formas:

I – transformar-se em sociedade comercial com finalidade desportiva.

II – constituir sociedade comercial com finalidade desportiva, controlando a maioria de seu capital com direito a voto.

III -- contratar sociedade comercial para gerir suas atividades desportivas.

Dentre as alternativas, para o reordenamento jurídico-legal dos clubes, Neto (1998, p. 70-71) apresenta os seguintes modelos:

Modelo 1. O clube transforma-se numa S/A.

O clube altera os seus estatutos e adota as normas e procedimentos referentes à legislação que regula o estatuto e o funcionamento das sociedades comerciais.

Modelo 2: O clube constitui uma S/A e detém o controle da maioria do seu capital (51%).

Neste caso, surgem duas entidades: o clube mantém-se como tal, sem qualquer alteração jurídico-legal, e cria uma S/A.

Em seguida, o clube assume o controle acionário desta nova entidade - S/A.

Modelo 3: O clube contrata uma empresa para gerir seus negócios esportivos.

O clube contrata uma sociedade comercial (empresa de marketing e comunicação, por exemplo) para gerir seus negócios esportivos.

Modelo 4: O clube é comprado por uma empresa.

Muito comum no futebol italiano, holandês e no basquete norte-americano profissional, o clube é comprado por uma empresa, como a Juventus da Itália que pertence à Fiat Automóveis.

Modelo 5: O clube faz uma parceria com uma empresa.

A empresa contrata jogadores e o clube paga seus salários. No ato da venda desses jogadores, o clube recebe um percentual do valor da transação.

Além dos modelos apresentados acima, novas formas de empresas têm sido criadas, com o objetivo de explorar as atividades desportivas profissionais, como é o caso da cessão de uso

temporário e licenciamento das atividades de futebol firmada entre Sport Club Corinthians Paulista e a *Media Sports Investments* – MSI.

Sendo assim, além do Sport Club Corinthians Paulista, a MSI também tem a obrigatoriedade de publicar suas demonstrações contábeis devidamente auditadas.

Quanto ao item 10.13.1.2 da norma do CFC,

Aplicam-se às entidades desportivas profissionais os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade, suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Até a presente data, o Conselho Federal de Contabilidade ainda não editou nenhuma interpretação ou comunicado técnico, entretanto, membros do CFC e do IBRACON têm participado ativamente na Comissão Temporária do Clube dos Treze¹³, constituída através da Portaria nº. 01/05. Essa comissão tem por objetivo estudar e avaliar a NBC T 1 - Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais, seus efeitos em relação às práticas contábeis adotadas pelos clubes e pelos contabilistas, componentes desse seleto grupo, sugerindo alterações junto ao Ministério do Desporto.

Conhecimentos e sugestões de contabilistas dos clubes devem ser reunidos pelos membros do CFC e do IBRACON, que em futuro breve serão objeto de edição de interpretações e comunicados técnicos pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelo Instituto de Auditores Independentes do Brasil.

¹³ Clube dos Treze: representado pelos vinte maiores clubes brasileiros de futebol profissional, compostos pelas seguintes agremiações: Associação Portuguesa de Desportos, Botafogo de Futebol e Regatas, Clube Atlético Mineiro, Clube Atlético Paranaense, Clube de Regatas Flamengo, Clube de Regatas Vasco da Gama, Coritiba Football Club, Cruzeiro Esporte Clube, Esporte Clube Vitória, Esporte Clube Bahia, Fluminense Football Club, Goiás Esporte Clube, Grêmio Football Porto Alegrense, Guarani Futebol Clube, Santos Futebol Clube, São Paulo Futebol Clube, Sociedade Esportiva Palmeiras, Sport Club Corinthians Paulista, Sport Club Internacional e Sport Club do Recife. Esses clubes visam ampliar o poder de negociação em relação à venda do direito de captação, transmissão e retransmissão de jogos e publicidades estáticas.

4. ANÁLISE E PROPOSTA

4.1. Custo de Formação de Atletas

4.1.1. Considerações Iniciais

Além do plantel de jogadores profissionais, os clubes de futebol normalmente mantêm o quadro de atletas amadores, por sua forma própria de constituição em associações, oriunda da legislação ditatorial da era Getúlio Vargas, a qual não permitia a atuação com fins lucrativos e incentivava a participação do desporto sob a ótica competitiva, profissional e de espetáculo (AIDAR *et al*, 2000, p. 24), justificando assim, a presença de categorias amadores em clubes de futebol profissional.

De acordo com a Constituição Federal, as categorias das modalidades esportivas podem ser classificadas em três grandes grupos: recreação, amadora e profissional.

Os atletas da categoria amadora são classificados conforme suas idades em: mirim, infantil e juvenil. A categoria mirim equivale a atletas com idade compreendida entre 12 (doze) anos e 15 (quinze) anos; a categoria juvenil engloba atletas com idade inferiores a 17 (dezessete) anos de idade; e juniores, correspondentes a atletas até 20 (vinte) anos de idade. Dessa forma, a partir dos 12 (doze) anos de idade, um atleta amador pode atuar em mais de uma categoria, respeitando a idade limite das respectivas categorias.

Com o fim do instituto do passe, o custo de formação de atletas passou a ser considerado de suma importância na esfera futebolística, uma vez que o número de transferências de atletas para o exterior tem aumentado consideravelmente, e pela falta de regulamentação adequada, atletas cada vez mais jovens têm sido inseridos nesta estatística. A Exposição de Motivos da Medida Provisória nº. 79 alerta para esta questão:

Há, ainda, a questão da falta de regulamentação da atividade de **formação de atletas**. Assim, após o fim da chamada "Lei do Passe", os clubes que preparavam os atletas para a prática profissional, e que tinham nessa atividade uma fonte de lucro, passaram a ficar cada vez mais vulneráveis no momento da transferência desses atletas para outros clubes. **(grifo nosso)**

Mais do que isso, a **transferência de atletas menores de dezoito anos para o exterior** aumentou consideravelmente nos últimos anos. As consequências são graves, pois esse fato reduz a possibilidade de os melhores atletas permanecerem no país de modo a gerar campeonatos mais interessantes para o público brasileiro. **(grifo nosso)**

Assim, o controle de gastos individuais por atletas em formação passa a ser a única fonte de comprovação de que realmente os clubes têm direitos a tal indenização, e a única forma de

proteger os clubes quanto ao fato de que cada vez mais cedo os atletas se transferem para o exterior,.

4.1.2. Ativar ou Não o Custo de Formação de Atletas?

De acordo com a NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais, seu artigo 10.13.2.3., os clubes de futebol profissional devem registrar os gastos com a formação de jogador em conta específica no ativo imobilizado, em seu artigo 10.13.2.3., tal como descrito a seguir, *in verbis*:

[...] os valores gastos diretamente relacionados com a formação de atletas devem ser registrados no ativo imobilizado, em conta específica de formação de atletas. Quando da profissionalização do atleta, os custos devem ser transferidos para a conta específica de atleta formado, para amortização ao resultado do exercício pelo prazo contratual firmado.

De acordo com o relator dessa norma do Conselho Federal de Contabilidade, o objetivo em registrar os custos de formação de atletas como imobilizado se deve ao fato de o Brasil ser considerado um celeiro de atletas de futebol profissional para diversas agremiações no exterior. Dessa forma, fica evidente que essa norma foi elaborada única e exclusivamente em função da modalidade do futebol em detrimento de outras modalidades como o voleibol, basquetebol e outras modalidades coletivas e individuais.

Sustentando o posicionamento adotado por esse relator, a CBF - Confederação Brasileira de Futebol - apresenta o relatório de transferência internacional de jogadores, conforme exposto na Tabela 5:

Tabela 5: Número de transferência de atletas profissionais para o exterior

Ano	Número de Atletas
1989	132
1990	136
1991	137
1992	205
1993	321
1994	207
1995	254
1996	381
1997	556
1998	530
1999	658
2000	701
2001	736
2002	665
2003	858
2004	857
2005	406*
* Atualizado até 25 de junho de 2005	
Fonte: CBF em 15/03/2005 e Bastos (2005, p. 18-21)	

Da tabela acima, nota-se que, a partir de 1.996, o número de atletas transferidos para o exterior demonstra um aumento significativo devido à alteração do sistema de transferência na Europa em decorrência do caso Bosman. E, a partir de 1.998, com a extinção do passe na legislação desportiva brasileira, esses números são alavancados.

No entanto, de acordo com o comunicado 01/04 do IBRACON, os custos relacionados à “[...] formação do atleta devem ser ativados se, comprovadamente, possibilitarem benefícios econômicos à entidade desportiva profissional.”

Cabe destacar que, conforme análise realizada em clubes de futebol (Sociedade Esportiva Palmeiras, Sport Club Corinthians Paulista, Fluminense Football Club, São Paulo Futebol Clube, Cruzeiro Esporte Clube, Internacional de Porto Alegre, Santos Futebol Clube), o percentual de atletas formados pelos clubes que passaram a integrar o quadro profissional, formado pelos respectivos clubes, não chegava a atingir 3 (três) por cento. De acordo com o contador da Sociedade Esportiva Palmeiras, apenas cinco atletas se formaram no clube nos últimos dez anos. Esses clubes normalmente revelam atletas oriundas de outras agremiações menores, ao invés de formá-los. Considerando o percentual de apenas 3 (três) por cento de

aproveitamento na categoria profissional, é inadequado afirmar que a formação dos jogadores é objeto de benefícios econômicos futuros.

Nos países em que a prática contábil vem sendo adotada em conformidade com as normas internacionais, esses gastos são reconhecidos como despesas. Nos clubes brasileiros, pode-se constatar que o critério contábil adotado é similar aos clubes europeus, com exceção do Cruzeiro Esporte Clube, que, de acordo com a análise dos técnicos da categoria amadora, contabilizava aqueles atletas prováveis de se tornarem profissionais eram contabilizados como ativo.

Na mesma linha de raciocínio, o conceito e as características exigidas pelo IASB (2001, p. 54) não permitem que os custos de formação de atletas sejam reconhecidos como ativo.

4.1.3. Controles Necessários

Quanto aos controles necessários exigidos conforme a norma contábil específica para entidades desportivas profissionais, o item 10.13.3.1. relaciona os gastos com a formação de atletas:

10.13.3.1. O registro dos gastos com formação do atleta, estabelecido no item 10.13.2.3., deve estar suportado, no mínimo, pelos seguintes controles:

- a) composição dos gastos diretamente relacionados com a formação do atleta com base mensal e regime de competência, por tipo (alojamento, alimentação, transporte, educação, vestuário, comissão técnica, etc);
- b) composição dos gastos diretamente relacionados com a formação do atleta com base mensal e regime de competência, por categoria (infantil, juvenil, juniores);
- c) composição do elenco por categoria e registros auxiliares que demonstrem controle de cada categoria e que permitam a apuração de gastos por atleta;
- d) relatório mensal de apropriação de gastos para o resultado e para o imobilizado.

Tais controles exigidos pelo CFC, através da norma específica, trouxeram grandes alterações de práticas contábeis, visto que todos os clubes estudados registravam esses gastos diretamente em contas de resultado.

Em relação às questões elencadas nesse item 10.13.3.1., devem ser tecidas algumas considerações que podem surtir entendimentos enviesados por parte dos contadores dos clubes e, conseqüentemente, tal fato acarreta a necessidade de registros e elaboração de forma diferenciada das demonstrações contábeis sem a devida observância aos critérios de consistência e comparabilidade.

Também, a complexidade em determinar os critérios de rateio dos gastos indiretos dispendidos torna-se evidente quando atletas profissionais e amadores participam conjuntamente em determinadas categorias.

No item “b” citado anteriormente, observa-se que, conforme a norma estabelecida, os gastos com as categorias infantil, juvenil e juniores devem ser contabilizados em conta específica no ativo imobilizado. No entanto, percebe-se que diversos atletas com contratos profissionais firmados atuam nas categorias amadoras denominadas sub-dezesse e sub-vinte. Ainda constata-se a atuação de diversos atletas em duas categorias simultaneamente, representando critérios complexos de alocação de gasto por atletas e por categorias.

Tal complexidade é descrita por Toledano (2002, p. 115-116) ao explicitar que, após identificados todos os gastos de um clube de futebol,

A segunda fase lógica que define a análise do processo formal de geração, formação e incidência de custo à afeição de sua análise, investigação e controle é a sua localização em centros propícios de sua fenomenologia econômica-técnica. Posteriormente será realizada a distribuição e a redistribuição dos fatores entre os mesmos.

Isso exigirá um estudo pormenorizado do ciclo operacional e a identificação de seus principais centros de atividades, da análise prévia de diferentes tarefas e das funções produtivas que desenvolvem, em sua vertente econômica, e se concentram em seus correspondentes centros de custos.¹⁴

Os custos indiretos relacionados à atividade de futebol devem ser tratados por algum critério de rateio e, segundo Martins (2003, p. 79):

Todos os Custos Indiretos só podem ser apropriados, por sua própria definição, de forma indireta aos produtos, isto é, mediante estimativas, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos etc. Todas essas formas de distribuição contêm, em menor ou maior grau, certo subjetivismo; portanto, a arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações, sendo que às vezes ela existirá em nível bastante aceitável, e em outras oportunidades só as aceitamos por não haver alternativas melhores.

Martins (2003, p. 84) também aponta para consistência nos critérios:

Em virtude desse problema e também do já comentado grau de subjetividade e arbitrariedade subjacente a todas as formas de rateio, é comum encontrarmos os Auditores Independentes muito

¹⁴ La segunda fase lógica que define el análisis del proceso formal de generación, formación e incidencia final del coste a afectos de su análisis, investigación y control, es la de su localización en los centros propicios de su fenomenologia ecocómico-técnica. Posteriormente se llevará a cabo la distribución y redistribución de los factores entre los mismos.

Ello exigirá el estudio de los promenores del ciclo de explotación y la identificación de sus principales centros de actividade, obviamente prévio análisis de las diferentes tareas y funciones productivas que desarrollan y que, em su vertiente económica, se concretará em los correspondientes centros o lugares de coste.

mais preocupados com a Consistência na aplicação dos critérios de alocação de Custos Indiretos do que com os fatores levados em conta para sua escolha. Sua preocupação é total com respeito ao Balanço e à Demonstração de Resultados e eles podem sofrer modificações fictícias e deliberadas em função de mudanças nos procedimentos utilizados pela Contabilidade de Custos.

Os principais gastos com formação de atletas de futebol identificados, direta ou indiretamente nesta pesquisa, são descritos na Quadro 4.

Quadro 4: Gastos com formação de atletas

PESSOAL	ADMINISTRATIVAS	SERVIÇOS	JOGOS	VIAGENS E ESTADIAS
Salários e ordenados de técnicos e comissão técnica e seus respectivos encargos sociais	Contas telefônicas	Assessoria administrativa	Equipe de apoio local em estádios e campos de treinamento	Viagens e concentrações
Férias, décimo terceiro salário de técnicos e comissões técnicas e seus respectivos encargos sociais	Água e esgoto	Mão-de-obra terceirizada	Seguranças e gandulas	
Indenizações	Energia elétrica	Assessoria de imprensa e reportagens	Arbitragem	
Bolsa-auxílio ou aprendizagem	Internet, jornal, revistas, correios e cartório	Segurança e vigilância		
Seguro de acidentes	Aluguéis de imóveis e campo de treinamento			
	Combustíveis			
	Frota de veículos			
	Depreciação de ativos			
	Material de uso e consumo			
	Material esportivo			
	Seguros			
	Locação de equipamentos			
	CBF e FAAP			
	Médicas e hospitalares			
	Mantimentos			
	Medicamentos			

De acordo com a estrutura operacional, os gastos com formação de atleta podem variar de clube para clube, dependendo de suas particularidades. No entanto, a relação de gastos diretamente identificáveis a cada um dos atletas refere-se basicamente à bolsa-auxílio ou aprendizagem, aos seguros de vida e aos gastos médicos e hospitalares. Para os demais gastos,

deve-se adotar um critério de rateio para cada atleta em formação, visto que, quando necessário, o clube pode ser ressarcido por outro clube pelo custo de formação.

Constata-se que a maioria dos clubes não possui esse controle de gastos por atleta, e alguns clubes já passaram por experiências desastrosas devido à ausência deste. Como exemplo, pode-se citar o caso, em esfera judicial, do atleta Ricardo Oliveira que foi formado pelo clube paulista, Associação Portuguesa de Desportos e inscrito como atleta profissional pelo Santos Futebol Clube. O clube formador pleiteou uma determinada quantia indenizatória sob alegação de ter formado esse atleta junto à categoria amadora. Entretanto, mesmo com grande possibilidade de sucesso desta causa, legalmente, a base do valor a ser ressarcido correspondia ao valor anual dos gastos de formação do atleta e como a Associação Portuguesa de Desportos não efetuou esse controle, a única alternativa foi a de arbitrar esse valor, causando prejuízos irreparáveis a esse clube, uma vez que, após uma curta temporada, o Santos Futebol Clube acabou negociando o atestado liberatório com um clube espanhol auferindo cifras milionárias.

Quanto ao atendimento da Resolução nº. 1005/04 do CFC, em relação à contabilização dos gastos de formação de atletas, estes devem ser registrados em conta específica de ativo imobilizado com a rubrica “atletas em formação”. No entanto, de acordo com o comunicado 01/04 do IBRACON, tais gastos somente devem ser ativos se, comprovadamente, possibilitarem benefícios econômicos à entidade desportiva formadora.

Corroborando com o entendimento do IBRACON, as normas internacionais de contabilidade (IASB, 2001, p. 54) definem um ativo como:

[...] um recurso controlado pela entidade como resultante de eventos passados e do qual se espera que futuros benefícios econômicos resultem para a entidade.

De forma complementar, a avaliação do ativo quanto à sua essência e realidade econômica deve ser considerada, visto que as definições de ativos e passivos reconhecem seus aspectos essenciais, mas não tentam especificar os critérios que precisam ser atendidos antes de serem reconhecidos no balanço (IASB, 2001, p. 54).

Contudo, segundo o IASB (2001, p. 54 e 60), é crucial que durante o processo de reconhecimento de um evento econômico como elemento do balanço, o ativo obrigatoriamente se enquadre em conformidade com os seguintes itens:

- a) um ativo deve ser controlado pela entidade, resultante de eventos passados dos quais se espera que futuros benefícios econômicos resultem para a entidade;
- b) for **provável** de algum benefício econômico futuro referente ao item venha a ser recebido ou entregue pela entidade; e (grifo nosso)
- c) ele tiver um custo que possa ser medido em bases confiáveis.

E, ao avaliar se um item se enquadra nos critérios acima referidos e, portanto, se está qualificado para fins de seu reconhecimento, deve-se ter em mente as considerações sobre materialidade¹⁵ (IASB, 2001, p. 60).

Além disso, o CFC, por intermédio da referida norma, exige que todos os atletas em formação devem ser avaliados quanto à recuperabilidade de seus respectivos custos de formação:

10.13.2.3. No encerramento do exercício, no mínimo, deve ser avaliada a possibilidade de recuperação econômico-financeira do valor líquido contábil do custo de formação de cada atleta registrado no imobilizado. Constatada a irrecuperabilidade do custo, o valor deve ser baixado em conta específica do resultado, devendo estar suportada por documentação própria.

Mensalmente, através do controle individualizado, o clube deve baixar os gastos de atletas em formação desvinculados do custo acumulado, atendendo ao item 10.13.2.4. da Resolução 1005/04 do CFC sobre a recuperabilidade e, posteriormente alocar os gastos totais do respectivo mês aos atletas remanescentes. Tal irrecuperabilidade, total ou parcial, de acordo com os contadores dos clubes integrantes do Clube dos Treze, somente pode ocorrer por questões de ordem médica, por lesão grave, e contratuais amparados por pareceres médicos e jurídicos.

No entanto, conforme o IASB (2001, p. 724), as condições para uma entidade estimar o valor recuperável do ativo são os seguintes:

Ao avaliar se há qualquer indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização, uma entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

Fontes externas de informação.

- (a) durante o período, o valor de mercado de um ativo diminuiu sensivelmente, mais do que seria de se esperar como resultado da passagem ou uso normal;

¹⁵ Materialidade: A relevância das informações é afetada pela sua natureza e materialidade. Em alguns casos, a natureza das informações, por si só, é suficiente para determinar sua relevância. Em outros casos, tanto a natureza quanto a materialidade são importantes, conforme a classificação apropriada ao negócio. As informações são relevantes se sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis. A materialidade depende do tamanho do item ou do erro, julgado nas circunstâncias específicas de sua omissão ou distorção. Assim, a materialidade proporciona um patamar ou “ponto de corte”, em vez de ser uma característica qualitativa primária que a informação necessita ter para ser útil. (IASB, 2001, p. 50).

- (b) mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade ocorreram durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal, no qual a entidade opera ou no mercado para o qual o ativo é destinado;
- (c) as taxas de juros de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre investimentos aumentaram durante o período e esses aumentos provavelmente afetarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor em uso de um ativo em uso e diminuirão o valor recuperável do ativo significativamente;
- (d) o valor contábil dos ativos líquidos da entidade que está relatando é maior que seu valor capitalizado no mercado;

Fontes internas de informação.

- (e) A evidência disponível de obsolescência ou dano físico de um ativo;
- (f) mudanças significativas, com efeito adverso sobre a entidade, ocorreram durante o período, ou devem ocorrer em período próximo, na medida ou maneira em que um ativo é usado ou será usado; estas mudanças incluem planos para descontinuar ou reestruturar a operação à qual um ativo pertence ou dar baixa em um ativo antes da data previamente esperada; e
- (g) evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho econômico de um ativo é, ou será, pior do que o esperado.

Assim, apenas o item “g” é aplicável para o reconhecimento da desvalorização de atletas em formação por não existir um parâmetro que possa indicar seu valor de mercado. Porém, para fins de sua aplicação, o relatório interno deve evidenciar uma das seguintes considerações (IASB, 2001, p. 725) abaixo:

Evidência proveniente de relatório interno que indique que um ativo pode ter se desvalorizado inclui a existência de:

- (a) fluxos de caixa para adquirir o ativo ou necessidades de caixa subsequentes para operar ou mantê-lo, sejam significativamente mais elevados do que originalmente orçados;
- (b) fluxo de caixa líquidos reais, ou lucros ou prejuízos operacionais gerados pelo ativo, que são significativamente piores do que aqueles orçados;
- (c) uma queda significativa nos fluxos de caixa líquidos orçados ou lucro operacional ou um aumento significativo no prejuízo orçado, gerado pelo ativo; ou
- (d) prejuízos operacionais ou saídas de caixa líquidas em relação ao ativo, quando os números do período atual são agregados com números orçados para o futuro.

Pela impossibilidade de avaliar os fluxos de caixa ou prejuízos operacionais, por não possuir valor de mercado ativo, o teste de irrecuperabilidade exigido pelo CFC não é aplicável aos atletas em formação.

Considerando que os clubes somente podem requerer o ressarcimento pelo custo de formação de atletas se comprovarem que efetivamente tiveram dispêndios durante o período e que o atleta estaria em formação, de quatorze a dezoito anos de idade, no intervalo de quatro anos nessa categoria, o clube deve comprovar seu vínculo como aprendiz, pelo menos, da metade desse período (Lei nº. 9.615/98).

De acordo com o Decreto nº. 2.574, de 29 de abril de 1998, em seu artigo 45, parágrafo 9, a indenização devida pelo atleta ao clube formador previa:

Art. 45 – A atividade de atleta semiprofissional de futebol é caracterizada pela existência de incentivos materiais que não caracterizem remuneração derivada de contrato de trabalho, pactuado em contrato formal de estágio firmado com entidade de prática desportiva, pessoa jurídica de direito privado, que deverá conter, obrigatoriamente, cláusula penal para as hipóteses de descumprimento, rompimento ou rescisão unilateral.

§ 9 - O valor da indenização devida pelo atleta semi profissional à entidade de prática desportiva formadora, pela rescisão antecipada do contrato de estágio, será:

I - no máximo de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) para atletas com idade compreendida entre quatorze e dezesseis anos incompletos;

II - no máximo de R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) para atletas com idade compreendida entre dezesseis e dezessete anos incompletos;

III - no máximo de R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) para atletas com idade compreendida entre dezessete e dezoito anos incompletos;

Quanto aos valores de ressarcimento pela formação, o parágrafo 2, art. 3º, da Medida Provisória nº. 79, definiu novo valor do ressarcimento alterando-o conforme a idade do atleta em questão, como segue:

O valor do ressarcimento corresponderá a vinte vezes o valor da despesa comprovada da entidade na formação do atleta não profissional e não será:

I – no caso de atleta maior de quatorze e menor de dezesseis anos:

- a) inferior a R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais); e
- b) superior a R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais);

II – no caso de atleta maior de dezesseis e menor de dezoito anos:

- a) inferior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais); e
- b) superior a R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais);

III – no caso de atleta maior de dezoito e menor de vinte anos:

- a) inferior a R\$ 350.000,00 (trezentos e cinquenta mil reais); e
- b) superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais);

Os valores então apresentados somente são aplicáveis quando a outra entidade desportiva for nacional. Caso seja estrangeira, o valor do ressarcimento será cinco vezes maior, no caso de atleta com mais de dezoito e menos de vinte anos; e de dez vezes, para aqueles com mais de quatorze e menos de dezoito anos.

O clube formador de atleta também têm direito a ser ressarcido, de acordo com o artigo 3º, da Medida Provisória nº. 79, de 27 de novembro de 2002, quando:

Art 3 – é assegurado o direito ao ressarcimento dos custos de formação de atleta não profissional maior de quatorze e menor de vinte anos à entidade de prática de desporto profissional sempre que, sem a expressa anuência desta, aquele participar de competição desportiva representando outra entidade de prática desportiva.

Caso o atleta já esteja profissionalizado, o valor a ser cobrado do novo clube empregador pela cessão do atleta será de até 200 (duzentas) vezes o montante da remuneração anual pactuada (NAPIER, 2003, p. 62)

No entanto, o clube formador somente pode pleitear tais direitos de ressarcimento se, e somente se, comprovar que:

Art 3, § 1 – A entidade de prática desportiva exercerá o direito de que trata o caput desde que, comprovadamente:

I – tenha mantido o atleta por ela registrado como não profissional há, pelo menos, doze meses;

II – promova a adequação das atividades de formação técnica e desportiva ao regular aproveitamento escolar e educacional do atleta, inclusive em relação ao cumprimento dos horários curriculares;

III – adote método de formação técnica e desportiva do atleta compatível com o desenvolvimento físico, moral e psicológico;

IV – estimule a valorização e preservação dos vínculos familiares, propiciando, além de palestras sobre o assunto, maior contato com a família;

V – forneça aos atletas alimentação adequada;

VI – assegure condições mínimas de higiene, segurança e salubridade de suas instalações físicas, no caso de manutenção do atleta em regime de internato ou semi-internato;

VII – mantenha adequado serviço de assistência médica, odontológica e psicológica; e

VIII – contrate seguro de acidentes pessoais em benefício ao atleta.

Adicionalmente, os atletas podem ter o direito à bolsa aprendizagem¹⁶ que é, de acordo com o parágrafo 4º, do artigo 45, da Medida Provisória nº. 79, “a formação técnica de prática desportiva de rendimento de modo não profissional, ainda que o atleta receba ajuda de custo.”

Como se pode notar, os gastos de formação de atletas devem ser controlados, individualmente, caso a entidade formadora venha a pleitear o ressarcimento pela formação de um determinado jogador.

Nas demonstrações contábeis dos exercícios de 2.001 a 2.003, diversos critérios de contabilização de gastos com atletas em formação foram identificados, dentre eles: estoques,

¹⁶ Bolsa aprendizagem: remuneração paga ao atleta não profissional caracterizada pela existência de incentivos materiais que não caracterizem remuneração derivada de contrato de trabalho, pactuado em contrato formal de estágio firmado entre a entidade de prática desportiva, pessoa jurídica, que deverá conter, obrigatoriamente, cláusula penal para as hipóteses de descumprimento, rompimento ou rescisão unilateral. (Lei nº. 9615/98, art. 36).

realizável a longo prazo, imobilizado, diferido e despesas operacionais, considerando apenas a bolsa aprendizagem (custo direto) ou o total dos gastos (custos diretos e indiretos).

Dessa maneira, os controles individuais dos atletas em formação, devem ser mantidos pelos clubes para eventuais pleitos de ressarcimentos, dividindo-se o total de custos indiretos de todas as categorias pelo total de atletas dessas mesmas categorias, mantendo a uniformidade desse critério.

Mas o cerne da questão contábil se faz em relação à ativação ou não dos gastos com formação de atletas, como exigido pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Apesar de suscitar dúvidas quanto à fundamentação teórica desse assunto, a CVM - Comissão de Valores Mobiliários, em seu Inquérito Administrativo CVM nº. 04/02, julgou e advertiu os auditores independentes quanto ao seguinte termo de acusação:

Segundo o Termo de Acusação, o presente processo tem origem em consulta formulada pela Gerência de Acompanhamento de Empresas-2 – GFA-2 à Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria – SNC, em face ao aspecto contábil controverso verificado nas demonstrações contábeis da Parcom Participações S/A, relativas ao exercício findo em 31.12.99. A Parcom Participações S/A procedeu à reavaliação reflexa de ativo intangível, mais precisamente a reavaliação de gastos associados à aquisição e à formação de atletas de futebol, no aludido exercício. De modo similar, sua controlada, a Ligafutebol S/A, refletindo os efeitos de sua controlada Esporte Clube Bahia S/A, efetuou a reavaliação de ativo intangível (passe de seus atletas profissionais e amadores), além de ativar despesas de natureza corrente, relativas a gastos com formação de atletas.

Em relação ao gasto com formação de atletas, a Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria da CVM apresentou como melhor prática contábil a ser adotada para tal evento:

As despesas com formação de atletas são gastos do período e devem ser reconhecidos diretamente no resultado do período respectivo.

A fundamentação, apresentada pela Comissão de Valores Mobiliários, quanto ao reconhecimento dos gastos com formação de atletas como despesa está calcada nas seguintes proposições:

Intangíveis Gerados Internamente – Os jogadores profissionais criados no clube, desde as categorias de base, tais como Ryan Giggs ou David Beckham, não atendem aos estritos critérios de capitalização do FRS 10. A capitalização é permitida, mas não é compulsória, para um ativo gerado internamente que tenha um valor de mercado prontamente determinável. Isto requer que duas condições estejam presentes. Primeira, o ativo tem que pertencer a uma população homogênea de ativos, que sejam equivalentes em todos os aspectos materiais. Segunda, tem que haver um valor de mercado ativo com transações freqüentes. Jogadores de futebol se enquadram na segunda condição, mas não na primeira. Cada jogador é único, e portanto, se diferencia de uma marca gerada internamente, um tipo de ativo que é especificamente elencado pelo FRS 10 como inadequado para capitalização. (Deloitte *apud* CVM, 2003, p. 30).

Ainda, dada a sua natureza corrente e respaldada na Deliberação CVM nº. 29/86 que, em seu item 5.4, dispõe:

5.4. O Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis

Enunciado: *“Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderem ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem...”* – grifou-se. (CVM, 2003, p. 34)

Citando o professor Iudícibus para tratar a questão, a CVM finaliza o termo de acusação:

[...] o grande fato gerador da despesa é o esforço continuado para produzir receita, já que tanto despesa é consequência de receita, como receita pode derivar de despesa.

[...] Entretanto, somente poderemos ativar tais gastos em certo período se soubermos com razoável precisão quais as futuras receitas com as quais poderão ser associados. Se não tivermos base adequada para estimativa, devemos considerar o gasto como despesa do período em que ocorreu. (Iudícibus *apud* CVM, 2003, p. 36).

Quanto ao tratamento contábil do custo de formação de jogadores, este é fundamental, pelas exposições apresentadas e, principalmente com a decisão tomada pelo colegiado da CVM, tais custos devem ser tratados como despesa incorrida do período. Entretanto, é imprescindível que os clubes mantenham o controle individual de atletas, uma vez que ele é primordial para fins de cálculo de indenização por formação de jogadores.

De acordo com Morrow (1999, p. 129), na Inglaterra, antes da alteração do sistema de transferência de atletas afetado pelo caso Bosman, o tratamento contábil para o custo de formação de atletas deveria considerar as seguintes condições:

A visão de que um ativo somente tem valor de mercado imediato se, primeiramente, pertencer a uma população homogênea de ativos que são equivalentes em todos os aspectos materiais e, em segundo lugar, se uma evidência de mercado ativo através de transação frequente existir para tal população de ativos. É improvável que os serviços fornecidos pelos jogadores de futebol pudessem ser vistos como homogêneos e, conseqüentemente, não conseguissem satisfazer as definições do ASB, de valor de mercado prontamente verificáveis¹⁷.

Dessa forma, Morrow (1999, p. 131) conclui que os custos com atletas em formação devem ser reconhecidos como despesas:

¹⁷ Its view that an asset only has a readily ascertainable market value if, first, it belongs to a homogeneous populations of assets that are equivalent in all material respects, and secondly, if an active market evidence by frequent transaction, exists for that population of assets. It is unlikely that the services provided by football players could be viewed as homogeneous and thus would fail to meet the ASB test of a readily ascertainable market value.

No caso de um clube ter adquirido um jogador através do mercado de transferência, então o pagamento de uma taxa de transferência para adquirir seu registro pode ser considerado como uma transação passada que permite o reconhecimento do ativo. Consequentemente os balanços patrimoniais dos clubes que adquirem jogadores através do mercado de transferências vai parecer mais saudável que clubes que não fizeram essas transferências através deste mercado. Além disso, clubes que concentram seus esforços em desenvolver seus próprios jogadores não poderão incluí-los em seus balanços patrimoniais, os custos incorridos em treinamento e desenvolvimento de tais jogadores deverão ser cancelados ou contabilizados como despesas nas demonstrações de resultado e, conseqüentemente reduzindo os lucros¹⁸.

Após a mudança do sistema de transferência de atletas, segundo Morrow (2003, p. 152), a evidenciação contábil do custo de formação de jogadores permanece inalterada:

Jogadores formados em casa não são reconhecidos como ativos já não há transação ou evento passado, ou seja, não há custo de aquisição¹⁹.

Sendo assim, pode-se constatar que o assunto é polêmico, pois norma do CFC instrui a contabilização dos gastos com formação de atletas em conta específica de ativo imobilizado, e por sua vez, tanto a CVM como a teoria da contabilidade, orientam que os reconhecimentos contábeis dos gastos em questão devem ser despesas de período em que tais gastos incorrem.

4.1.4. Contabilização Proposta

Do exposto anteriormente, os gastos com formação de atletas devem ser contabilizados como despesas do período em que incorrerem. No entanto, para fins de comprovação de verbas indenizatórias por formação, é preciso que os clubes mantenham um rigoroso controle, individual desses gastos, com critérios de rateio bem definidos e fundamentados, para, quando necessário, poderem apresentar, prontamente, a base dos cálculos indenizatórios por formação de atletas.

4.2. Pagamento do Clube aos Atletas Profissionais

4.2.1. Considerações Iniciais

Os valores que envolvem pagamentos realizados pelos clubes aos atletas representam as

¹⁸ *Where a club has acquired a player through the transfer market then the payment of a transfer fee to acquire his registration can be considered as the past transaction which allows recognition of the asset. Consequently the balance sheets of clubs which acquire players through the transfer market will look healthier than clubs which are not as active in the transfer market. Furthermore, not only will clubs, which concentrate on developing their own players, be unable to include these players on their balance sheets, the cost incurred in training and developing these players will require to be written off or expensed through the profit and loss account, thus reducing reported profits.*

¹⁹ *Homegrown players are not recognized as assets as there is no past transaction or event, i.e. no purchase cost.*

parcelas mais significativas e controversas apresentadas nas Demonstrações de Resultados e nos Balanços Patrimoniais de seus respectivos clubes. Para avaliar a melhor forma de contabilização desses valores é essencial que se entenda sua natureza econômica e financeira.

Os pagamentos dos clubes aos atletas profissionais de futebol são abordados sob dois prismas: salário e outras remunerações.

4.2.2. Salários

De acordo com Zainaghi (1998, p. 53), a evolução da regulação da profissão de atleta de futebol no Brasil se deve ao advento da Consolidação das Leis do Trabalho, disciplinando-as relações entre clubes e atletas, pois, até então, essa relação estava sob a égide do primeiro diploma legal, Decreto-Lei nº. 3.199, de 14 de abril de 1.941, o qual criou as Confederações, Federações e Associações, voltadas aos esportes em geral, dentre os quais o futebol estava inserido. No entanto, fazia-se necessário o disciplinamento específico da profissão do atleta de futebol, visto que era equiparado à mesma situação dos artistas. Somente com o Decreto nº. 53.820, de 24 de março de 1964, a relação específica do jogador de futebol foi instituída e tratava da participação dos atletas de futebol nas partidas; do “passe” (devendo ter a concordância do jogador e respectivo direito a 15% do valor de sua futura transação); das férias; do intervalo de sessenta horas entre as partidas; criação de um seguro para atletas; do contrato de trabalho, entre outros.

Ainda, segundo Zainaghi (1998, p. 53), a Lei nº. 5.939, de 24 de março de 1973, incluiu o atleta profissional de futebol como credor dos benefícios da previdência social e, em 24 de novembro de 1975, a Lei nº. 6.269 instituiu o sistema de assistência complementar aos jogadores de futebol profissional.

A legislação que trata do desporto sempre esteve relacionada à atividade de futebol profissional, elaborada pelo extinto Conselho Nacional de Desportos e regulada principalmente pelo Instituto Nacional de Desenvolvimento dos Desportos, através de sua Resolução nº. 1/96 no que tange à relação legal entre os participantes de eventos esportivos. (ZAINAGHI, 1998, p. 53)

O Decreto-Lei nº. 5.452 de 01 de maio de 1.943, sob o governo ditatorial de Getúlio Vargas, estabelece, através da CLT, Consolidação das Leis do Trabalho, em seu artigo 442: “Contrato individual de trabalho é o acordo tácito ou expresso, correspondente à relação de emprego”,

podendo o contrato ser verbal ou por escrito e por prazo determinado que não poderia ser estipulado por mais de dois anos, conforme artigo 445 da mesma lei, a Lei nº. 6.354/76, em seu artigo 3º, passou a determinar que a relação entre atletas de futebol profissional e os clubes fosse determinada pelo Conselho Nacional de Desportos, como segue:

O contrato de trabalho do atleta, celebrado por escrito deverá conter:

- I – os nomes das partes contratantes devidamente individualizadas e caracterizadas;
 - II – o prazo de vigência, que em nenhuma hipótese poderá ser inferior a 3 (três) meses ou superior a 2 (dois) anos;
 - III – o modo e a forma de remuneração, especificados o salário, os prêmios, as gratificações e, quando houver, as bonificações, bem como a valor das luvas, se previamente convencionadas;
 - IV – a menção de conhecerem os contratantes os códigos, os regulamentos e os estatutos técnicos, o estatuto e as normas disciplinares da entidade a que estiverem vinculados e afiliados;
 - V – os direitos e as obrigações dos contratantes, os critérios para a fixação do preço do passe e as condições para dissolução do contrato;
 - VI – o número da Carteira de Trabalho e Previdência Social de Atleta Profissional de Futebol;
- §1. Os contratos de trabalho serão registrados no Conselho regional de Desportos, e inscritos nas entidades desportivas de direção regional e na respectiva Confederação.
- §2. Os contratos de trabalho serão numerados pelas associações empregadoras, em ordem sucessiva e cronológica, datados e assinados, de próprio punho, pelo atleta ou pelo responsável legal, sob pena de nulidade.
- §3. Os contratos do atleta profissional de futebol serão fornecidos pela Confederação respectiva, e obedecerão ao modelo por ela elaborado e aprovado pelo Conselho Nacional de Desportos.

Adicionalmente, a Resolução nº. 1/96 do INDESP, veio a acrescentar em seu artigo 4º, os requisitos exigidos do contrato de trabalho do atleta profissional de futebol (ZAINAGHI, 1998, p. 55-56):

Art. 4 – Além daqueles previstos nas Leis nºs. 6.354/76 e 8.862/93, são requisitos do contrato de trabalho do atleta profissional de futebol:

- I – o prazo de vigência, que não poderá ser inferior a três meses ou superior a 36 meses;
- II – o valor e a forma de remuneração, compreendendo:
 - a) luvas e condições de pagamento;
 - b) salários mensais;
 - c) prêmios, periodicidade ou forma de percepção;
 - d) índice, condições de reajustes salariais, se o contrato tiver mais de um ano de duração;
 - e) critérios, condições e valores para a rescisão unilateral do contrato de trabalho;
 - f) percentual igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor total da transação, como participação do atleta na venda do restante do contrato de trabalho para outra entidade de prática desportiva de mesmo gênero.
- III – apólice de seguro de vida e de acidentes, nos termos da alínea b do § 7 do art. 2, às expensas da entidade de prática desportiva, com a indicação dos beneficiários pelo atleta, pelo valor mínimo de trinta vezes o salário mensal por ele percebido, na datada assinatura do contrato.

Parágrafo único – O atleta semi-profissional vinculado a uma entidade de prática desportiva há mais de 24 meses poderá assinar, com a mesma entidade, o seu contrato como profissional, que terá vigência de quatro anos.

Dentre as peculiaridades apresentadas por Zainaghi (1998, p. 56), quanto à alteração legal apresentada acima, no ato da celebração de contrato, o jogador deveria apresentar comprovante de sua alfabetização, ou seja, de forma legal e imperativa, os jogadores deveriam ter ciência das condições submetidas às exigências contratuais.

Constata-se que o prazo máximo previsto no art. 4º, inciso I, da Lei nº. 8.672/93, passou a ser de trinta e seis meses, alterando-se o período a ser amortizado dos valores pagos como luvas, bem como dos valores pagos à outra entidade desportiva pela aquisição do passe de determinado atleta de futebol profissional. A alteração desse prazo passaria a afetar, significativamente, o resultado contábil dos clubes.

Exemplificando, suponha-se que determinado clube tenha desembolsado, em unidades monetárias da época, \$ 120.000 por um determinado atleta profissional. De acordo com a legislação então vigente, o clube cedente teria direito a reconhecer como receita \$ 102.000 e o atleta \$ 18.000, referente a 15% do valor da negociação. Mas, ao clube adquirente, o valor total a ser desembolsado deveria ser contabilizado como ativo imobilizado e sujeito à amortização do passe pelo período contratual, conforme a Tabela 6 abaixo:

Tabela 6: Amortização de investimento efetuado com atletas

Período	Lei nº. 6.354/76		Lei nº. 8.672/93 (Lei Zico)		Lei nº. 9.615/98 (Lei Pelé)º	
	Amortização anual (\$)	Amortização acumulada (\$)	Amortização anual (\$)	Amortização acumulada (\$)	Amortização anual (\$)	Amortização acumulada (\$)
1º ano	60.000	60.000	40.000	40.000	24.000	24.000
2º ano	60.000	120.000	40.000	80.000	24.000	48.000
3º ano			40.000	120.000	24.000	72.000
4º ano					24.000	96.000
5º ano					24.000	120.000

Pode-se constatar que essa alteração passou a influenciar significativamente no resultado de cada exercício, uma vez que seus valores eram vultosos nas rubricas ativas dos balanços patrimoniais dos clubes. Nos dois primeiros anos, o efeito anual apurado seria de \$20.000 e a diferença desses dois anos seria reconhecida no resultado do terceiro ano pela legislação posterior. E conseqüentemente, a partir da Lei nº. 9.615/98, o resultado de cada ano deveria ser afetado pela amortização do valor investido em \$ 24.000.

Cabe ressaltar que o contrato de trabalho do atleta profissional, embora não usual, é por tempo determinado, sendo diferenciado dos demais contratos de trabalho de outros profissionais, conforme previsto na CLT, em seu artigo 443, alterado pelo Decreto-Lei nº. 229, de 28 de fevereiro de 1.967:

Art. 443. O contrato individual de trabalho poderá ser acordado tácita ou expressamente, verbalmente ou por escrito e por prazo determinado ou indeterminado.

§ 1º Considera-se como de prazo determinado o contrato de trabalho cuja vigência dependa de termo prefixado ou da execução de serviços especificados ou ainda da realização de certo acontecimento suscetível de previsão aproximada.

§ 2º O contrato por prazo determinado só será válido em se tratando:

- a) de serviço cuja natureza ou transitoriedade justifique a predeterminação do prazo;
- b) de atividades empresariais de caráter transitório;
- c) de contrato de experiência.

Quanto à limitação do prazo para contrato de trabalho por tempo limitado, a legislação determina que não poderá ser superior a dois anos e, uma vez prorrogado, por mais de uma vez, o prazo passa a ser indeterminado:

Art. 445. O contrato de trabalho por prazo determinado não poderá ser estipulado por mais de 2 anos, observada a regra do art. 451.

Art. 451. O contrato de trabalho por prazo determinado que, tácita ou expressamente, for prorrogado por mais de uma vez passará a vigorar sem determinação de prazo.

Em consonância com a CLT, a Lei nº. 6.354, de 02 de setembro de 1976, a qual dispõe sobre as relações de trabalho do atleta profissional de futebol e dá outras providências, também previa que o prazo máximo do contrato a ser celebrado entre o atleta profissional e uma associação desportiva não poderia ser inferior a 3 meses ou superior o dois anos.

Posteriormente, o art. 30, da Lei nº. 9.615/98, alterou o prazo máximo para 5 (cinco) anos. Essa extensão de prazo implicou efeitos contábeis significativos, tanto no valor a ser amortizado anualmente, como no cálculo do valor indenizatório.

Dessa forma, de acordo com a Lei nº. 9.615/98, “São entendidos como salários, para efeitos do previsto no *caput*, o abono de férias, o décimo terceiro salário, as gratificações, os prêmios e demais verbas inclusas no contrato de trabalho”. A profissão de atleta de futebol deve obedecer ao estabelecido pela CLT, entretanto, como apresenta particularidades, é regida também por legislação específica.

Todos os atletas que atendem aos requisitos do artigo 3º, da CLT (pessoalidade,

habitualidade, onerosidade, subordinação e pessoa física), são considerados empregados. Mas os contratos de trabalho dos atletas profissionais de futebol têm peculiaridades:

a) Contrato escrito – Diferentemente do que a CLT estabelece, o contrato de trabalho do jogador é obrigatoriamente firmado por escrito (Lei nº. 9.615/98);

b) Tempo determinado – Via de regra, os contratos de trabalho vigoram por tempo indeterminado; no futebol os contratos têm data de validade, sendo previstas penalidades em caso de rescisão antecipada para a parte que optou por rescisão.

A parcela considerada como salário não se confunde com remuneração, pois salário é toda quantia paga diretamente ao atleta pelo seu clube, enquanto remuneração é a soma de toda e qualquer quantia percebida pelo trabalhador. Para os jogadores de futebol ainda são inclusas peculiaridade dos bichos e gratificações acordadas (NAPIER, 2003, p. 2003).

Dentre as diversas fontes de renda percebidas pelo jogador de futebol, podem-se citar luvas, prêmios, gratificações, abono de férias, décimo terceiro salário e demais verbas inclusas no contrato de trabalho.

Essa classificação dos itens que constituem pagamentos de natureza salarial é de suma importância para clubes, pois, de acordo com Neto e Cavalcante (2004, p. 1072),

A entidade de prática desportiva empregadora que estiver com pagamento de salário de atleta profissional em atraso, no todo ou em parte, por período igual ou superior a três meses, terá o contrato de trabalho daquele atleta rescindido, ficando o atleta livre para se transferir para qualquer outra agremiação de mesma modalidade, nacional ou internacional, e exigir a multa rescisória e os haveres devidos.

Segue-se a jurisprudência quanto a esse fato:

Atleta profissional – Passe livre. Como previsto no artigo 38 da Lei nº. 9.615/98, 'qualquer cessão ou transferência de atleta profissional, em vigência do contrato de trabalho, depende de formal e expressa anuência deste, e será isenta de qualquer taxa que venha a ser cobrada pela entidade de administração'. Comprovado nos autos que o reclamante, cujo passe pertencia ao segundo reclamado, não queria ficar no primeiro reclamado porque pretendia prestar os seus serviços de atleta profissional de futebol em outra agremiação, à qual estava 'emprestado', deve ser mantida a decisão de origem que decretou a liberação do seu passe em seu próprio favor, mesmo porque o primeiro reclamado incorreu na mora contumaz a que se refere o artigo 31 da mesma lei ao atrasar o pagamento dos salários e ao não comprovar o recolhimento das parcelas devidas ao título de FGTS e contribuições previdenciárias, além de buscar impedir que o auto fosse transferido para qualquer outra agremiação esportiva (TRT - 3ªR - 5ªT - RO nº13055/99 - Rel. Juiz Levi Fernandes Pinto - DJMG 18/2/2000 - p. 10 *apud* Neto e Cavalcante, 2004, p. 1072).

Pela jurisprudência acerca do assunto exposto acima e, fica caracterizado que o vínculo do

atleta com o clube de futebol termina com o fim do contrato de trabalho com prazo determinado.

4.2.3. “Luvas”

De acordo com Zainaghi (1998, p. 75), o termo “luvas” é usado como metáfora, pois é um pagamento feito ao atleta em decorrência de sua capacidade técnica (“ficou bom como uma luva”), ou seja, é uma remuneração na medida da exata capacidade do jogador.

De acordo com a Lei nº. 6.354/76, entende-se por “luvas” a importância paga pelo empregador ao atleta, na forma do que for convencionado, pela assinatura de contrato, podendo ser valor em dinheiro, como também em bens ou títulos, tais como em automóveis (NETO e CAVALCANTE, 2004, p. 1073) (BARROS, 2001, p. 68).

Dessa maneira, Zainaghi (1998, p. 74) destaca que: “Têm, portanto, as “luvas” um caráter de complemento da remuneração. Podem ser pagas de uma só vez, ou em parcelas semestrais, e também em cotas mensais junto com o salário.”

A jurisprudência do Tribunal Regional do Trabalho considera que as “luvas” têm natureza remuneratória, obrigatória, se prevista no contrato, e deve incidir sobre todas as verbas trabalhistas (FGTS, Fundo de Garantia por Tempo de Serviço; férias; décimo terceiro salário).

O CFC entende que, se na rescisão contratual estiver prevista a devolução, integral ou parcial, de luvas acordadas na assinatura do contrato de trabalho, o valor das luvas deve ser contabilizado como adiantamento de salário. Por sua vez, se nenhuma cláusula de devolução das luvas estiver prevista no contrato de trabalho com o atleta, elas devem ser contabilizadas como ativo imobilizado.

4.2.4. “Bichos”

De acordo com Zainaghi (1998, p. 74), a origem desse vocábulo remonta à época do amadorismo, pois os jogadores ganhavam por vitórias e espalhavam que o dinheiro extra recebido vinha do “jogo do bicho” que, naqueles tempos, era uma prática lícita. O jargão se popularizou e faz parte do vocabulário futebolístico (BARROS, 2001, p. 69). Sua natureza jurídica é de gratificação ou bonificação, pois só é pago em virtude de resultados positivos, como vitórias, classificações e conquistas de títulos. Algumas vezes, porém, os “bichos” são

pagos por empates e até mesmo em derrotas, quando os dirigentes consideram que houve grande esforço e dedicação dos atletas.

De acordo com Neto e Cavalcante (2004, p. 1073) (BARROS, 2001, p.69), “bicho” é a importância paga ao atleta de futebol, geralmente em decorrência das vitórias ou empates nos jogos. Trata-se de estímulo ao jogador, portanto, é inegável o seu caráter retributivo, podendo ser valor fixo ou variável.

De forma semelhante às “luvas”, quanto à natureza jurídica, existe jurisprudência quanto à sua natureza salarial.

4.2.5. Outras Remunerações de Atletas

Inicialmente, cabe definir a diferença existente entre salário e remuneração, visto que, além do salário definido em contrato laboral, o atleta de futebol pode ter diversas fontes de receitas inerentes à sua atividade. Tal distinção define os valores que são ou não de natureza salarial pagos aos atletas.

Zainaghi (2001, p. 23) afirma que:

Os vocábulos remuneração e salário têm distinção.

Salário é toda e qualquer quantia que é paga pelo empregador ao empregado como contraprestação pelo serviço prestado.

A remuneração só existe porque se percebeu que entre os ganhos do empregado, existem parcelas que são pagas por terceiros.

Em outras palavras, todo salário recebido pelo atleta de futebol profissional é considerado remuneração. No entanto, nem toda remuneração pode ser caracterizada como salário.

Nos itens seguintes, é abordada cada uma das formas possíveis de remunerações sendo de natureza salarial ou não, visto que essa diferença possui efeitos imediatos nos cálculos de provisões de férias, décimo terceiro salários e recolhimentos de FGTS, INSS e imposto de renda sobre a folha de pagamento e suas respectivas provisões já citadas.

4.2.5.1. Direito de Arena

Do latim, arena significa areia. Esse termo é utilizado nos meios esportivos, tendo em vista que, na antiguidade, o local onde os gladiadores se enfrentavam, ou lutavam com animais

ferozes, tinha o piso coberto de areia (ZAINAGHI, 1998, p. 145). Apesar do sentido belicoso e religioso romano, esses lugares albergavam os combates dos gladiadores se expunham os cristãos às feras esfaimadas, ocasiões em que todo espírito esportivo romano aflorava; direitos, privilégios e regalias aos atletas dos jogos circenses eram consentidos, como se pode observar na Constituição de Adriano, da qual se destacam: isenção ao serviço militar, dispensa da obrigação de dar hospitalidade, descanso ao longo da realização dos jogos, imunidade de execução patrimonial, autorização para uso de vestíário púrpuro (privativo da dignidade de cônsul) e imunidade carcerária. (MELO FILHO, 1995, p 21).

Ainda de acordo com Melo Filho (1995, p. 20-21):

Na Grécia Antiga, as normas de um rudimentar direito desportivo eram submetidas à apreciação dos sábios e filósofos, sinalizando a importância pública e transcendência social que se lhes atribuía. Com efeito, em toda a velha Grécia, os jogos públicos tinham por escopo a comprovação de preparo dos jovens para as pugnas militares associados à devoção religiosa, cabendo elencarem-se as exigências normativas feitas à época, para que os atletas pudessem participar dos jogos:

- a) ser homem livre e de origem grega;
- b) estar de posse de seus direitos civis;
- c) não ser culpado por irreverência religiosa;
- d) não responder por crime de morte;
- e) não ser reconhecido como insubmisso; e
- f) não estar em mora com os cofres públicos.

De acordo com Napier (2003, p. 73), no Brasil, a aplicação do direito de arena foi introduzida com o artigo 100, da Lei nº. 5.988/73, denominada Lei do Direito Autoral, que rege e protege os direitos do autor e foi estendida aos intérpretes ou executantes de obras literárias ou artísticas. Posteriormente, seu diploma legal foi revogado pela Lei nº. 9.610/98, que deixou de acolher o direito de arena como direito autoral. Uma vez excluída do direito autoral, questionamentos se fazem presentes quanto ao instituto do direito de arena, pois como afirma Zainaghi (1998, p. 145), “fixar a natureza jurídica do instituto em exame não é tarefa simples”.

No que tange ao meio futebolístico, conforme previsto no art. 42, da Lei nº. 9.615/98,

Art. 42 – Às entidades de prática desportiva pertence o direito de negociar, autorizar e proibir a fixação, a transmissão ou retransmissão de imagem de espetáculo ou eventos esportivos de que participem.

§1º Salvo convenção em contrário, 20% (vinte por cento) do preço total da autorização, no mínimo, será distribuído, em partes iguais, aos atletas profissionais participantes do espetáculo ou evento.

§2º O disposto neste artigo não se aplica a flagrantes de espetáculo ou evento desportivo para fins,

exclusivamente, jornalísticos ou educativos, cuja duração, no conjunto, não exceda a 3 (três por cento) do total do tempo previsto para o espetáculo.

Como se observa, esse fato legal proporciona entendimentos antagônicos quanto a suas interpretações, mesmo entre os que advogam na área, principalmente, em relação à natureza salarial.

No entendimento de Napier (2003, p. 74-75), o “direito de arena” não possui natureza salarial e pode ser considerado um direito do clube que, por sua vez, repassa determinado percentual aos atletas por exigência legal, pois:

O direito de arena é devido à Associação Desportiva que, por sua vez, repassará aos atletas a sua parte em relação à autorização de fixação, transmissão ou retransmissão de imagem de espetáculo desportivo de que participem.

Diferentemente da norma celetista, no ponto em que naquela as gratificações e os prêmios são entendidos como salário ao passo que, na lei do Atleta Profissional, esses pagamentos integram a remuneração, sendo salário somente parte fixa previamente contratada.

Não obstante, a diferença pode-se dizer que o rol desta lei para determinar o que é remuneração, não é exaustiva, mas explicativa, o que quer dizer que qualquer pagamento que um jogador de futebol receba em virtude do exercício de sua profissão, será remuneração, com os reflexos em todas as demais verbas previstas pela legislação laboral, como o FGTS e o 13º salário, excetuando casos de parcelas denominadas “Direito de Arena”, e também, em alguns casos onde empresas exploram a imagem do jogador em comerciais de televisão, revistas e outdoors, cujos contratos são elaborados com a intervenção do clube empregador.

Por outro lado, Aidar *et al* (2000, p. 89) compara a distribuição de pagamentos aos atletas a uma gorjeta e afirma que: “isto quer dizer que, sobre o valor da parcela paga aos atletas em razão do Direito de Arena, o clube deverá recolher o INSS, os depósitos no FGTS, bem como pagar, pela média, os reflexos nas férias, e 13º salários”, fundamentada no art. 457, da CLT e no enunciado 354, do Tribunal Superior do Trabalho, como segue:

Art. 457, da CLT – Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador como contraprestação dos serviços, as gorjetas que receber.

Enunciado 354, do TST. As gorjetas, cobradas pelo empregador na nota de serviços ou oferecidas espontaneamente pelos clientes, integram a remuneração do empregado, não servindo para base de cálculo para as parcelas de aviso prévio, adicional noturno, horas-extras e repouso semanal remunerado.

Esse posicionamento adotado por Aidar *et al* e por Barros (2001, p. 72) conduz à compreensão de que o atleta somente faz *jus* a esse direito, única e exclusivamente por manter um contrato de trabalho com o clube contratante. Sendo assim, este seria um rendimento acessório ao contrato de trabalho; e esse direito deixa de existir quando de sua rescisão

contratual.

Baseado na mesma fundamentação do enunciado 354, do TST, Zainaghi (1998, p. 148) diferencia os conceitos de remuneração e de salário, uma vez que o salário obrigatoriamente faz parte da remuneração e nem toda remuneração consiste em salário, ou seja, esta não integra as verbas de natureza salarial. Mas, em sua conclusão sobre o assunto em questão, o autor afirma:

Forçoso é concluir que o direito de arena, quanto à parte de pagamento ao jogador de futebol, tem natureza jurídica de remuneração, pois guarda similitude com as gorjetas previstas no art. 457 da CLT.

Bem mais fácil de se apurar o valor deste recebimento do que o das gorjetas, pois existe entre clubes e emissoras um contrato, não havendo que se estimar o *quantum* do direito de arena, situação que ocorre com as gorjetas, tendo em vista a dificuldade de apuração real das mesmas.

Assim, os antecedentes legais, transferindo-se da esfera do direito civil para o direito coletivo, trazem à tona, quanto ao real entendimento de sua natureza jurídica, efeitos significativos na esfera contábil, uma vez que, se considerado como de natureza salarial, conduz a uma cadeia de efeitos, não apenas sobre o valor do próprio direito de arena, como também para incorporação de provisões de férias, décimo terceiro salário e seus respectivos encargos trabalhistas.

No Estado de São Paulo, em nome de todos os atletas de futebol profissional, através de um acordo estabelecido entre os clubes locais de futebol e o Sindicato dos Atletas Profissionais, este último tornou-se responsável pelo pagamento do direito de arena aos atletas, mediante a retenção de um determinado percentual a título de taxa de administração.

Pode-se verificar um risco iminente aos clubes quando a responsabilidade do pagamento é transferida a uma outra entidade diferente do próprio clube, pois o único vínculo que o atleta possui é com o clube, através de um contrato laboral de trabalho. Observe-se que, o clube deve atestar, mensalmente, junto à entidade responsável pelo pagamento do direito de arena aos atletas profissionais que, além do montante a ser pago diretamente aos atletas, também estejam sendo recolhidos os encargos dessa remuneração.

O artigo 101, da Lei nº. 5.988/73, determinava que o tempo de fixação de partes do espetáculo desportivo não poderia exceder a 3 (três) minutos para fins exclusivamente informativos, na imprensa, cinema ou televisão. E o § 2º, do art. 42, da Lei 9.615/98, corrigiu essa limitação de tempo para fins exclusivamente jornalísticos ou educativos para 3% (três por cento) do total

de tempo previsto para o espetáculo.

Essa alteração passou a excluir os direitos sobre a transmissão radiofônica, uma vez que o novo texto somente faz menção à fixação, transmissão e retransmissão de imagem de espetáculo desportivo.

Alterou-se também a duração prevista para exploração da imagem, sem violar a lei, de três minutos para três por cento do tempo previsto do espetáculo desportivo.

Por exemplo, na modalidade de cem metros rasos numa prova de atletismo, em que os atletas percorrem essa distância em menos de dez segundos, qualquer pessoa física ou jurídica poderia explorar integralmente as imagens desse evento, já que o tempo em disputa não ultrapassaria os três minutos definidos legalmente.

Numa partida de futebol, independentemente da ocorrência do tempo de prorrogação e/ou da disputa de penalidades máximas alternadas, o tempo previsto são os noventa minutos.

Assim, limitou-se o tempo de exploração, exclusivamente, para fins jornalísticos e educativos, passando-o de três minutos para dois minutos e quarenta e dois segundos, o equivalente a 3 % (três por cento) do tempo total previsto de noventa minutos de jogo.

4.2.5.2. Direito de Imagem

O direito de imagem está previsto no artigo 5º, inciso XXVIII, da Constituição Federal de 1988, como segue:

XXVIII – são assegurados, nos termos da lei:

a) a proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humanas, *inclusive nas atividades esportivas*. (grifo nosso)

Napier (2003, p. 259) define e explica o conceito desse direito:

O direito de imagem é o direito exclusivo e pessoal privativo de todo cidadão em expor publicamente a sua própria imagem amparada pelo artigo 5º, incisos X e XXVIII, da Carta Magna de 1988. Este direito pode ser cedido mediante autorização para ser utilizado por terceiros, como ocorre com o atleta profissional perante o clube. Há uma distinção entre a imagem do atleta e a imagem do coletivo dos atletas, pois, cabe à entidade de prática desportiva empregadora, nos termos do art. 42 da Lei n. 9.615/98, autorizar a fixação, transmissão ou retransmissão de imagem de espetáculo desportivo de que participem, ou até mesmo proibir.

O direito de imagem não se confunde com o direito decorrente de arena previsto no art. 100 da Lei nº 5.988/73, contudo este diploma legal foi revogado pela Lei nº 9.610/98, que, não mais acolhe o

direito de arena como direito autoral. Assim, o art. 42 da Lei nº 9.615/98 é o único dispositivo vigente que trata da matéria. Cumpre assinalar que tal dispositivo está em perfeita consonância com o art. 5º, inciso XXVIII da Constituição Federal de 1988, que diz: “São asseguradas à proteção as participações individuais em obras coletivas e a reprodução da imagem e voz humana, inclusive nas atividades desportivas”.

No mundo desportivo a situação tem o seguinte desdobramento:

- 1) As reportagens jornalísticas e as transmissões radiofônicas e as fotografias são livres e desembaraçadas de qualquer autorização.
- 2) Já as gravações, transmissoras de televisão e demais meios em que aparecem as imagens para o mundo globalizado, carecem de autorização no molde do art. 42 da Lei nº 9.615/98 que dispõe sobre o direito de imagem ou de arena.

Dessa forma, pode-se inferir que é o direito de cada atleta negociar sua imagem junto ao clube mediante um contrato personalíssimo, através do qual cada clube pode vir a explorar a imagem do atleta em promoções, eventos e publicidade.

Para maior clareza, em caráter exemplificativo, podem ser citados os direitos sobre, fotografias, reproduções tridimensionais, desenhos, desenhos animados, caricaturas, gibis, *cartoons*, vinhetas, filmes, vídeos e anúncios de caráter comercial, institucional e/ou promocional, revistas, jornais, *web-sites*, *outdoors*, panfletos promocionais, bem como para fins de licenciamentos de produtos, uso obrigatório de produtos, roupas e acessórios com a logomarca do investidor e/ou patrocinador durante entrevistas, eventos, treinos, concentrações, jogos, entre outros.

Normalmente, o direito do clube em explorar a imagem do atleta está vinculado ao período em que o atleta presta serviços de futebol profissional, pois não teria sentido, após a transferência desse atleta à outra agremiação, que o clube continuasse explorando sua imagem.

Se o atleta já possui um contrato de trabalho com o clube, normalmente, o contrato do direito de imagem é celebrado entre uma empresa, pessoa jurídica, com a participação do atleta e o clube. Tal prática tem sido questionada, principalmente pelo INSS, que é o principal interessado, sob a alegação de que o pagamento do direito de imagem aos atletas seria uma forma disfarçada de pagamento de salários, e conseqüentemente constituiria redução na base de cálculo dos encargos trabalhistas, visto que os tributos retidos de pagamentos para outra pessoa jurídica possuem menores cargas tributárias, como aborda Zainaghi (1998, p. 73):

Qualquer pagamento que um jogador de futebol receba em virtude do exercício de sua profissão, será remuneração, com os reflexos em todas as demais verbas previstas pela legislação laboral,

como por exemplo, o FGTS e o décimo terceiro salário, excetuado caso da parcela denominada Direito de Arena, e, também, em alguns casos onde empresas exploram a imagem do jogador em comerciais de televisão, revistas e outdoors, cujos contratos são elaborados com a intervenção do clube empregador.

Um outro aspecto questionado pelo INSS é quanto à forma de pagamento do direito de imagem aos atletas. Os valores pagos aos atletas são uniformes e coincidentes pelo prazo do contrato laboral e são efetuados no mesmo dia dos outros pagamentos.

Cabe ressaltar que no calendário futebolístico brasileiro está definido que, no primeiro semestre, são disputados os campeonatos regionais e, no segundo, o campeonato nacional. Fica evidente que a exposição da imagem do atleta durante o campeonato nacional, principalmente, para os clubes estrangeiros, é maior em relação ao primeiro semestre de cada ano. Ainda, a exposição da imagem do atleta, normalmente, é maior no início de sua contratação. Dessa forma, podem-se determinar, segregando a variável semestre, os valores a serem pagos aos atletas, e, no semestre em que o valor, previsto em contrato, a ser pago ao atleta, for reduzido, não há questionamento quanto a sua natureza salarial.

No que se refere ao questionamento quanto à sua competência jurídica, Rodrigues (2004, p. 371) discorre que:

Questão atual refere-se à discussão sobre a competência da Justiça Comum ou do Trabalho para apreciar e julgar casos envolvendo o direito de imagem. Direito de imagem é próprio de personalidade e inicia-se com o nascimento em vida (pessoa física). A pessoa jurídica também pode proteger os direitos de sua imagem e requerer indenização pela sua indevida utilização. Em ambos os casos não haverá qualquer relação trabalhista. Daí parecer ser apropriado discuti-los na Justiça Comum, e não na Justiça (Especial) do Trabalho. A proteção ao direito de imagem, assim como a voz e o nome, continuam mesmo antes e após cessadas as relações de trabalho. Certo que o direito de imagem pode sofrer maior valorização ou desvalorização pelo exercício profissional. Da mesma forma, o empregador não pode, livremente, explorar a imagem dos seus empregados e vice-versa (não pode o empregado, no caso o atleta, explorar indevidamente, a imagem da pessoa jurídica empregadora [ou que representa], sob pena do dever de indenizá-la). De qualquer modo, igualmente certo que o prejudicado pela exploração indevida da sua imagem pode exigir (1) que cesse a sua exploração e (2) a correspondente indenização, independentemente do causador do prejuízo ser a entidade desportiva, ou o atleta, ou, ainda, qualquer terceiro. Em se tratando de fato desportivo, compete à Justiça Desportiva originariamente dirimir sobre a matéria.

De acordo com sua própria denominação e natureza jurídica, o direito de imagem deve ser contabilizado como um direito, ativo, do clube em explorar a imagem do atleta, conforme previsto em contrato específico, independentemente da forma de pagamento aos atletas, uma vez que, durante o período determinado neste contrato, o clube tem o direito de explorar a imagem do atleta de futebol profissional. Tal contrato específico deve ser independente do contrato de trabalho, pois a natureza do contrato de imagem difere do contrato de trabalho, já que o primeiro tem caráter personalíssimo e a segunda, coletivo.

4.2.6. Considerações Finais sobre Remuneração de Atletas

A segregação devidamente fundamentada dos itens de pagamentos aos atletas profissionais com natureza salarial e não salarial é de extrema importância aos clubes de futebol, visto que estes estão sujeitos a questionamentos fiscais sobre encargos trabalhistas e até podem incorrer em risco de rescisão contratual por não pagamento ou recolhimentos de encargos trabalhistas, totais ou parciais num período de três meses, como prevê a legislação trabalhista específica para clubes de futebol.

Constata-se que a maioria dos clubes mantém contrato de imagem com o plantel de seus atletas e com a comissão técnica, através de um contrato celebrado entre o clube e empresas nas quais os atletas possuem participações.

Todos os clubes analisados, até o exercício findo em 31 de dezembro de 2003, sem exceção, contabilizavam apenas o respectivo o pagamento na conta de despesa. Tal procedimento adotado fornece subsídios para que esse direito se transforme em uma obrigação.

Muitos clubes utilizam a mesma rubrica em conta de despesa de salários, ou seja, a forma de contabilização adotada pelos clubes induz ao entendimento de que o montante pago a título de direito de imagem tem a mesma natureza do salário pago aos atletas e à comissão técnica.

O direito de imagem adquirido para a exploração personalíssima do atleta deve ser considerado um ativo, pois, através de sua exploração, o clube deve gerar receitas alternativas, mesmo que ainda pouco exploradas no âmbito nacional.

No mercado europeu, os clubes exploram a imagem do atleta em troca dos valores pagos a título de direito de imagem, aumentando, assim, suas receitas.

Como exemplo, pode-se citar o caso do clube espanhol Real Madrid, que, ao contratar o atleta inglês Beckman promove excursões e Estados Unidos da América explorando a imagem desse atleta. O número conferido ao atleta é o mesmo que era utilizado pelo astro de basquete Michael Jordan, número 23, e essa escolha não foi ao acaso, pois o objetivo era vender seus produtos no mercado americano e essas excursões renderam ao clube cifras de dezenas de milhões de dólares.

Outro exemplo é o do atleta brasileiro Ronaldo Luiz Nazário de Lima, o Ronaldo, que atua no Real Madrid por um salário anual de R\$ 29,2 milhões. Sua remuneração anual total corresponde a R\$ 94,0 milhões, ou seja, R\$ 64,8 milhões equivalem à receita proveniente da exploração de sua imagem em contrato de exclusividade com: Carrefour, Tim, Audi, Ambev, Siemens Mobile e Nike (LIMA, 2004, p. 26-27). Em contrapartida, o clube espanhol é remunerado pela Nike, Audi e Siemens Mobile pela cessão do uso da imagem do atleta.

Esse tipo de contrato vem gerando polêmicas entre os magistrados porque estes entendem, ntenderem, equivocadamente, que essa remuneração deve ser tratada como parte integrante do salário e seus encargos recolhidos como tal, confundindo-se, em diversos casos, confundindo-se o direito de arena ecom o direito de imagem.

Além disso, como o contrato é firmado com a total anuência das duas partes, os atletas não podem alegar que o valor constante do contrato de imagem passa ser considerado salário, como vem ocorrendo em grandes proporções nas esferas judiciais trabalhistas. A legislação em vigor concede ao atleta a rescisão do contrato de trabalho sem o pagamento da multa estipulada na cláusula penal pelo não recebimento, parcial ou integral, de salário durante três meses consecutivos. Muitos jogadores, apesar de estarem recebendo o valor constante em sua carteira de trabalho, mas não o valor correspondente à sua licença de uso de imagem, alegam, perante a justiça trabalhista, não estar recebendo o salário pelo mesmo período ou mais. Se acordado um contrato entre atletas de futebol profissional e o clube, independente do pagamento de salários, como foi o caso do jogador Marcos André Batista Santos, o Vampeta, que deixou de comparecer aos treinamentos do Sport Club Corinthians Paulista por um período de mais de quinze dias, a agremiação, fundamentada na legislação trabalhista, pode deixar de pagar integralmente o salário; no entanto, o valor referente ao direito de imagem deve ser pago conforme o acordo entre as partes.

No momento da celebração do contrato de imagem, o clube deve contabilizar em conta específica do ativo, sob a denominação de “direito do uso de imagem” e uma no passivo de “utilização de imagem a pagar”, em curto ou longo prazo conforme o prazo contratual celebrado entre as partes, diferentemente da prática adotada pelos clubes de reconhecer apenas os pagamentos mensais e divulgá-los juntamente com as despesas de salários.

O direito registrado como ativo deve ser amortizado na conta específica de resultado, conforme regime de competência e a redução do passivo pelo pagamento.

4.2.7. Contabilização Proposta

Como já destacado anteriormente, o estabelecimento das remunerações integrantes dos salários dos atletas é de suma importância aos clubes de futebol, visto que a legislação pertinente confere aos atletas o direito de rescindir o contrato de trabalho com o clube de futebol, sob a alegação de atraso de pagamento de salários e de seus respectivos encargos trabalhistas, totais ou parciais.

Independentemente das luvas estarem suportadas por cláusulas de devolução ou não em seus respectivos contratos de trabalhos, em caso de rompimento unilateral, são consideradas como parte integrante de verbas salariais. Mesmo tratamento contábil deve ser adotado com relação aos “bichos” e ao direito de arena.

Uma vez definidas quais são as remunerações integrantes de verbas salariais, estas devem ser consideradas as bases para fins de cálculo de provisão de férias, décimo terceiro salário e seus respectivos encargos trabalhistas.

Em relação ao direito de imagem, este deve, no momento da contratação, ser contabilizado em uma conta específica de ativo, suportado pela concessão em explorar a imagem do atleta e, simultaneamente em uma conta específica de passivo, pela obrigação de pagamentos futuros em contrapartida do direito adquirido. O encerramento do contrato de imagem deve ser coincidente com o final do prazo contratual de trabalho do atleta com o clube de futebol, pois não teria sentido o clube possuir o direito de explorar a imagem de um determinado atleta que se encontra em atividade em outra agremiação.

A obrigação pelo pagamento do direito de imagem deve ser realizada em função do pagamento e a realização da conta ativa deve ser em função do regime de competência pelo período acordado.

4.3. Negociação de Atletas

Um clube de futebol pode ceder os direitos sobre os atletas de forma definitiva (comprar ou vender) ou temporária (emprestar ou tomar emprestado). São abordados neste tópico apenas a venda e o empréstimo de atletas profissionais, uma vez que comprar e tomar atletas emprestados constituem condutas inversas. Tais procedimentos, mesmo após a extinção do passe, continuam representando significativa fonte de receitas para os clubes de futebol.

4.3.1. Cessão Definitiva de Atletas

Antes da extinção do instituto do passe, os clubes detinham o direito a 85% do valor da transação em uma cessão definitiva de um atleta profissional sobre o valor da negociação. Mas a atual legislação desportiva retirou esse direito dos clubes.

Caso o clube tenha interesse em contratar um determinado atleta profissional de uma outra agremiação, pode adotar um dos seguintes procedimentos:

- a) esperar que o contrato com o atual contratante do atleta se expire e não pagará nada para ter esse atleta em seu plantel;
- b) desembolsar o valor equivalente à cláusula penal ou rescisão contratual pela quebra de contrato entre o atleta e o atual clube;
- c) desembolsar o valor equivalente ao valor acordado entre as partes.

A grande inovação da Lei nº. 9.615/98, como já abordado anteriormente, foi a extinção do instituto do passe. A Lei nº. 6.354/76, em seu art. 13, tratava da questão da participação sobre o valor do passe:

Art. 13. Na cessão do atleta, poderá o empregador cedente exigir do empregador cessionário o pagamento do passe estipulado de acordo com as normas desportivas, segundo os limites e condições estabelecidas pelo Conselho Nacional de Desportes.

§ 1º. O montante do passe não será objeto de qualquer limitação quando se tratar de cessão para empregador sediado no estrangeiro.

§ 2º. O atleta terá direito à parcela de, no mínimo, 15% (quinze por cento) do montante do passe, devido e pago pelo empregador cedente.

§ 3º. O atleta não terá direito ao percentual, se houver dado causa à rescisão de contrato, ou se já houver recebido qualquer importância a título de participação no passe nos últimos 30 (trinta) meses.

A redação dada pela Lei nº. 9.615/98 foi:

Art. 28. A atividade do atleta profissional, de todas as modalidades desportivas é caracterizada por remuneração pactuada em contrato formal de trabalho firmado com entidade de prática desportiva, pessoa jurídica de direito privado, que deverá conter, obrigatoriamente, cláusula penal para as hipóteses de descumprimento, rompimento ou rescisão unilateral.

§ 1º. Aplicam-se ao atleta profissional as normas gerais da legislação trabalhista e da seguridade social, ressalvadas as peculiaridades expressas nesta Lei ou integrantes do respectivo contrato de trabalho.

§ 2º. O vínculo desportivo do atleta com a entidade contratante tem natureza acessória ao respectivo vínculo empregatício, dissolvendo-se, para todos os efeitos legais, com o término da vigência do contrato de trabalho.

Dessa forma, os clubes procuram renovar o contrato ou negociar os atletas com outras agremiações durante o período do contrato, visto que, após o encerramento do contrato, o atleta pode livremente, sem nenhum ônus, assinar contrato de trabalho com qualquer outro clube.

Um outro aspecto que se alterou significativamente em decorrência do efeito do caso Bosman foi o período da vigência do contrato entre o atleta e o clube. Na Europa, o período de contrato de trabalho que compreendia entre dois a três anos e passou a ser de cinco a dez anos (SIMON *apud* MORROW, 1999, p. 46). No Brasil, os clubes também passaram a estender ao máximo possível o prazo contratual de seus principais atletas. No entanto, a legislação desportiva limita o prazo máximo em cinco anos. Dessa maneira, apesar dos valores envolvidos nas transações serem valores cada vez mais vultosos, o período a ser amortizado também tem se alongado. Contabilmente, quanto maior for o período de contrato, menor será o valor a ser amortizado para conta de resultado do exercício.

4.3.1.1. Transferência Nacional

Para que um atleta se transfira de um clube a outro faz-se necessário o registro de transferência junto ao órgão máximo da organização desportiva de cada país; no caso brasileiro, tal órgão é a Confederação Brasileira de Futebol, que efetua as transferências de atletas através de um documento denominado “atestado liberatório”.

Quando o atleta rescinde o contrato unilateralmente denomina-se cláusula penal, o contrário, rescisão trabalhista. O montante da cláusula penal deve estar previsto no contrato de trabalho formal do atleta junto ao clube.

De acordo com Napier (2003, p. 61),

Cláusula penal, pode-se dizer, é a multa contratual devida para as hipóteses de descumprimento, rompimento ou rescisão pelo atleta – unilateralmente - de todos os contratos de atletas profissionais de todas as modalidades desportivas, desde que acordadas, observando que não poderá ser cobrada na hipótese de indenização por formação, pois a multa é superior à obrigação principal, situação em que o Código Civil veda.

A Lei nº. 9.981/2000, em seu artigo 28, §§ 3º-6º, estipula o valor desse montante e os critérios de amortização:

§ 3º. O valor da cláusula penal a que se refere o caput deste artigo livremente estabelecido pelos contratantes até o limite máximo de cem vezes o montante da remuneração anual pactuada.

§ 4º. Em quaisquer das hipóteses previstas no § 3º deste artigo, haverá a redução automática do valor da cláusula penal apurada, aplicando-se, para cada ano integralizado do vigente contrato de trabalho desportivo, os seguintes percentuais progressivos e não-cumulativos:

I - dez por cento após o primeiro ano;

II - vinte por cento após o segundo ano;

III - quarenta por cento após o terceiro ano;

IV - oitenta por cento após o quarto ano.

§ 5º. Quando se tratar de transferência internacional, a cláusula penal não será objeto de qualquer limitação, desde que esteja expresso no respectivo contrato de trabalho desportivo.

§ 6º. Na hipótese prevista no § 3º, quando se tratar de atletas profissionais que recebam até dez salários mínimos mensais, o montante da cláusula penal fica limitado a dez vezes o valor da remuneração anual pactuada ou a metade do valor restante do contrato do trabalho, aplicando-se o que for menor.

Quando o legislador utiliza a expressão “remuneração”, prevista em contrato de trabalho, pode existir uma interpretação dúbia quanto ao valor em questão, uma vez que o direito de arena não está previsto em contrato e é parte integrante da remuneração do atleta. Sendo assim, pode-se entender que, neste caso, a remuneração destacada no artigo acima refere-se ao salário do atleta profissional.

Outro ponto a ser analisado é o critério de amortização da cláusula penal, pois o legislador faz referência a um prazo máximo estipulado em lei para adotar tal critério. No entanto, o prazo mínimo possível para celebração de contrato é de 3 (três) meses. Neste caso, questiona-se qual seria o valor da cláusula penal para um contrato de trabalho de 3 (três) meses, se o atleta vier a romper unilateralmente o contrato de trabalho no vigésimo nono dia. No entendimento da leitura do texto, o atleta deve desembolsar o valor integral estipulado em contrato, pois o primeiro ano jamais será integralizado.

Tomando o exemplo de Napier (2003, p. 63),

- 1) Cláusula penal = até o limite máximo de 100 vezes a remuneração anual pactuada.

Supondo que o jogador de futebol com salário de R\$ 5.000,00 e com luvas acordadas, no valor estimado em R\$ 100.000,00 na sua admissão e recebendo em todo o tempo de contrato de trabalho uma média de bichos no valor de R\$ 300.000,00 por ter conquistado três títulos no período. Qual será a sua indenização?

Observe que a remuneração anual corresponde a 12 vezes a remuneração do atleta mais o décimo terceiro salário mais um terço constitucional.

Ou seja, $12 \times R\$ 5.000,00$ (remuneração mensal) = R\$ 60.000,00 + R\$ 5.000,00 (décimo terceiro salário) + R\$ 1.666,66 (um terço constitucional) totalizando R\$ 66.666,66 vezes 100 = R\$ 6.666.666,66 totalizando sua indenização da cláusula penal.

Para obter uma fórmula prática basta multiplicar o seu salário pelo coeficiente 1.333,3333, ou seja, $R\$ 5.000,00 \times \text{coef. } 1.333,3333 = R\$ 6.666.666,50$.

No exemplo exposto acima, o autor considera apenas o salário mensal do atleta. No entanto, a remuneração total deve incluir as luvas e os “bichos” percebidos pelo atleta. Considerando que o contrato firmado entre o atleta e o clube seja de cinco anos, o valor da cláusula indenizatória deve ser de R\$ 36.866.666,50, ou seja, os R\$ 6.666.666,50 do cálculo apresentado acima, mais cem vezes o valor equivalente a um ano de luvas e R\$ 30.000.000,00 equivalentes a cem vezes o valor dos “bichos” auferidos durante o ano.

Ao final do primeiro ano, o valor da cláusula indenizatória deve ser amortizado em 10% (dez por cento) do valor de R\$ 36.866.666,50 calculado acima, perfazendo R\$ 33.179.999,85.

Se, ao final do segundo ano, o clube não conquistar títulos e o atleta não receber valores referentes a “bichos”, o valor da cláusula indenizatória será calculado com base nos salários, R\$ 5.000,00, e luvas no valor de R\$ 20.000,00 amortizados em 20% (vinte por cento), conforme legislação pertinente. Desse modo, o valor indenizatório será de R\$ 6.933.333,20.

Dessa maneira, em caso de transferência de jogadores entre clubes nacionais, normalmente os valores são acordados entre as agremiações por valores muito inferiores aos demonstrados acima, mas pleiteados por atletas em caso de rescisão contratual.

4.3.1.2. Transferência Internacional de Acordo com a FIFA

O aumento significativo de jogadores de futebol brasileiros transferidos para clubes no exterior, conforme Tabela 7, após a promulgação da Lei nº. 9615/98, consequência do caso Bosman, associado à necessidade dos clubes de buscar recursos financeiros para manter suas atividades operacionais, bem como a remuneração reduzida da maioria dos atletas profissionais atuantes no país tornaram a transferência internacional de jogadores de futebol uma fonte significativa das receitas dos clubes.

As remunerações pagas aos atletas aumentaram consideravelmente nos países tradicionais da Europa (França, Inglaterra, Espanha, Alemanha e Itália). Na Inglaterra, de acordo com

Deloitte & Touche *apud* Williams e Neatrou (2002, p. 13), a relação entre remuneração de atletas e receitas totais da *Premier League* teve um incremento percentual considerável, de 47%, de 95/96 para 63%, relativo à temporada 1999/00, devido ao aumento significativo de remunerações aos atletas, conforme Tabela 7, a seguir:

Tabela 7: Remunerações e receita a partir do caso Bosman (em £ milhões)

Ano	Remunerações	Receita	Remunerações em %
1995/96	163	346	47%
1996/97	218	464	47%
1997/98	305	582	52%
1998/99	391	670	58%
1999/00	471	772	63%

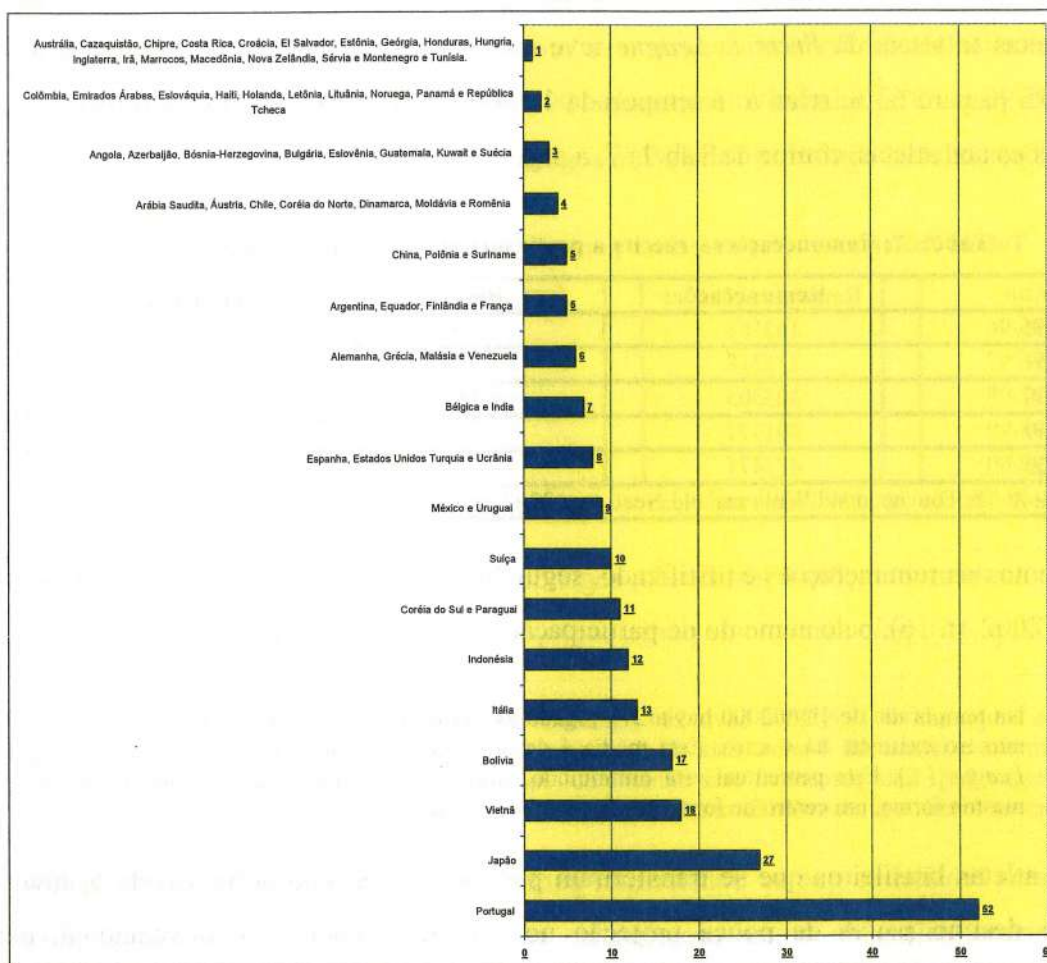
Fonte: Deloitte & Touche *apud* Williams and Neatrou (2002, p. 13)

Esse aumento nas remunerações é justificado, segundo Deloitte & Touche *apud* Williams and Neatrou (2002, p. 16), pelo aumento de participação dos atletas estrangeiros, como segue:

Na temporada de 1999/2000 havia 215 jogadores estrangeiros nas ligas da Inglaterra, o dobro do número existente há 4 anos. Esta média é de 6/7 jogadores por clube na *Football Association League* [...]. Este percentual está diminuindo, sugerindo que muitos clubes querem manter, da mesma forma, um centro de formação de jogadores ingleses²⁰.

Dentre os atletas brasileiros que se transferiram para o exterior, conforme Tabela 5, muitos têm como destino países de pouca projeção no cenário futebolístico internacional, mas objetivam angariar melhores remunerações, conforme Ilustração 3.

²⁰ In the 1999/2000 season there were 215 foreign national players in England's leagues, double the number of four years earlier. This average out to 6/7 foreign players per FA League [...]. This flow rate into the English game is now slowing, suggesting that many clubs want to keep a core of English players as well.

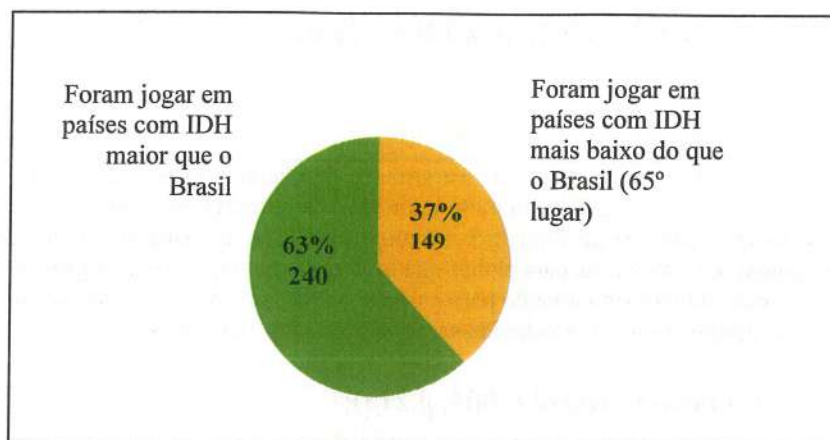


Fonte: Bastos (2005, p. 20)

Ilustração 3: Destino dos atletas brasileiros em 2005

Do total de 406 atletas que se transferiram para 29 clubes do exterior, 149 atletas foram para países com Índice de Desenvolvimento Humano – IDH²¹ - inferior ao do Brasil, conforme Ilustração 4.

²¹ IDH (Índice de Desenvolvimento Humano) foi criado para o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, em 1990, pelos economistas Amartya Sen e Mahbub ul Haq. O índice calcula o nível de desenvolvimento humano dos países utilizando como critérios indicadores de educação (alfabetização e taxa de matrícula), longevidade (esperança de vida ao nascer) e renda (PIB *per capita*).



Fonte: Bastos (2005, p. 20)

Ilustração 4: Destino dos atletas brasileiros no exterior

Mesmo com IDH superior ao do Brasil, muitos países não possuem tradição na modalidade do futebol, como Malásia, Kuwait, Chipre, Macedônia entre outros e nestes lugares seus salários não chegam a atingir US\$ 1.000 mensais.

A legislação desportiva atual, Lei nº. 10.672/03, em seu art. 1º, § 1º, expressa:

A prática desportiva formal é regulada pelas normas nacionais e **internacionais** e pelas regras de prática desportiva de cada modalidade, aceitas em suas respectivas entidades nacionais de administração do desporto. **(grifo nosso)**.

A mesma Lei, no art. 3º, inciso III, estabelece o seguinte quanto à natureza e finalidade do desporto:

Desporto de rendimento, praticado segundo normas gerais desta Lei e regras de prática desportiva, nacionais e **internacionais**, com a finalidade de obter resultados e integrar pessoas e comunidades do País e estas com a de outras nações. **(grifo nosso)**.

Fica evidente que, além da disposição legal nacional, a Lei nº. 10.672/03 institui lastros nas normas internacionais. Assim, as transferências internacionais de jogadores de futebol ficam sujeitas às normas sancionadas pela FIFA²². As diferenças apresentadas entre a legislação local e a internacional podem trazer efeitos jurídicos e contábeis significativos aos clubes de futebol profissional, principalmente em relação à indenização de custo de formação de atletas

²² FIFA: Entidade máxima de regulação e administração do futebol com o objetivo de: melhorar constantemente a prática em nível mundial, considerando seu caráter universal, educativo, cultural e valores humanitários, principalmente através de programas de desenvolvimento e de jovens; organizar competições internacionais próprias; elaborar regulamentos e disposições que garantam suas implementações; controlar todas as formas de associações de futebol adotando medidas adequadas para coibir a violência de seus estatutos, suas regras e decisões, e regras de jogos; e impedir que certos métodos e práticas possam pôr em perigo a integridade dos jogos ou competições ou de atos abusivos das associações de futebol. (FIFA, 2003, p. 6)

profissionais e amadores. Como definiu a FIFA em sua Circular nº. 769, de 24 de agosto de 2001:

As novas regulamentações criam um sistema detalhado para o pagamento de compensação de formação. Este sistema é estruturado para encorajar treinamentos melhores e em maior número para atletas amadores de futebol, bem como para criar solidariedade entre clubes, ao conceder compensações financeiras para clubes que investirem na formação de atletas amadores. Ao mesmo tempo, cuidado tem sido tomado para garantir que o montante da compensação pela formação não se torne desproporcional, e indevidamente impeça suas transferências.²³

Ainda, segundo FIFA *apud* Carlezzo (2004, p.213):

Cabe destacar que o sistema de indenização por formação se aplica unicamente para as transferências internacionais de jogadores menores de 23 anos. Em outras palavras, este regulamento não se aplica às transferências nacionais, uma vez que as associações nacionais deverão se organizar mediante um regulamento de seu próprio sistema de transferências internas, o qual deverá respeitar os princípios gerais estipulados pelo regulamento da FIFA.²⁴

Dessa forma, em uma transação internacional de atletas, os clubes de futebol profissional possuem o direito à indenização por formação de atletas relativa a jogadores até 23 anos de idade, enquanto a legislação brasileira considera o jogador apenas até a sua profissionalização, sendo que a idade mínima para tal é de 16 anos.

4.3.1.2.1. Transferência Internacional

De acordo com Carlezzo (2004, p. 214), a transferência internacional é aquela segundo o qual um jogador se transfere de um clube pertencente a uma associação nacional a outro pertencente à associação nacional diversa, independente de sua nacionalidade. Ou seja, se um jogador brasileiro que atua numa equipe espanhola transfere-se a outro clube espanhol não se caracteriza como uma transferência internacional, pois esta deve envolver clubes de países diferentes, caso contrário, não pode ser considerada como de competência da FIFA.

²³ *The new regulations create a detailed system for the payment of training compensation°. This system is designed to encourage more and better training of young football players, and to create solidarity among clubs, by awarding financial compensation to clubs which have invested in training young players. At the same time, care has also been taken to ensure that the amounts of training compensation do not become disproportionate, and unduly hinder the movement of young players.*

²⁴ *Cabe destacar que el sistema de indenización por formación se aplica unicamente a las transferencias internacionales de jugadores menores de 23 años. En otras palabras, este regulamento no se aplica a las transferencias nacionales, aunque las asociaciones nacionales deberán organizar mediante un regulamento su propio sistema de transferencias internas, el cual deberá respetar los principios generales estipulados por el reglamento da FIFA.*

A condição necessária e obrigatória para que um jogador possa transferir-se internacionalmente somente ocorrerá mediante a emissão do certificado internacional de transferência emitido pelo clube antecessor.

4.3.1.2.2. Alteração do Sistema de Indenização

Como já abordado anteriormente, o caso Bosman trouxe alterações significativas no cenário futebolístico, assim como a questão do passe, que, quando existia no Brasil, dava direito aos clubes de receberem indenização por formação e promoção²⁵ de atletas.

Com a extinção da indenização por formação e promoção, a FIFA passou a se preocupar com a busca de uma alternativa justa para os clubes formadores que investem na formação de jogadores e sobrevivem de receitas oriundas de transferências internacionais destes.

Em atendimento ao Tratado de Roma e ao impasse criado com os clubes formadores de jogadores, a FIFA (2001, p. 2), em sua nova regulamentação, classificou os clubes em categorias e decidiu dar tratamento diferenciado para aqueles pertencentes à União Européia²⁶ e ao Espaço Econômico Europeu²⁷.

Dentro da EU/EEA, Associações Nacionais determinarão as 4 categorias às quais seus clubes pertencerão. Estas Associações Nacionais irão submeter suas decisões à FIFA de maneira

²⁵ Promoção: durante o prazo de seis meses após o término do primeiro contrato, o empregador formador deveria permanecer pagando os salários ao atleta enquanto não obtiver nova colocação em outra associação desportiva. O valor da indenização por promoção estava limitado a cento e cinquenta vezes o montante da remuneração anual pactuada. (NAPIER, 2003, p. 62).

²⁶ A União Européia – UE ou EU (*European Union*), anteriormente designada por Comunidade Econômica Européia (CEE), é uma organização internacional constituída atualmente por 25 Estados-Membros, estabelecida com este nome pelo Tratado da União Européia (normalmente conhecido como Tratado de Maastricht) em 1992. Muitos aspectos desta união já existiam desde a década de 1950. A União tem sedes em Bruxelas, Luxemburgo e Estrasburgo. A União Européia tem muitas facetas, as mais importantes sendo o mercado único europeu (ou seja, uma união aduaneira), uma moeda única (adotada por 12 dos 25 Estados membros) e política agrícola, de pescas, comercial e de transportes comuns. Ela desenvolve também várias iniciativas para a coordenação das atividades judiciais e de defesa dos Estados Membros, a saber: Alemanha, Bélgica, França, Itália, Luxemburgo, Países Baixos, Dinamarca, Irlanda, Reino Unido, Grécia; Espanha, Portugal, Áustria, Finlândia, Suécia, República Checa, Chipre, Eslováquia, Eslovênia, Estônia, Hungria, Letônia, Lituânia, Malta e Polônia.

²⁷ O Espaço Econômico Europeu - EEE ou EEA (*European Economic Association*) - foi constituído com o objetivo de criar um Mercado Único que compreenda não só a própria Comunidade Européia, mas também os países da Associação Européia de Comércio Livre (EFTA – *European Free Trade Association*: Associação Européia de Livre Comércio). O cerne do Acordo EEE reside nas "quatro liberdades" do mercado único: a livre circulação de mercadorias, de pessoas, de serviços e de capitais. Os Países que integram o Espaço Econômico Europeu são: Alemanha, Áustria, Bélgica, Chipre, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Irlanda, Islândia, Itália, Letônia, Lichtenstein, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Noruega, Polônia, Reino Unido, República Checa e Suécia.

oportuna, permitindo que a FIFA comunique anualmente as classificações finais das categorias até o início das inscrições, feitas no meio da temporada, às Associações Nacionais pertinentes.

Associações Nacionais fora da EU/EEA podem propor outras maneiras para classificar seus clubes e calcular seus custos de formação. Tais classificações devem ser revistas, de tempos em tempos, à medida que sejam necessárias.²⁸

Assim, o novo sistema de transferência de atletas determinado pela FIFA define que o período de formação de um atleta de futebol está compreendido entre 12 e 21 anos, quando ainda não atingiu estabilidade profissional. No entanto, se um determinado atleta passar a atuar profissionalmente numa determinada equipe antes de completar 21 anos, deve ser então considerado como atleta já formado. Dessa forma, os gastos com atletas de idade inferior a 12 anos não são considerados para fins de indenização por formação.

Uma outra alteração significativa da nova norma da FIFA refere-se à compensação pela formação de atletas a todos os clubes formadores, desde que comprovem o vínculo e gastos com formação, de um determinado atleta. Assim, os clubes formadores têm direitos a essa compensação até que o atleta complete 23 anos, quando ele for registrado como profissional, ou quando se transferir entre associações distintas, independentemente se durante ou ao final de seu contrato.

4.3.1.2.3. Cálculo da Indenização

Devido à complexidade de apuração dos custos efetivos de formação de jogadores e levando em conta a análise de quantos jogadores é preciso formar para se conseguir um jogador profissional, a FIFA decidiu dividir os clubes nas seguintes categorias, conforme Tabela 8, a seguir:

²⁸ *Within the EU/EEA, National Associations will determine the four categories to which their clubs belong every year, having heard the representatives of players and clubs. These National Associations will submit their findings to FIFA in a timely manner, allowing FIFA to communicate the final categorizations by the start of the mid-season registration period every year to the National Associations concerned.*

National Associations outside the EU/EEA may propose others ways to categorise their clubs and to calculate their training costs. Such categorization should be reviewed from time to time, as the need arises.

Tabela 8: Classificação dos clubes conforme critério da FIFA

Categoria	Descrição
1	Todos os clubes da primeira divisão de associações nacionais que investem em média montante similar em treinamento de atletas
2	- Todos os clubes da segunda divisão das associações nacionais similares à categoria 1. - Todos os clubes da primeira divisão de outros países que possuem futebol profissional.
3	- Todos os clubes da terceira divisão de associações nacionais similares à categoria 1. - Todos os clubes da segunda divisão de todos os outros países que possuem futebol profissional.
4	- Todos os clubes da quarta ou divisões inferiores das associações nacionais da categoria 1. - Todos os clubes da terceira ou divisões inferiores de todos outros países que possuem futebol profissional. - Todos os clubes de países que possuem apenas o futebol amador.
Fonte: FIFA, 2001	

Por entender que o valor de formação de atletas depende das divisões em que clubes estão inseridos em seus países, e da localização continental, a FIFA definiu os custos de formação das categorias, descritos na Tabela 9:

Tabela 9: Custo de formação por região

Continente	Categoria	Valor
África	2	US\$ 30.000
	3	US\$ 10.000
	4	US\$ 2.000
Ásia	2	US\$ 40.000
	3	US\$ 10.000
	4	US\$ 2.000
Europa	1	EURO 90.000
	2	EURO 60.000
	3	EURO 30.000
	4	EURO 10.000
América do Norte e Central	2	US\$ 40.000
	3	US\$ 10.000
	4	US\$ 2.000
Oceania	2	US\$ 30.000
	3	US\$ 10.000
	4	US\$ 2.000
América do Sul	1	US\$ 50.000
	2	US\$ 30.000
	3	US\$ 10.000
	4	US\$ 2.000
Fonte: FIFA, 2004		

Quanto aos valores apresentados na Tabela 9, a FIFA entende que esses são apenas indicativos, e, dessa maneira, aqueles clubes que se sentirem prejudicados com valor fixado a título de indenização por formação poderão manifestar inconformidade junto à Câmara de Resolução de Disputas (Carlezzo, 2004, p. 239).

Para fins de aplicação da Tabela 9, a Circular nº. 769, da FIFA, apresenta tratamento diferenciado para transferência dentro da Comunidade Européia e Espaço Econômico Europeu em relação às demais associações. Tal diferença de tratamento refere-se ao reconhecimento de que os clubes pertencentes ao EU/EEA possuem maior poderio econômico em relação aos demais (CARLEZZO, 2004, p. 240):

(1) Princípios de cálculos fora da área EU/EEA:

No caso de (i) uma transferência de um jogador de um país de fora da EEA para um país da EEA, (ii) uma transferência de um jogador de fora da EA para um país de fora da EEA, ou (iii) uma transferência de um jogador de dentro da EEA para um país de fora da EEA, toda vez que a compensação vencer, ela deverá estar baseada nos custos do país do novo clube.

(2) Princípios dos cálculos dentro da área da EU/EEA:

Dentro da área da EEA, a compensação deverá, em princípio, estar baseada nos custos de formação do país do antigo clube. Este princípio deve ser aplicado como segue:

- a. Se o jogador se transferir para um clube da mesma categoria, o custo pertinente é o desta categoria.
- b. Se o jogador se transferir de uma categoria inferior para uma categoria superior, o custo pertinente é a média dos custos de formação destas duas categorias.
- c. Se o jogador se transferir de uma categoria superior para uma categoria inferior, o custo pertinente é o custo de formação do clube de categoria inferior.
- d. Se o jogador se transferir de um clube de categoria 1, 2 ou 3 para um clube na categoria 4: nenhuma compensação por formação será exigida.²⁹

²⁹ (1) *Calculation principles outside the EU/EEA area*

In case of (i) a transfer of a player from a country outside the EU/EEA to a country of the EEA, (ii) a transfer of a player from a country outside the EEA to a country outside the EEA, or (iii) a transfer of a player from a country inside the EEA to a country outside the EEA, whenever training compensation is due it shall be based on the costs of the country of the new club.

(2) *Calculation principles within the EU/EEA area*

Within the EU/EEA area compensation shall, in principle, be based on the training costs of the country of the former, training club. This principle is to be applied as follows:

- a. *if the player moves from one club to another of the same category, the relevant cost is the cost of this category.*
- b. *If the player moves from a lower to a higher category: the relevant cost is the average of the training costs for the two categories.*
- c. *If the player moves from the higher to a lower category: the relevant cost is the training costs of the lower category club.*
- d. *If the player moves from a club in category 1, 2 or 3 to a club in category 4: no compensation for training is payable.*

Independentemente do clube ao qual o atleta esteja vinculado, se ele tiver entre 12 e 15 anos de idade, deve-se aplicar o custo de formação equivalente a categoria 4 (Tabela 12), evitando que a indenização por formação não se apresente de forma superavaliada.

Considerando a classificação por categorias e os critérios estabelecidos para clubes pertencentes ou não à Comunidades Européia, o valor da indenização por formação de atletas é calculado pelos seguintes critérios no momento em que o jogador é promovido à categoria de profissional (FIFA, 2001, p. 9):

- a) Para qualquer transferência de um clube de terceira ou quarta categoria para um clube de categoria superior, 75% do montante excedente dos custos de categoria do antigo clube deverá ser distribuído, *pro-rata*, para todos os clubes que formaram o atleta, a partir da idade de 12 anos.
- b) Para qualquer transferência de um jogador de um clube de segunda categoria para um clube de primeira categoria, 50% do montante excedente dos custos de categoria do antigo clube deverá ser distribuído, *pro-rata*, para todos os clubes que formaram o atleta, a partir da idade de 12 anos.
- c) Para qualquer transferência feita entre dois clubes da mesma categoria, 10% da compensação pela formação, correspondente aos custos de formação do antigo clube, para as transferências que ocorrerem dentro da área da EEA, ou para os custos de formação do novo clube em todos os outros casos, deverá ser distribuída, *pro-rata*, para todos os clubes que formaram o atleta, a partir da idade de 12 anos.
- d) Se a carreira do jogador não puder ser verificada retroativamente até quando ele tinha 12 anos, qualquer ano não reconhecido será baseado na categoria 4, com o propósito de determinar compensação pela formação, e o montante será distribuído para a associação nacional da origem do jogador, e será destinado para a formação de atletas amadores.³⁰

4.3.1.2.4. Mecanismo de Solidariedade

Além da indenização por formação, a FIFA instituiu uma segunda forma de indenização aos clubes formadores de atletas, denominado mecanismo de solidariedade. Essa indenização é devida quando um atleta rescindir o contrato unilateralmente ou por meio de um acordo entre os dois clubes para viabilizar sua transferência, independentemente de sua idade. Essa forma

³⁰ a) For any transfer of a player from a club in the third or fourth categories to a club in a higher category, 75% of the amount exceeding the costs of the category of the "old" club, shall be distributed on a *pro-rata* basis to all the clubs having trained the player from the age of 12 onwards.

b) For any transfer of a player from a club in the second category to a club in the first, 50% of the amount exceeding the costs of the category of the "old" club, shall be distributed on a *pro-rata* basis to all the clubs having trained the player from the age of 12 onwards.

c) For any transfer between two clubs of the same category, 10% of the training compensation, corresponding to the training costs of the former club for the transfers which take place inside the EU/EEA or to the training costs of the new club in all other cases, shall be distributed on a *pro-rata* basis to all the clubs having trained the player from the age of 12 onwards.

d) If the career of the player cannot be traced back to the age of 12 any "missing years" will be based on category four for the purposes of determining training compensation and the amount will be distributed to the national association of origin of the player and be earmarked for the training of young players.

de compensação somente é devida aos atletas profissionais como maneira de compensação financeira aos clubes formadores de atletas de 12 a 23 anos de idade.

Assim, de acordo com o artigo 4º, da Circular 769/01 da FIFA:

Se um jogador não amador se envolver em uma transferência internacional durante o prazo de seu contrato, seu clube anterior recebe compensação financeira, ou porque a saída do jogador contribui para quebra de contrato, ou no contexto de um acordo entre o antigo clube, o novo clube e o atleta.³¹

O montante dessa indenização é de 5% (cinco por cento) do valor da transação a ser pago pelo clube contratante ao(s) clube(s) formador(es), a ser rateado conforme a Tabela 10.

Tabela 10: Participação do sistema de solidariedade por faixa etária

Faixa etária	Participação
12 – 13 anos	5%
13 – 14 anos	5%
14 – 15 anos	10%
15 – 16 anos	10%
16 – 17 anos	10%
17 – 18 anos	10%
18 – 19 anos	10%
19 – 20 anos	10%
20 – 21 anos	10%
21 – 22 anos	10%
22 – 23 anos	10%
Fonte: FIFA (2001, p. 15)	

Ainda, se a carreira do atleta no período de formação não puder ser reconstituída, o montante de qualquer período não comprovado deve ser distribuído à associação originária do atleta e destinado à formação de jovens atletas.

Como exemplo de tal indenização, há o caso do atleta brasileiro Júlio Baptista, formado pelo São Paulo Futebol Clube e, negociado com o clube espanhol Valência Futebol Clube. Antes de expirar o contrato do referido atleta com o Valência, este foi negociado junto ao Real Madrid por 20 milhões de euros. Na ocasião, o clube brasileiro pleiteou uma indenização de 1 milhão de euros, equivalente a 5% (cinco por cento) do valor da transação, sob a alegação de possuir direito ao mecanismo de solidariedade da FIFA. No entanto, discussões jurídicas quanto ao direito alegado pelo clube brasileiro, uma vez que a transferência do atleta ocorreu

³¹ *If a non-amateur engages in an international transfer during the term of his contract, his previous club may receive financial compensation, either because the player's departure constitutes a breach of contract or in the context of an agreement between the left club, the new club and the player concerned."*

entre clubes espanhóis e, de acordo com a legislação da FIFA, não houve transferência internacional.

4.3.2. Cessão Temporária de Atletas

Devido ao alto valor estipulado como cláusula penal, indenizatória, pelo contrato de trabalho dos atletas, os clubes optam em tomar emprestado determinado atleta de outro clube. Em outra situação, se determinado atleta não estiver nos planos do atual técnico ou treinador, o clube em questão se vê forçado a emprestar esse atleta a outra agremiação, por incorrer em custos previstos no contrato de trabalho.

Nesses casos, o período do empréstimo não deve ultrapassar ao previsto com o clube em que o atleta possui o contrato laboral.

A legislação prevê que, se o clube no qual o atleta emprestado estiver atuando não pagar seus vencimentos e nem recolher os encargos trabalhistas, a responsabilidade é do clube em que o jogador possui o contrato de trabalho, e não daquele que detém o contrato de empréstimo. Dessa maneira, o clube cedente deve, periodicamente, constatar os pagamentos aos atletas emprestados tendo em vista a possibilidade de ser acionado nos termos da cláusula penal.

4.3.3. Análise sobre Cessão de Atletas

A Resolução nº. 1.005/04, do CFC, orienta para que todos os gastos incorridos na contratação ou renovação de contrato de um atleta devam ser contabilizados como ativo imobilizado, à conta específica, e amortizados pelo período contratual, como segue:

10.13.2.5. Os gastos com a contratação ou a renovação de contrato de atletas profissionais devem ser registrados no ativo imobilizado, em conta específica, pelo valor, efetivamente, pago ou incorrido. Inclui-se nestes gastos o pagamento de luvas ou assemelhados, sem direito de ressarcimento, o que difere dos valores pagos em adiantamento, mencionado no item 10.13.2.12.

10.13.2.6. Os direitos contratuais registrados no ativo imobilizado devem ser amortizados de acordo com o prazo do contrato.

No item 10.13.2.7. dessa norma há a exigência de que os clubes avaliem a possibilidade de recuperação econômico-financeira do valor líquido contábil do atleta e isso, em condições normais, é de difícil mensuração, uma vez que tal irrecuperabilidade somente poderá ser constatada através de um laudo médico de lesão grave.

10.13.2.7. No mínimo, quando do encerramento do exercício, deve ser avaliada a possibilidade de recuperação econômico-financeira do valor líquido contábil de cada atleta contratado. Constatada que tal recuperação, total ou parcial, não se realizará, deve ser constituída provisão para perda, suportada por documentação própria.

A baixa dos atletas a ser contabilizada como ativo imobilizado e a multa contratual sendo considerada como parte integrante de suas atividades operacionais, têm sido alvo de severas críticas, pois não são usuais em qualquer setor da atividade econômica. Contudo a Resolução nº. 1.005/04 assim determina:

10.13.2.8. Caso haja rescisão de contrato de atleta, o seu valor líquido contábil deve ser baixado para conta específica do resultado operacional do exercício.

10.13.2.9. A multa contratual recebida pela liberação do atleta deve ser registrada em conta específica de receita operacional do exercício.

Os clubes possuem entendimentos diferenciados quanto ao tratamento contábil das aquisições definitivas de cessões de atletas (ROWBOTTOM, 2002). Basta observar a pesquisa efetuada, com base nas demonstrações contábeis do exercício findo de 2.002, por Szuster (2003, 6 TC):

Tabela 11: Síntese de critérios - classificação

Clube	Grupo do Balanço	Título da Conta
Flamengo	Circulante	Direitos Realizáveis
Flamengo	Realizável a Longo Prazo	Passes de Atletas Profissionais
Fluminense	Realizável a Longo Prazo	Passes Profissionais e Passes Amadores
São Paulo	Imobilizado	Atletas Profissionais e Amadores
Corinthians	Intangível	Direitos dos Passes dos Jogadores
Palmeiras	Diferido	Direitos Federativos adquiridos e obtidos por cessão e empréstimo
Santos	Realizável a Longo Prazo	Direitos Federativos
Portuguesa	Realizável a Longo Prazo	Venda de Atletas
Cruzeiro	Circulante	Direitos Federativos
Atlético Mineiro	Circulante	Direitos Federativos
Fonte: Szuster (2003, p. 6 TC)		

Assim, Szuster (2003, p. 6 TC) explicita que:

A falta de padronização do tratamento contábil para essa atividade, principalmente quanto à classificação e avaliação dos direitos federativos sobre os atletas, propiciou que, as demonstrações contábeis de 2002, os clubes utilizassem critérios totalmente diferenciados, inclusive não previstos na normatização contábil brasileira.

Há ainda, como se constata nessa pesquisa, o caso de clubes que contabilizam o valor gasto na aquisição de atletas profissionais como despesas.

Quanto à essência da nomenclatura, direito federativo, nota-se que cada clube possui entendimento diferenciado, ou seja, nesta pesquisa encontrou-se o entendimento equivalente à cláusula penal, custo de formação e valor desembolsado na aquisição de atletas.

No caso de tratamento contábil de atletas sob empréstimos, o CFC não faz nenhuma menção.

Quanto ao presente estudo, será tratada a denominação a ser dada aos gastos com aquisição de atleta. Até o exercício findo de 2001, a rubrica “passe” era utilizada pelos clubes no ativo imobilizado. No entanto, a expressão que muitos clubes passaram a adotar é denominada “direito federativo”.

De acordo do Zainaghi (2004), a expressão “direito federativo” é amplamente utilizada por diversos profissionais e, até como sinônimo do extinto instituto do passe;

Não raras vezes lemos e ouvimos de jornalistas, dirigentes de clubes de futebol e até de atletas, que os “direitos federativos” do jogador fulano pertencem ao clube X, ou ao empresário Y, ou, ainda, parte a um e outra parte ao outro; também que o atleta é detentor de 100% de seus “direitos federativos”, e até já tivemos notícias que “50% destes pertencem a um clube e os outros 50% ao pai do jogador”.

Com o advento da Lei nº 9.615/98, o passe deixou de existir nas relações trabalhistas entre clubes e atletas. O passe era definido pelo artigo 11 da Lei nº 6.354/76, como “a importância devida por um empregador a outro, pela cessão do atleta durante a vigência do contrato de trabalho ou depois de seu término...” (artigo revogado expressamente pela lei nº 9.615/98).

Tínhamos até então, uma situação *sui generis* nas referidas relações jurídico-trabalhistas, ou seja, após o término de um contrato de trabalho, o atleta-trabalhador só poderia firmar novo contrato de trabalho com outro clube, caso seu antigo empregador lhe concedesse o atestado liberatório.

Zainaghi (2004) esclarece ainda que esse direito é exclusivo da relação trabalhista entre o atleta e o clube, assim, o único detentor desse direito somente pode ser o clube de futebol.

Logo, com o término do contrato de trabalho, extingui-se o vínculo desportivo, não havendo mais a figura do atestado liberatório.

Pelo que estamos ouvindo e vendo, a expressão “direitos federativos” seria sinônimo de vínculo desportivo, o qual só existe durante a vigência do contrato de trabalho mantido entre clube e atleta.

Ocorre que, ainda que seja um nome popular para designar o vínculo desportivo, este não pode jamais pertencer a um particular, isto é, o vínculo desportivo é acessório do contrato de trabalho e este só pode ser celebrado entre clubes e atletas, consoante as Leis nº 6.354/76 (art. 1º) e nº 9.615/98 (art. 28, *supra*).

Ora, se o contrato de trabalho só pode ser celebrado entre atleta e clube, e se o vínculo desportivo é acessório daquele, conclui-se sem muito esforço que este “pertence” apenas aos clubes.

Segundo esse mesmo autor, ainda que outras pessoas físicas ou jurídicas acreditem possuir determinados direitos sobre um atleta, esta relação entre o atleta e essas pessoas físicas ou jurídicas não pode ser associada ao vínculo trabalhista com o clube de futebol,

De qualquer maneira, poderão existir contratos de natureza civil, onde um clube e uma empresa ou até mesmo uma pessoa física, acordem que assumirão a multa a ser paga pelo atleta no caso de uma rescisão, mas jamais poderão declarar-se detentores dos "direitos federativos" de um atleta, conforme explanação supra, e, portanto, não detêm a força de trabalho de um atleta.

Podemos concluir que o correto seria que os envolvidos no assunto (clubes, atletas, dirigentes, jornalistas etc.) falassem em vínculo trabalhista e não em "direitos federativos".

Cabe ressaltar que essa expressão não existe na legislação desportiva brasileira, sendo amplamente utilizada na legislação desportiva da Argentina sem a sua devida conotação. (BARBIERI, 2000, p. 116).

A expressão "direitos federativos" parece estar sendo amplamente utilizada em periódicos atuais, no entendimento sob o prisma da técnica jurídica, não se compreende adequadamente seu significado e funcionamento.³²

Eis que, por outro lado, a regulação em seu aspecto parece insuficiente, evidentemente de forma enviesada, devido a uma realidade fática de nossos dias [...].

Segundo Berstein *apud* Barbieri (2000, p. 116), a conceituação de direito federativo vem a ser o seguinte:

O direito federativo pertence a um jogador federado, devidamente habilitado em atuar, que cede esse direito a um clube de futebol, em troca de uma contra prestação pecuniária, integrado por salários, promoções, prêmios, etc.³³

No entanto, no conteúdo de um contrato de trabalho entre o atleta e o clube podem figurar cláusulas que envolvam terceiros, como por exemplo, os patrocinadores e investidores, que diferem da direta relação caracterizada pelo vínculo trabalhista. Essa nova relação econômica, na esfera civil, passou a ser denominada de direitos econômicos. (BARBIERI, 2000, p. 118-119).

³² *Le expresión "derechos federativos" parece muy de moda em los medios periodísticos actuales, pero entiendo que, desde el ángulo de la técnica jurídica, no se comprende adecuadamente su significado y su funcionamiento.*

Es que, por outra parte, la regulación al respecto aparece como insuficiente, viéndose rebasada, evidentemente, por la realidad fáctica de nuestros días [...].

³³ *El derecho federativo es el que tiene un jugador de fútbol federado, habilitado a jugar, quien cede esse derecho a um club de fútbol, a cambio de una contraprestación o "precio", integrado por salarios, primas, prêmios, etc.*

Se entende por “direito econômico” o valor pecuniário pela transferência ou compra de um jogador de um clube a outro, ou a aquisição desse direito diretamente com o jogador. Em outras palavras, os “direitos econômicos” constituem a valorização pecuniária do direito federativo.³⁴

Dessa forma, seria sensato que os clubes de futebol brasileiro utilizassem a nomenclatura do documento exigido junto à Confederação Brasileira de Futebol, uma vez que, em breve, alguns clubes passarão a utilizar a expressão “direitos econômicos”, ou seja, uma expressão inexistente na nossa legislação, interpretada subjetivamente.

A expressão cláusula penal, prevista na Lei nº. 9.615/98, é utilizada pelo CFC com a conotação de multa. No entanto, sua essência é indenizatória.

4.3.4. Contabilização Proposta

Quanto à contabilização dos clubes, os valores pagos a título de atestado liberatório devem ser amortizados em conformidade com o tempo de contrato, que deve ter tempo determinado que pode variar, podendo variar de 3 (três) meses a 5 (cinco) anos. Assim, não teria sentido contabilizar o montante pago na aquisição de um atleta por um período de 3 (três) meses na conta específica de ativo imobilizado, e normalmente, os contratos entre atletas e clubes são de um ano.

Uma vez que o contrato de trabalho entre o atleta de futebol profissional e o clube é temporário, os montantes pagos pelo clube na aquisição dos atestados liberatórios também o devem ser. Dessa maneira, a contabilização proposta para a aquisição de atestados liberatórios deve acontecer como um gasto antecipado, uma vez que, se o atleta envolvido proporcionar receita através de sua atuação, esse gasto antecipado será reconhecido como custo de serviços prestados. Se o atleta for emprestado para uma outra agremiação será reconhecido como despesa e, classificado de acordo com o período contratual, circulante ou realizável a longo prazo, firmado entre as partes, uma vez que, de acordo com a FIPECAFI (2003, p. 185), “[...] é composto por pagamentos antecipados de itens que se converterão em despesa [...]. Caracteriza-se por benefícios ou serviços já pagos, mas incorre a longo prazo”.

Ainda, de acordo com a FIPECAFI (2003, p. 46 e 358), os ganhos ou perdas na alienação ou baixa de imobilizado devem ser registrados em contas de resultados não operacionais.

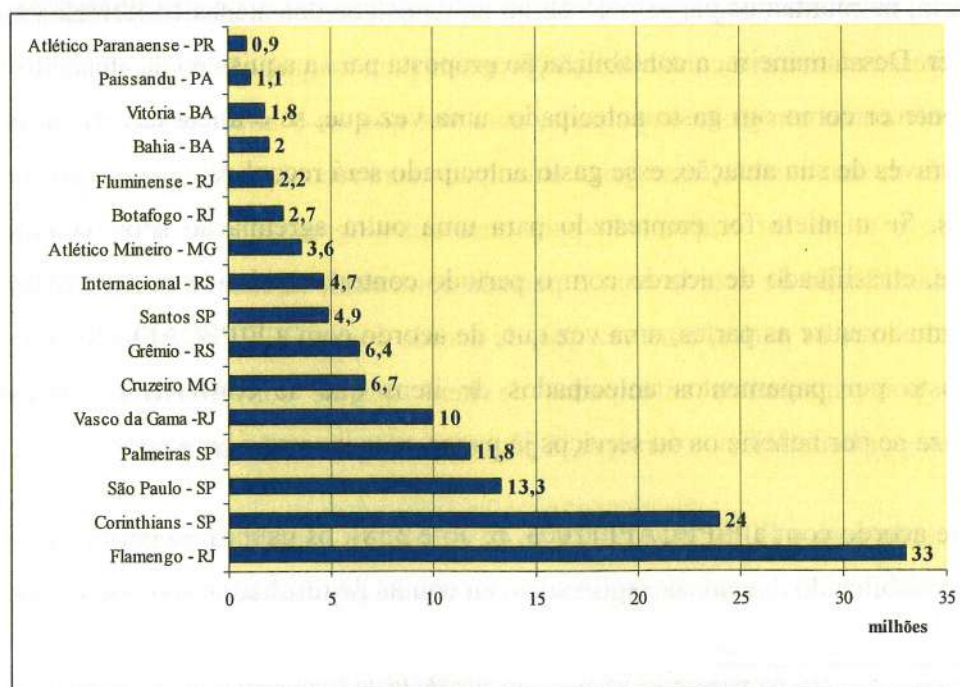
³⁴ Se entiende por “derecho económico” el valor pecuniário de la transferencia o de “compra” del jugador de un club a outro, o la adquisición de esse derecho em forma directa com el jugador. En otras palabras, los “derechos económicos” constituyen la valuación pecuniária del derecho federativo.

A venda de atestados liberatórios de atletas, em conformidade com o objeto social de cada clube, uma vez que alguns possuem, em sua essência, características de formadores e outros de reveladores de jogadores (BOUDENS, 2002, p.9), pode-se contabilizar como receita operacional ou não operacional, pois, para muitos clubes, o objetivo principal é o de negociar os atletas formados internamente, independentemente se for uma transferência nacional ou internacional. Enquanto que, para outros, o objetivo é auferir receitas através da atuação de atletas revelados.

4.4. Bilheteria

A receita de bilheteria, considerada uma das principais fontes de receita dos clubes de futebol nos anos 80 vem-se reduzindo significativamente. O crescimento de alternativas de programação esportiva pela televisão associado à grande incidência de violência dentro e fora dos estádios, bem como ao poder aquisitivo dos torcedores e à instabilidade de desempenho dos times acarretaram o esvaziamento de torcedores nos estádios.

A potencialidade dos grandes clubes em relação às suas torcidas demonstra que a receita a ser auferida com bilheteria de estádio, em dias de jogos, é muito alta. Somando-se as torcidas do Clube de Regatas Flamengo com as do Sport Club Corinthians Paulista, conjuntamente elas representam aproximadamente 31% da população brasileira, conforme Ilustração 5.



Fonte: Revista Lance! (2004, p. 9)

Ilustração 5: Tamanho das torcidas

Na Inglaterra, a ocupação média dos estádios dos clubes da primeira divisão é de 94% (noventa e quatro por cento), conforme Tabela 12, representando 29% (vinte e nove por cento) do total de faturamento de seus clubes.

Tabela 12: Ocupação média dos estádios ingleses

Clubes	Capacidade do Estádio	Média de Público	% de Ocupação	Maior Público	Menor Público
Arsenal	38,500	38,040	99%	38,164	37,878
Aston Villa	42,602	35,081	82%	42,602	25,817
Birmingham City	30,009	28,813	96%	29,505	26,164
Blackburn Rovers	31,367	26,228	84%	30,475	21,096
Bolton Wanderers	27,879	24,965	90%	27,409	21,753
Charlton Athletic	26,875	26,235	98%	26,704	25,615
Chelsea	42,449	39,799	94%	41,436	35,227
Everton	40,170	38,468	96%	40,168	32,440
Fulham	19,148	16,685	87%	18,385	14,019
Leeds United	40,496	39,127	97%	40,205	35,547
Liverpool	45,362	43,243	95%	44,250	41,462
Manchester City	35,131	34,451	98%	35,131	32,661
Manchester United	68,210	67,630	99%	67,721	67,508
Middlesbrough	35,120	31,005	88%	34,814	27,443
Newcastle United	52,193	51,920	99%	52,181	51,072
Southampton	32,689	30,680	94%	32,104	25,714
Sunderland	48,353	39,698	82%	47,586	34,102
Tottenham Hotspur	36,236	35,899	99%	36,084	34,701
West Bromwich Albion	28,000	26,523	95%	26,937	25,090
West Ham United	35,089	34,404	98%	35,050	28,844
Premiership Total	755,678	708,894	94%	67,721	14,019
Average club	37,784	35,445	94%	37,347	32,208

Fonte: Ashley *et al* apud Deloitte, 2004, p. 10

É apresentada na Tabela 13, a seguir, a média de público dos campeonatos brasileiros desde a sua primeira edição, em 1971, até 2004:

Tabela 13: Média de público do campeonato brasileiro

Ano	Público	Ano	Público
1971	20.360	1988	13.811
1972	17.591	1989	10.857
1973	15.460	1990	11.600
1974	11.599	1991	13.760
1975	15.984	1992	16.814
1976	17.010	1993	10.914
1977	16.672	1994	10.222
1978	10.539	1995	10.332
1979	9.136	1996	10.913
1980	20.792	1997	10.497
1981	17.545	1998	13.487
1982	19.808	1999	17.018
1983	22.953	2000	11.546
1984	18.523	2001	11.400
1985	11.625	2002	12.886
1986	13.423	2003	10.342
1987	20.877	2004	8.139

Fonte: Revista Lance!, 2004, p.6

Para uma melhor visualização, apresenta-se, a seguir, a Ilustração 6.

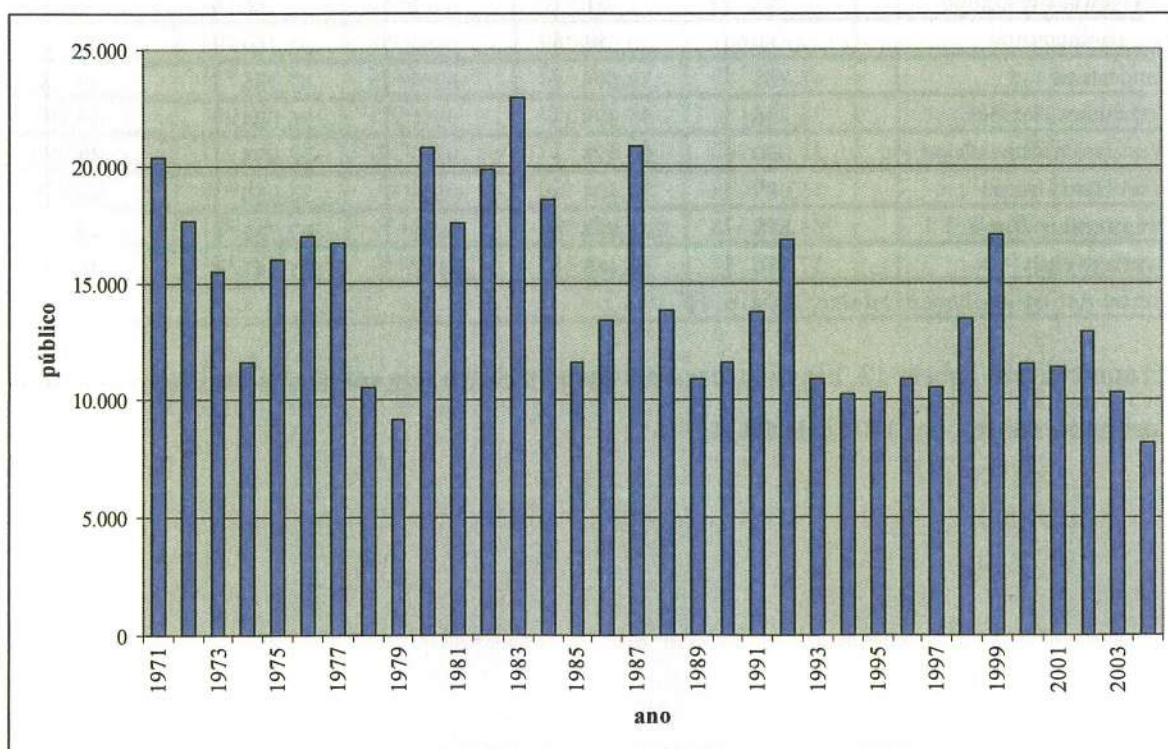


Ilustração 6: Média de público do campeonato brasileiro

A alteração do regulamento da competição para o critério de “pontos corridos” e a participação dos times considerados grandes afetam, significativamente, a receita de bilheteria, como demonstrado na tabela 14 a seguir:

Tabela 14: Média de público do campeonato paulista

Ano	Público	Ano	Público
1941	5.100	1973	5.758
1942	7.347	1974	10.487
1943	10.189	1975	8.940
1944	10.464	1976	9.077
1945	9.257	1977	14.214
1946	9.857	1978	15.916
1947	10.077	1979	10.400
1948	10.539	1980	10.373
1949	7.794	1981	7.785
1950	6.493	1982	6.849
1951	8.120	1983	7.578
1952	7.446	1984	7.040
1953	9.726	1985	6.185
1954	8.443	1986	7.312
1955	6.190	1987	8.647
1956	8.754	1988	7.129
1957	8.056	1989	8.879
1958	4.877	1990	4.963
1959	5.875	1991	5.283
1960	6.027	1992	9.887
1961	6.428	1993	10.387
1962	5.928	1994	7.493
1963	7.455	1995	6.712
1964	7.839	1996	6.390
1965	6.334	1997	7.750
1966	5.159	1998	12.142
1967	7.461	1999	6.725
1968	5.427	2000	22.817
1969	7.118	2001	13.644
1970	11.145	2002	1.077
1971	12.735	2003	6.988
1972	12.664	2004	4.038

Observando-se as Tabelas 13 e 14, nota-se que a média do campeonato paulista é muito inferior à do brasileiro, uma vez que apenas quatro times considerados grandes participam desse campeonato. Nos jogos entre estes clubes, denominados clássicos, a média de público aumenta consideravelmente.

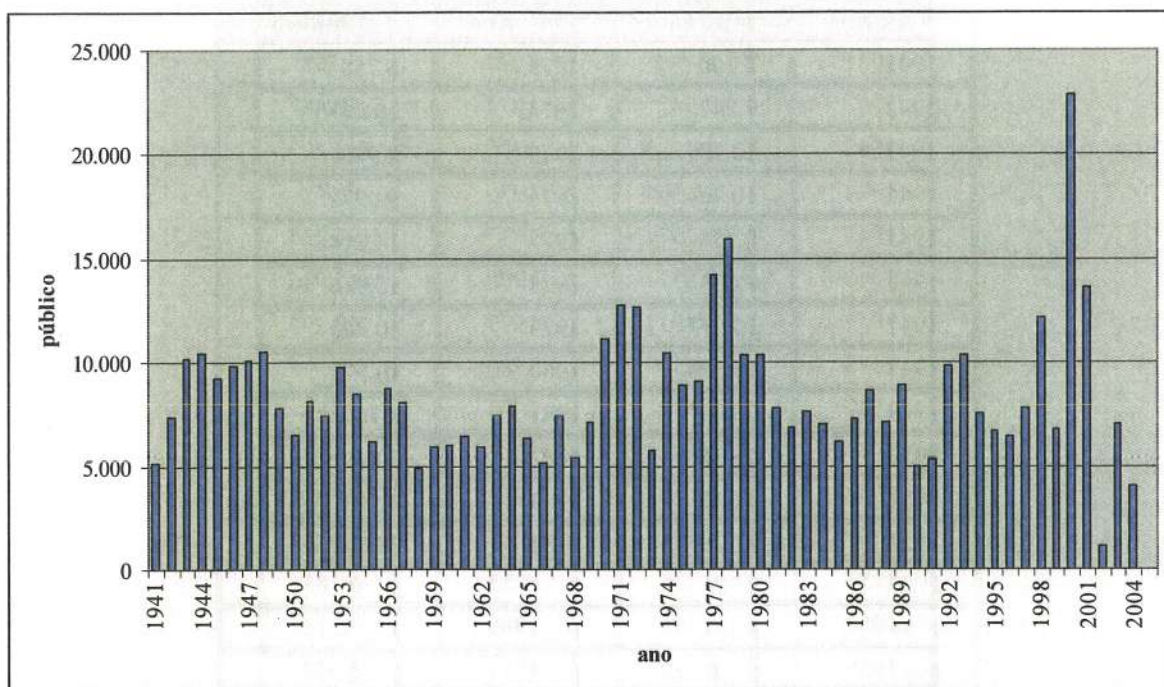


Ilustração 7: Média de público do campeonato paulista

A maior média apresentada no campeonato paulista foi no ano de 2.000. O campeonato desse ano foi realizado com um número reduzido de times e envolveu pelo menos vinte e quatro jogos entre os grandes clubes, aumentando consideravelmente a média de público desse ano.

Em 2.002, verifica-se que a média de público (1.077) do Campeonato Paulista diminuiu consideravelmente sem a participação dos grandes clubes (São Paulo Futebol Clube, Sport Club Corinthians Paulista e Sociedade Esportiva Palmeiras), uma vez que esses times estavam envolvidos com o Torneio Rio-São Paulo disputando uma vaga para a Copa Libertadores da América, sendo este, um campeonato de maior repercussão e possibilidade de ingresso de caixa para esses clubes.

A média de público do ano de 2.004 foi a pior média desde 1.941, coincidindo com a alteração do regulamento do campeonato para o critério de pontos corridos. As torcidas dos times que diretamente disputavam a possibilidade de vencer a competição compareciam aos estádios, ao contrário das demais torcidas cujas agremiações praticamente não tinham mais chances de vencer o torneio.

No ano de 2.004, considerando os campeonatos regional e nacional, a média de ocupação dos estádios dos principais clubes brasileiros foi de 19% (Tabela 15), estando muito aquém dos clubes ingleses da primeira divisão (Tabela 12). Essa média de ocupação dos estádios brasileiros se encontra num patamar muito inferior à média dos clubes ingleses da quarta divisão. (DELOITTE, 2004, p. 11).

Tabela 15: Percentual de ocupação dos estádios brasileiros

Clube	Indicadores de Gestão		
	Capacidade do Estádio	Média de Público	% Ocupação do Estádio
Corinthians-SP	35.000	13.549	39%
São Paulo- SP	80.000	8.592	11%
Palmeiras- SP	30.000	12.791	43%
Santos- SP	20.120	12.870	64%
Internacional-RS	60.000	9.363	16%
Cruzeiro-MG	90.000	6.074	7%
Flamengo-RJ	21.000	9.707	46%
Atlético-MG	90.000	10.565	12%
Vasco da Gama- RJ	30.000	4.770	16%
São Caetano- SP	22.700	2.472	11%
Vitória-BA	45.000	5.936	13%
Fluminense-RJ	120.000	7.668	6%
Atlético-PR	32.000	12.979	41%
Grêmio-RS	56.000	7.436	13%
Bahia-BA	55.000	32.388	59%
Coritiba-PR	55.000	7.415	13%
Botafogo-RJ	15.000	5.541	37%
Guarani-SP	40.000	3.852	10%
Média	47.201	9.156	19%
Fonte: Casual Auditores <i>apud</i> Izique (2005, p. 51-52)			

Os principais motivos que afastam os torcedores dos estádios, conforme pesquisa efetuada pelo Lance! (2004, p. 24) são: falta de segurança, preço do ingresso, possibilidade de assistir pela televisão, mau desempenho do time, falta de conforto, horário de jogos e falta de ídolos, respectivamente.

Quanto à transparência de renda de bilheteria, a Lei nº. 10.671/2003, conhecida como Estatuto do Torcedor, traz uma contribuição ímpar para a contabilidade, pois os seus artigos 5º a 7º passaram a exigir que as entidades de administração desportiva de cada competição assegurem ao torcedor a publicidade e transparência na organização das competições e das ligas tratadas no artigo 20, da Lei nº. 9.615/98. Desde a realização, a entidade responsável pela organização tem o dever de divulgar aos torcedores, durante a realização da partida, a

renda auferida pela venda de ingressos e o número de expectadores pagantes e não-pagantes, através de serviços de some imagem instalados no estádio onde se realiza a partida. Além disso, cabe ressaltar que as receitas de bilheteria dos jogos são reconhecidas na contabilidade a partir de seus boletins financeiros, denominados borderôs, Anexo 6, os quais esmiúçam o curso do dinheiro desde que ele sai do bolso do torcedor até chegar aos cofres aos clubes, da Confederação Brasileira de Futebol, das Federações e do Governo Federal (MELLO e SAKATE, 2003, p. D1). Adicionalmente, essas entidades devem publicar o borderô³⁵ da partida na Internet, em sítio exclusivamente dedicado à competição, até às quatorze horas do primeiro dia útil subsequente ao da realização da partida.

A obrigatoriedade de divulgação dos borderôs passou a desmistificar a noção de que os clubes de futebol profissional arrecadam centenas de milhares de reais com os jogos, uma vez que as deduções sobre a de venda de ingressos consomem substancial parte da receita, como se percebe no borderô do jogo final do campeonato paulista de 2004, entre as equipes do São Caetano Futebol Limitada e Paulista Futebol Clube Limitada, em 18 de abril de 2004,

Anteriormente à Lei nº. 10.671/2003, as receitas de arrecadação de bilheteria já eram registradas em borderôs e seu critério de contabilização era feito de duas formas distintas, pela contabilização do valor líquido e do valor bruto.

Quadro 5: Contabilização da renda de bilheteria

Clube	Valor Líquido	Valor Bruto
Botafogo – Ribeirão Preto	X	
Coritiba	X	
Santos Futebol Clube		X
Sport Recife	X	
Vitória		X
Sport Club Corinthians Paulista		X
Sociedade Esportiva Palmeiras		X

Dessa forma, é necessário entender a confecção do borderô.

Normalmente, os ingressos têm seus preços de venda determinados pelas entidades organizadoras dos eventos, Federações locais e Confederação Brasileira de Futebol, de acordo com as localidades do estádio, podendo ser dividido os ingressos de acordo com:

³⁵ Dicionário Houaiss: Borderô: relação discriminativa dos diversos itens que compõem, artigo por artigo, os pagamentos e recebimentos feitos durante determinado período.

arquibancada, numerada, geral, ingresso família, entre outras, conforme particularidades estruturais de cada estádio.

Cabe à agremiação mandante do jogo providenciar o pedido do número de ingressos, junto à entidade organizadora da competição, a serem confeccionados e colocados à venda, pois a expectativa de público para cada evento depende da importância de cada jogo e da colocação em que o time se encontra no campeonato.

O borderô deve discriminar, para cada tipo de ingresso, quanto foram colocados à disposição dos espectadores e quanto foram vendidas dos representantes de cada uma das equipes e da entidade organizadora.

No entanto, a realização do evento acarreta custos que também devem ser evidenciados no borderô, conforme artigo 57 do Regulamento Geral das Competições (CBF, 2004, p. 18-19), como segue:

Art. 57 – A renda bruta das partidas, após deduzidos os devidos tributos de ordem legal, dentre as quais se incluem os recolhimentos previdenciários em favor do INSS, sofrerá as seguintes deduções:

- a) aluguel de campo;
- b) despesas administrativas da federação local;
- c) seguro de público pagante;
- d) impostos e taxas locais;
- e) folha de pessoal (quadro móvel);
- f) taxa da FAAP (Federação das Associações dos Atletas Profissionais), correspondente à 1% da renda bruta, que será retirada para recolhimento, pela federação que sediar a partida, nos termos da legislação em vigor;
- g) taxa da federação local, correspondente a 5% da receita bruta;
- h) custo dos materiais e despesas relativo ao exame anti-doping, o qual deverá ser pago ao responsável pela coleta, logo após a partida;
- i) remuneração dos árbitros e de seus auxiliares, sob a responsabilidade da federação local, mediante a redução da renda bruta de cada partida;
- j) despesas dos árbitros relativas ao transporte, hospedagem e alimentação, não cabendo à CBF qualquer responsabilidade no tocante a tais gastos;
- k) prêmio relativo ao Seguro de Vida e Acidentes Pessoais para os integrantes da arbitragem (árbitros, assistentes e reservas), cujo valor constará dos regulamentos das competições.

§ 1º - O total das despesas identificadas de (a) até (e) não poderá ultrapassar 15% da renda bruta.

§ 2º - O total das despesas identificadas nos itens de (a) até (g) não poderá ultrapassar 21% da renda bruta.

Apresenta-se a seguir cada um desses custos em tópicos específicos.

4.4.1. INSS

Por força do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, o Instituto Nacional de Seguridade Social teve a base de cálculo de contribuição patronal da folha de pagamento dos clubes de futebol profissional alterada, como segue:

Art.190. A partir de 14 de outubro de 1996, não serão mais devidos os benefícios de legislação específica do jornalista profissional, do jogador profissional de futebol e do telefonista.

Art.195. No âmbito federal, o orçamento da seguridade social é composto de receitas provenientes:

I - da União;

II - das contribuições sociais; e

III - de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

I - as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados e demais pessoas físicas a seu serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

II - as dos empregadores domésticos, incidentes sobre o salário-de-contribuição dos empregados domésticos a seu serviço;

III - as dos trabalhadores, incidentes sobre seu salário-de-contribuição;

IV - as das associações desportivas que mantêm equipe de futebol profissional, incidentes sobre a receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos de que participem em todo território nacional em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos desportivos;

A base de cálculo do INSS patronal sobre a folha de pagamento passou a ser exigida sobre o montante total da receita, independentemente de sua origem, como destaca o artigo 205 do referido decreto:

Art. 205. A contribuição empresarial da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, destinada à seguridade social, em substituição às previstas no inciso I do caput do art. 201 e no art. 202, corresponde a cinco por cento da receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos de que participe em todo território nacional, em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos desportivos.

§ 1º Cabe à entidade promotora do espetáculo a responsabilidade de efetuar o desconto de cinco por cento da receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos e o respectivo recolhimento ao Instituto Nacional de Seguridade Social, no prazo de até dois dias úteis após a realização do evento.

§ 2º Cabe à associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional informar à entidade promotora do espetáculo desportivo todas as receitas auferidas no evento, discriminando-as detalhadamente.

§ 3º Cabe à empresa ou entidade que repassar recursos à associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, a título de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos, a responsabilidade de reter e recolher, no prazo estabelecido na alínea "b" do inciso I do art. 216, o percentual de cinco por cento da receita bruta, inadmitida qualquer dedução.

§ 4º O Conselho Deliberativo do Instituto Nacional de Desenvolvimento do Desporto informará ao Instituto Nacional de Seguridade Social, com a antecedência necessária, a realização de todo espetáculo esportivo de que a associação desportiva referida no caput participe no território nacional.

§ 5º O não-recolhimento das contribuições a que se referem os §§ 1º e 3º nos prazos estabelecidos no § 1º deste artigo e na alínea "b" do inciso I do art. 216, respectivamente, sujeitará os responsáveis ao pagamento de atualização monetária, quando couber, juros moratórios e multas, na forma do art. 239.

§ 6º O não-desconto ou a não-retenção das contribuições a que se referem os §§ 1º e 3º sujeitará a entidade promotora do espetáculo, a empresa ou a entidade às penalidades previstas no art. 283.

§ 7º O disposto neste artigo não se aplica às demais entidades desportivas, que continuam a contribuir na forma dos arts. 201, 202 e 204, a partir da competência novembro de 1991.

§ 8º O disposto no caput e §§ 1º a 6º aplica-se à associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional e que se organize na forma da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998.

Dessa forma, quando das receitas auferidas diretamente de jogos, um representante da entidade organizadora da competição será o responsável pela aprovação do borderô e pela devida providência para fins de recolhimento junto ao INSS.

Para outras fontes de receita, tais como patrocínio, cotas de televisão, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos desportivos, e todas as demais outras fontes de receita, a entidade pagadora junto ao clube deve recolher para o INSS a base de 5% (cinco por cento) do valor a ser transferido para a conta do clube.

Apesar da alteração de sua base de cálculo, a natureza do INSS é a de contribuição patronal sobre a folha de pagamento, principalmente dos atletas profissionais e, de acordo com Martins (2003, p. 25), “custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço”.

Dessa maneira o INSS é reconhecido quando se utilizam de serviços dos atletas profissionais com o objetivo de auferir receitas decorrentes dos jogos.

4.4.2. Aluguel de Estádio

O aluguel de estádio para a realização de jogos representa um custo significativo aos clubes de futebol, visto que a maioria das agremiações não possui estádio próprio quanto detém o mando de jogo.

Além de a maioria dos estádios pertencerem aos Municípios ou Estados locais, tanto o estatuto do torcedor, como os regulamentos dos campeonatos estaduais ou nacionais exigem que as partidas sejam realizadas em estádios com determinadas capacidades mínimas. Assim, os times são forçados a alugar estádios públicos ou de agremiações que possuem estádios para tal capacidade.

No Estado de São Paulo, o aluguel de campo representa 12% da receita total, ou 15%, quando os jogos são realizados em horário noturno. No caso do Sport Club Corinthians Paulista, quando mandante de jogos, normalmente utiliza o estádio Paulo Machado de Carvalho, o Pacaembu. Esses percentuais são deduzidos da receita total de arrecadação. O São Caetano Futebol Limitada, que também utiliza um estádio municipal, não tem esse percentual de aluguel de estádio deduzido devido a um acordo firmado entre a agremiação e a Prefeitura local.

Normalmente, a receita líquida do jogo pertence ao clube mandante, mas há situações em que a receita líquida pode ser dividida em partes iguais ou percentuais acordado entre as partes. Nesse caso, o clube mandante do jogo sendo e proprietário do estádio, deduz o percentual correspondente ao aluguel do campo em percentuais discriminados anteriormente e, posteriormente, divide o lucro líquido do evento entre as partes.

4.4.3. Quadro Móvel

O quadro móvel refere-se ao pessoal envolvido na realização da partida de futebol, dentre eles os bilheteiros, pessoal de apoio, e outros. A remuneração desse pessoal e seus respectivos encargos sociais a título de INSS correspondem a 20% do valor a ser retido da receita de bilheteria.

4.4.4. Seguro

O inciso II, do artigo 16, da Lei nº. 10.671, o Estatuto do Torcedor, exige que a entidade responsável pela organização da competição deva:

Contratar seguro de acidentes pessoais, tendo como beneficiário o torcedor portador de ingresso, válido a partir do momento em que ingressar no estádio.

Vieira (2003, p. 41) alerta para o de que. Segundo o texto da lei, o torcedor somente está assegurado após adentrar o estádio. Isso significa que juridicamente, pouco importa se o torcedor ingressou ou não no estádio.

Também se questiona quanto ao atendimento do próprio Estatuto do Torcedor, pois se informam a renda e o público, pagantes e não-pagantes. Os torcedores não-pagantes não são portadores de ingressos e, portanto, não estariam protegidos de eventuais incidentes que requeiram a cobertura de seguro.

Atualmente, o valor do prêmio de seguro corresponde a R\$ 0,10 (dez centavos) por ingresso vendido, ou seja, seu valor é determinado multiplicando-se a quantidade de ingressos vendidos por dez centavos.

Para a realização do jogo, a organização pode incorrer em determinados impostos e taxas locais.

Cabe atentar que a somatória dos custos de aluguel de campo, de remuneração do quadro móvel e de seus respectivos encargos, do seguro do público pagante e dos impostos e taxas locais não deve ultrapassar quinze por cento da receita total arrecadada.

4.4.5. FAAP (Federação das Associações de Atletas Profissionais)

Com o objetivo de constituir recursos para a assistência social e educacional dos atletas profissionais, dos ex-atletas e daqueles em formação, o artigo 57 da Lei nº. 9.615/98 prevê o recolhimento direto à Federação das Associações de Atletas Profissionais dos seguintes valores:

I – um por cento do contrato do atleta profissional pertencente ao Sistema Brasileiro do Desporto, devido e recolhido pela entidade contratante;

II – um por cento do valor da cláusula penal, nos casos de transferências nacionais e internacionais, a ser pago pelo atleta;

III – um por cento da arrecadação proveniente das competições organizadas pelas entidades nacionais de administração do desporto profissional; (grifo nosso)

IV – penalidades disciplinares pecuniárias aplicadas aos atletas profissionais pelas entidades de prática desportiva, pelas de administração do desporto ou pelos órgãos da Justiça Desportiva.

Dessa maneira, em atendimento ao item III do referido artigo, deve ser deduzido dos borderôs um por cento do total de arrecadação das receitas provenientes de bilheteria para constituir

recursos a serem destinados à assistência social e educacional de atletas e ex-atletas profissionais, e de atletas em formação inscritos junto às entidades de prática desportiva profissional.

4.4.6. Entidades Organizadoras e Divisões Inferiores

As entidades organizadoras de competições desportivas profissionais podem, em regulamento específico de cada campeonato, destinar até 5% da receita total de bilheteria como taxa de administração para a própria entidade organizadora, e ainda, destinar até 5% da mesma receita para a viabilização de campeonatos de série inferiores.

4.4.7. Demais Gastos

O clube mandante do jogo incorre de diversos outros gastos na realização de um jogo, principalmente no atendimento ao Estatuto do Torcedor, o qual exige policiamento, ambulância, exame anti-doping, confecção de ingressos, bilheteiros, arrecadação de catracas eletrônicas, entre outras necessidades.

4.4.8. Contabilização Proposta

De acordo com a Resolução nº. 1.005/04 do CFC, as receitas de bilheteria devem ser registradas como operacional, no entanto a mesma não aborda se o valor a ser contabilizado refere-se ao valor líquido ou bruto dos borderôs.

Constata-se que cada clube possui um critério de contabilização das receitas e custos provenientes de bilheteria de jogos de futebol. Alguns clubes reconhecem como receita o valor das vendas de ingressos, das vendas deduzidas de INSS, das vendas deduzidas dos custos totais, por exemplo.

O que o valor a ser contabilizado é sobre o bruto da arrecadação de bilheteria e suas respectivas deduções, descritos acima, necessários para a realização do evento esportivo, evidenciados de acordo com sua natureza.

Dos valores calculados e deduzidos diretamente da renda bruta, 1% das Federações das Associações de Atletas Profissionais, 5% das federações locais, 5% da Confederação Brasileira de Futebol ou das séries inferiores e 1% do Fundo de Manutenção dos Estádios

devem ser classificados e evidenciados como conta redutora da receita bruta, visto que, na essência, são receitas desses órgãos e não do clube.

Os gastos referentes ao aluguel de campo, remuneração do quadro móvel, seguro de público pagante, exame *anti-doping*, confecção de ingressos, policiamento, ambulância, aluguel de catraca eletrônica, entre outros, necessários para a viabilização do evento se encaixam perfeitamente na definição apresentada por Martins (2003, p. 25), como sendo “Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de bens ou serviços”. Em suma, tais gastos devem ser reconhecidos como custo de serviços prestados.

O tratamento contábil quanto ao INSS, de 5% da receita bruta, também deve ser reconhecida como custo de serviço prestado, como já abordado anteriormente.

4.5. Receitas de Cotas de Televisão

As receitas provenientes de cotas de televisão representam a origem de recursos que mantêm financeiramente os clubes de fato, visto que, representam a principal fonte de receita dos clubes que participam de competições televisionadas, tanto em canal aberto como em *pay per view*.

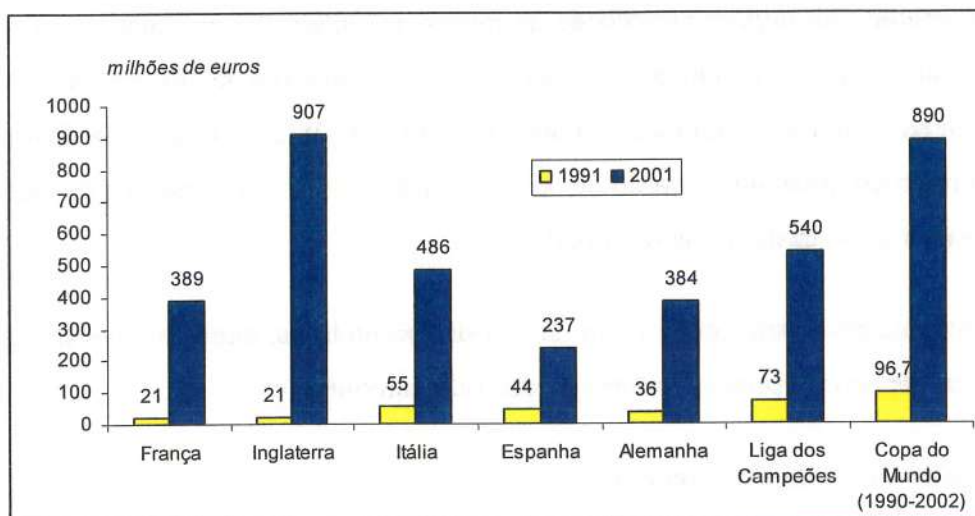
Para Deloitte & Touche *apud* Hamil *et al* (2003, p. 12),

Novas tendências na transmissão têm impactado decisivamente na administração do futebol tanto na esfera doméstica quanto na esfera internacional. A transmissão tem utilizado jogos ao vivo como ariete para impelir vendas de assinaturas e propaganda. As mudanças desta tática incluem a apresentação da *Premier League* e, na Europa, da Liga dos Campeões. As maciças somas de dinheiro geradas [...] têm feito da transmissão a principal fonte de receita dos clubes, com um número de conseqüências significativas.³⁶

De acordo com Melo Neto (2003, p. 43), a audiência, denominado público indireto, é o fator chave na valorização de um evento e representa o número de telespectadores que assistem aos eventos através da mídia eletrônica (TV).

³⁶ *New trends in broadcasting have impacted decisively on the governance of football in both the domestic and international spheres. Broadcasting has utilized live football as a “battering ram” to drive sales of subscription and advertising. The resulting changes include the introduction of the Premier League, and in Europe the expanded Champions League. The massive sums generated have [...] made broadcasting a major source of revenue to clubs, with a number of significant consequences.*

Segundo Bolle and Desbordes (2005, p. 6), as receitas dos clubes europeus da primeira divisão, as quais provêm das emissoras de televisão, apresentaram aumentos vertiginosos durante o período de 1.991 a 2.001, como apresentado na Ilustração 8, a seguir:



Fonte: Eurostat et KirchMedia *apud* Bolle and Desbordes (2005, p. 6)

Ilustração 8: Receita de televisão dos clubes europeus da primeira divisão

Na Tabela 16, verifica-se uma relação dos eventos esportivos mais vistos no mundo.

Tabela 16: Os eventos esportivos mais vistos no mundo

Evento	Ano	Número de Países	Número Estimado de Telespectadores (em milhões)
Futebol, Final da Copa do Mundo	1990	167	1.060
Olimpíadas do Verão, Cerimônia de Abertura	1992	193	720
Futebol, Final da Copa do Mundo	1986	166	652
Futebol, Copa dos Clubes Campeões Europeus	1991	117	526
Futebol, Copa dos Clubes Campeões Europeus	1992	109	523
Olimpíadas do Verão, Cerimônia de Abertura	1988	160	460
Futebol, Sorteio da Copa do Mundo	1993	80	451
Futebol, Campeonatos Europeus	1992	137	447
Título Mundial de Boxe, meio-pesados, Hagler vs Leonard	1987	Nº.D.	425
Título Mundial de Boxe, pesados, Tyson vs Douglas	1990	Nº.D.	390
Futebol, Campeonatos Europeus	1988	119	381
Futebol, Copa dos Campeões Europeus da Copa	1992	104	375
Futebol, Sorteio da Copa do Mundo	1989	53	320
Olimpíadas do Inverno, Cerimônia de Abertura	1992	86	315
Final de Tênis de Wimbledon	1992	78	280
Título Mundial de Boxe, meio-médios, Chaves vs Whitaker	1993	Nº.D.	275
Olimpíadas de Inverno, Cerimônia de Abertura	1988	60	270
NFL Super Bowl (Estados Unidos)	1993	61	253
Nº.D. não disponível			
Fonte: Neto (2003, p. 44)			

Ademais, Neto (2003, p. 44) ainda afirma:

As Olimpíadas de Atlanta bateram todos os recordes de audiência -- 35 bilhões de espectadores assistiram aos jogos pela TV em todo o mundo.

O Comitê Olímpico Internacional – COI -, detentor dos direitos televisivos sobre as Olimpíadas, ficou com 40% do total de US\$40 bilhões pagos pela NBC, Eurovisão e a TV japonesa.

Diante de tanta audiência, o retorno dos patrocinadores está garantido. A NBC arrecadou US\$600 milhões com a venda de publicidade, sendo a Coca-Cola a maior anunciante (investiu US\$60 milhões em propaganda pela TV), seguida da General Motors (US\$50 milhões) e da Anheuser-Busch, fabricante de cerveja Budweiser (US\$ 45 milhões).

Diante do potencial número de espectadores, os eventos de média e longa duração como as Olimpíadas e Copas do Mundo são muito procurados pelas redes de TV, uma vez que o tempo de programa esportivo aumenta consideravelmente na cobertura destes megaeventos, como demonstrado na Tabela 18:

Tabela 17: Tempo do esporte (em horas)

	1991	1992*	1993	1994**	1995
Segunda a Sexta-Feira	24	113	32	58	38
Sábado	6	38	14	33	20
Domingo	22	42	26	40	29
Total	52	193	72	131	87

* Período das Olimpíadas de Barcelona

** Período da Copa do Mundo dos EUA

Pesquisa feita no mês de julho de cada ano, tendo como base as grades divulgadas pelas emissoras.

Fonte: Neto (2003, p. 143).

As TVs por assinaturas cresceram significativamente e continuam em plena expansão. Em 1994, o número de assinantes era de apenas quatrocentos mil e logo no ano seguinte saltou para 1,3 milhões.

Segundo Neto (2003, p. 146), tal aumento de TV por assinatura ocorre principalmente devido à pobreza da programação dos canais de TV convencional – filmes antigos, já conhecidos do público, programas de auditório de mau gosto, programas humorísticos “sem graça” e telejornalismo deficiente. No entanto, deve-se considerar que as emissoras de televisão aberta também procuraram ajustar as programações de entretenimento, principalmente os eventos esportivos, ao seu público-alvo.

O esporte como uma nova opção de programação e a publicidade virtual, denominada *image understanding*³⁷, passaram a ser uma forma de exploração das empresas de publicidade, sendo que os efeitos criados são tão convincentes que fica difícil distinguir o real do virtual.1 (AFIF, 2000, p. 123).

Para fins ilustrativos, em 1999, a rede de televisão britânica British Sky Broadcasting Group propôs uma fusão com o clube local Manchester United. Com base nas informações contidas nas demonstrações contábeis do referido clube, constata-se que, no período de cinco anos, as receitas provenientes de cotas de televisão aumentaram em cem por cento, enquanto que as demais receitas tiveram sua participação reduzida ou estagnada, em termos percentuais, como mostra a Tabela 18 a seguir:

Tabela 18: Fontes de receitas do Manchester United (1994-1998)

Fontes de Receita	Períodos findos em 31 de julho				
	1994	1995	1996	1997	1998
Bilheteria	41	32	35	34	34
TV	9	11	11	14	18
Patrocínios	11	12	12	13	13
Serviços e conferências	7	6	7	6	7
Merchandising e outros	32	39	35	33	28
Total %	100	100	100	100	100
Receita total (£ milhões)	44	61	53	88	88
Fonte: Monopolies and Mergers Commission (1999, p. 67)					

Na temporada de 2003/2004, as receitas de mídia, incluindo cotas de televisão, telefonia móvel, rádio e *internet*, dos clubes europeus apresentaram significativo crescimento em relação aos dados da tabela apresentada anteriormente, representando aproximadamente 44% das receitas totais dos clubes, excetuando as negociações de atletas (DELOITTE, 2004, p.14). No Brasil, as receitas de televisão dos 19 maiores clubes, em termos de faturamento bruto, representaram 29% (Casual Auditores *apud* IZIQUE, 2005, p. 50-51) das receitas totais, no mesmo período.

³⁷ *Image Understanding*: técnica que, com o auxílio do computador, possibilita à emissora inserir novas publicidades e trocar anúncios de publicidade existentes no local da competição esportiva, ou incluir um logotipo de um anunciante, visível apenas para os telespectadores. (NETO, 2003, p. 147)

4.4.1. Quem Paga as Emissoras de Televisão?

Os detentores do direito de exploração televisiva vendem cotas de patrocínio publicitário, a serem exploradas durante a programação esportiva. Como exemplo, destacam-se os patrocinadores da Copa do Mundo de Futebol na França, em 1998, divididos por categorias:

1. **Patrocinadores oficiais:** Empresas responsáveis pelo apoio financeiro através de uma cota de patrocínio no valor de US\$8 milhões (Adidas, Anheuser-Busch, Cânon, Coca-Cola, Fujifilm, Gillete, JVC, MasterCard, Mac Donalds, Opeel, Philips e Snickers).
2. **Parceiros oficiais:** Empresas envolvidas diretamente na organização do evento e no apoio de gestão, as quais, através de cessão de produtos e prestação de serviços, contribuíram com US\$ 100 milhões, o equivalente a dois terços do orçamento de marketing (Danone, EDS, France Telecom, Crédit Agricole, Hewlett-Packard, La Poste, Manpower e Sybase).
3. **Fornecedores de produtos e serviços oficiais:** Empresas que compraram o direito de promover seus produtos ou serviços, sendo apoio de produtos, como marcas oficiais do evento (pilhas Duracell, pneus Michellin, gasolina Total e outros).
4. **Empresas agregadas:** Mediante convênio com o comitê organizador, estas disponibilizam os seus serviços para os participantes do evento e dão apoio logístico (Grupo Accor de hotelaria, RAPT transportes urbanos, SNCF transportes ferroviários, Primagás companhia de gás, entre outros).

Na Copa do Mundo de futebol de 2002, realizada no Japão e na Coréia do Sul, a Rede Globo foi a patrocinadora nacional, com direito a negociar seis cotas pelo valor unitário de R\$ 35 milhões, como mostra a Tabela 19, a seguir:

Tabela 19: Copa do Mundo de 2002

Descrição	Valor (milhões)
Na preparação da cerimônia de abertura Cerimônia de abertura: audiência estimada de 500 milhões de telespectadores no mundo	US\$ 7,83
Patrocinadores internacionais Ayala, FujiFilm, The Gillete Company, McDonald's, MasterCard, Coca-Cola, Adidas, Toshiba, Fuji Xerox, JVC, Hyundai, KY/NTT, Yahoo!, Budweiser e Philips	US\$20,0 a US\$28,0 cada um
Patrocinadores nacionais * Rede Globo (transmissão com exclusividade na tevê aberta) 6 cotas: Dorsay, Ambev, Volkswagen, Itaú, Coca-Cola e Casas Bahia	R\$ 35 cada cota
* SporTV (exclusividade na tevê paga) 4 cotas: Citroen, Banco Real, Telefônica e Kaiser	R\$ 8 cada cota
Fonte: Cardia (2004, p. 57)	

Tal situação, no futebol brasileiro, não poderia ser diferente, mas está muito aquém de uma Copa do Mundo ou dos campeonatos europeus. Normalmente, nos campeonatos regionais, a federação local detém os direitos de comercialização dos direitos televisivos dos jogos; no campeonato brasileiro, o Clube dos Treze, na Copa Libertadores da América, a Traffic.

Os clubes participantes negociam as cotas com cada uma dessas entidades, as quais, em nome destes clubes, negociam com as redes de televisão mediante uma taxa de administração, diferentemente de alguns países europeus onde os próprios clubes negociam diretamente com as emissoras.

4.4.2. Contabilização Proposta

No campeonato brasileiro de 2005, do valor a ser repassado para cada clube descontado-se 1,75%, a título de taxa de administração, ao Clube dos Treze, pois esta é responsável pela negociação de cotas de televisão junto às emissoras de televisão.

Do montante líquido do valor da cota deduzido da taxa de administração, 5% (cinco por cento) deve ser recolhido a título de INSS, conforme legislação previdenciária. Esse valor deve ser recolhido pela própria emissora de televisão, que deve encaminhar seus comprovantes de depósito aos clubes.

E, finalmente, do valor líquido da taxa de administração e do INSS, 5% (cinco por cento) deve ser repassado aos atletas, a título de direito de arena, salvo convenção em contrário, que

estabelece 20% (vinte por cento) da cota aos jogadores participantes das partidas, deduzido da taxa de administração, previsto na Lei 9.615/98. Suportado por um acordo entre o Sindicato dos Atletas Profissionais e os clubes de futebol, o percentual pago a título de direito de arena foi fixado em 5%.

Ou seja, se a cota mensal para um determinado clube for de R\$ 100.000 (cem mil de reais), nessa pesquisa constata-se que alguns clubes contabilizam como receita os próprios cem mil de reais, outros contabilizam noventa e cinco mil reais (deduzido o INSS) e outros apenas os valores líquidos deduzidos de INSS, taxa de administração e direito de arena.

Adotando essa cota mensal, o valor a ser considerado como receita deve ser de R\$ 100.000,00 em contrapartida das seguintes contas: despesas de taxa de administração no valor de R\$ 1.750,00, despesa previdenciária de R\$ 4.912,50; despesa de arena de R\$ 4.666,88; e finalmente a conta ativa de banco, conta movimento, de R\$ 88.670,62.

As entidades organizadoras começam a pagar aos clubes no início de cada ano em parcelas a findar em dezembro. Sendo assim, a maioria dos clubes reconhece em sua contabilidade tal receita de acordo com o regime de caixa.

Também é de praxe os clubes receberem adiantamento de cotas de campeonatos de anos seguintes. Neste caso, os valores devem ser registrados como adiantamentos de cotas de televisão.

Das práticas contábeis adotadas pelos clubes, o reconhecimento da receita de televisão, operacional, deve ser feita durante o período vigente do campeonato pelo seu valor integral e deduzidos os valores referentes ao INSS e direito de arena.

4.6. Patrocínio

No início dos anos 80, a FIFA liberou os clubes para a possibilidade de estampar as marcas de empresas ou produtos nas camisas, meio de melhorar as receitas. A partir disso, o *marketing* passou a ser visto, sob a ótica do dirigente, como um instrumento necessário e de suma importância na participação de receitas da entidade.

Os contratos de patrocínio, anteriormente restritos às logomarcas das empresas fornecedoras de uniformes e estampadas na parte traseira das camisas, passaram a ocupar outros espaços

possibilitando aos clubes contratar maior número de patrocinadores e, conseqüentemente, aumentar suas receitas.

4.6.1. Definição de Patrocínio

De acordo com Neto (2003, p. 14), o patrocínio é uma estratégia de investimento promocional, seja no esporte, na cultura, na ecologia ou na área social. Como estratégia de investimento, busca alcançar retorno institucional, e como ação de *marketing* promocional, o patrocinador busca potencializar sua marca, aumentar suas vendas, conquistar novos clientes e mercado através de uma estratégia de comunicação interativa, com clientes atuais e potenciais.

Para Danbron *apud* Cardia (2004, p. 24), o patrocínio é uma técnica de comunicação que permite à empresa empreendedora de determinadas atividades provocar um impacto publicitário sobre sua notoriedade e imagem, causando um efeito promocional sobre suas vendas.

Redondo *apud* Cardia (2004, p. 24) entende que patrocínio é uma ação paralela à publicidade sendo uma atividade empresarial dirigida a aumentar suas vendas e a transmitir uma imagem ao público, sendo esta uma atividade paralela à publicidade tradicional.

Segundo Mullin *et al* (2004, p. 192), patrocínio pode ser definido como:

Aquisição de direitos para afiliar-se ou associar-se diretamente a um produto ou evento com o propósito de obter benefícios a essa associação ou afiliação. Direitos esses que podem incluir oportunidades de varejo, de compra de tempo de mídia, de intitulação, ou de hospitalidade.

Para Pozzi (1998, p. 116), patrocínio é uma,

Provisão de recursos de todo o tipo por uma organização para o direto suporte de um evento (esporte ou artes) ou de interesse social (educacional ou ambiental), com o propósito de associar a imagem da empresa/produto com o evento.

Entretanto, o próprio autor reconhece que não existe uma definição geralmente aceita, e seu conceito é livremente utilizado por diferentes organizações para descrever uma ampla faixa de tipos e níveis de suporte.

Percebe-se que a própria concepção de patrocínio não é bem definida entre os autores consultados. No entanto, pode-se afirmar que é um acordo profissional entre o patrocinador e o patrocinado para alcançar os objetivos claramente predefinidos pelas partes, englobando

uma definição, acompanhamento, controle e mensuração dos resultados em relação aos fins previamente almejados.

De acordo com o que foi exposto, existem diversas definições para patrocínio, acarretando consequências à definição de patrocínio esportivo.

4.6.2. Definição de Patrocínio Esportivo

Conforme Schaaf *apud* Cardia (2004, p. 24), “patrocínio esportivo é o mecanismo de promoção através do qual os esportes penetram nos mercados de consumo de forma a criar publicidade e lucro para os compradores corporativos e participantes”. Neste contexto, o autor enfatiza a atividade-fim da publicidade e o lucro acima de qualquer coisa.

Para Cardia (2004, p. 24),

É o investimento que uma entidade pública ou privada faz em um evento, atleta ou grupo de atletas com a finalidade precípua de atingir públicos ou mercados específicos, recebendo em contrapartida, uma série de vantagens encabeçadas por incremento de vendas, promoção, melhor imagem e simpatia do público.

No entanto, é evidente que a maior participação de investimento em patrocínio esportivo se faz junto aos clubes.

Ademais, segundo Mullin *et al* (2004, p. 192), os contratos de patrocínio podem incluir os seguintes benefícios e provisões:

O direito de utilizar um logo, um nome, uma marca registrada e representações gráficas, significando a conexão do comprador com o produto ou evento. Esses direitos podem ser utilizados para propaganda, promoção, publicidade ou outras atividades de comunicação empregadas pelo comprador:

- O direito a uma associação exclusiva em uma categoria de produto ou serviço;
- O direito de intitulação para um evento ou instalação;
- O direito de utilizar várias designações ou frases em conexão com o produto, evento ou instalação como “patrocinador oficial”, “fornecedor oficial”, “produto oficial” ou “apresentado por”;
- O direito de serviço (utilização do produto ou utilização exclusiva do produto ou serviço do comprador em conjunto com o evento ou instalação);
- O direito de conduzir certas atividades promocionais, como competições, campanhas de propaganda ou atividades orientadas pelas vendas, em conjunto com contrato de patrocínio.

Dessa modo, há muitas alternativas para uma empresa investir em patrocínio esportivo, como exposto a seguir.

4.6.3. Tipos de Patrocínio

De acordo com Cardia (2004, p. 35-39), o contrato de patrocínio pode ser: exclusivo, oficial, parceiro sem fins lucrativos e apoiador.

O patrocínio exclusivo refere-se à exclusividade em explorar uma série de direitos à sua disposição, ou ainda, em auferir lucros em determinado segmento econômico. Ou seja, por exemplo, se houver um patrocínio da Ford, as demais montadoras não terão espaço no evento; se o Banco Itaú tiver adquirido uma cota de patrocínio, os outros bancos não poderão participar.

Dentre os itens comercializados em contratos de patrocínios pelos clubes de futebol, pode-se encontrar uma série de propriedades que podem variar conforme a finalidade de transmitir visibilidade desejada aos patrocinadores.

Segundo Cardia (2004, p. 141-142), dentre essas propriedades, podem ser encontrados:

- a) Logomarca do patrocinador nos uniformes oficiais dos atletas acompanhada de descritivos na frente, costas e mangas de camisetas, nos *shorts* e meias de uniformes oficiais e de treinamento, bolsas e abrigos de uniformes de passeio.
- b) Publicidade em locais de treino e jogos.
- c) Exposição das marcas no *backdrop*, ou seja, painel que normalmente se encontra atrás do local de entrevista dos jogadores ou treinadores, podendo apresentar marca exclusiva de um patrocinador, quando várias marcas de formatos e tamanhos diferentes, em função de suas prioridades como patrocinadores.
- d) Uso do patrocinador da imagem dos atletas do clube patrocinado em comerciais e palestras.
- e) Jogos e partidas amistosas e torneios de exibição solicitados pelo patrocinador.

Dessa forma, o patrocinador pode exercer influências significativas no processo administrativo de um clube de futebol, além de representar fontes significativas de receitas aos clubes.

4.6.4. Contabilização Proposta de Contratos de Patrocínio

A contabilização de contratos de patrocínios dos clubes de futebol deve ser registrada pela sua totalidade no momento de sua efetivação do referido contrato como ativo circulante e/ou realizável à longo prazo, conforme o período contratado, uma vez que a entrada de recursos no clube é provável mediante cronograma de recebimentos acordados entre as partes,

possuindo as características de ativo. Em contrapartida, de uma conta redutora dessa conta ativa, como receita de patrocínio a realizar ou apropriar, pois, neste momento, a exposição do objeto contratado ainda não foi efetivada em função do período de competência.

Conforme a realização financeira, os valores rubricados na conta de ativo, como patrocínios a receber, devem ser reduzidos à conta de banco conta movimento. E os valores registrados como conta redutora de ativo, de acordo com regime de competência, devem ser reduzidos à contrapartida de receita de patrocínio na demonstração de resultado.

Devido à peculiaridade da norma, 5% da cota mensal deve ser destacada como forma de contribuição empresarial da entidade desportiva que mantém o futebol profissional. Esses 5%, apesar da titularidade do clube, devem ser reconhecidos pela entidade pagadora da cota de patrocínio ao clube, como já explorado anteriormente. Assim, a cada recebimento da cota de patrocínio, o clube deve exigir da entidade pagadora a documentação referente ao recolhimento desse imposto.

Como exemplo, suponha que o Clube ABC efetive um contrato de patrocínio com a Companhia Zeta pelo fornecimento de material esportivo durante dois anos. O valor acordado seria de R\$ 2,4 milhões durante dois anos e o recebimento seria de R\$ 100 mil por mês. A contabilização no momento da efetivação do contrato deve-se debitar a conta ativa de cotas de patrocínio a receber no montante de R\$ 2,4 milhões e creditar o mesmo montante como uma conta redutora do ativo de cotas de patrocínio a realizar.

Ao final do primeiro mês, no recebimento de R\$ 100 mil, previsto em contrato, a contabilização deve reconhecer valores a débito de incremento de caixa em R\$ 95 mil e despesa de INSS de R\$ 5 mil a crédito de cotas de patrocínio de R\$ 100.000 como receita bruta do clube.

A conta redutora de ativo deve ser amortizada, conforme regime de competência, à conta de receita de patrocínio na demonstração de resultado da entidade, com o devido destaque, diminuindo a conta de receita.

O clube também pode receber os valores referentes a patrocínio, como antecipação de períodos futuros. Neste caso, esses valores devem ser reconhecidos como adiantamentos à conta de passivo exigível, deduzidos da conta redutora de ativo, uma vez que caracterizam

uma obrigação junto à entidade patrocinadora. Esse passivo deve ser amortizado à conta de resultado segundo regime de competência.

4.7. Conclusão

A análise da atividade dos clubes de futebol profissional, no tocante à natureza econômica e financeira, possibilita a identificação das atividades mais representativas que compõem seus resultados: custo de formação de atletas, remuneração de atletas profissionais, negociação de atletas, bilheteria, receitas de televisão e patrocínios.

A partir da identificação dessas atividades através de pesquisa de campo, analisou-se o funcionamento de cada uma delas. Assim, com base no conhecimento detalhado de cada uma dessas atividades, foi possível, através da conjunção dos preceitos da teoria da contabilidade, a proposição de formas de registros e mensuração contábil que permitisse a fidelidade de suas representações monetárias.

As análises efetuadas em cada um dos itens estudados referem-se a: custo de formação de atletas, remuneração de atletas profissionais, transferência de atletas, bilheteria, cotas de televisão e patrocínio. Estes itens são apresentados em um quadro resumo das práticas contábeis sugeridas.

Quadro 6: Quadro resumo das contabilizações sugeridas

Item	Práticas adotadas pelos clubes	Recomendações
Custo de formação de jogadores	A maioria dos clubes contabiliza os gastos com formação de atletas como despesas operacionais. No entanto, não possuem controles individuais por atletas. Alguns clubes contabilizam os custos de formação de atletas como ativo imobilizado, mas não possui o controle individual por atletas.	Registrar os gastos de formação de atletas como despesa. No entanto, é imprescindível o controle individual por atletas das categorias de base, documentando-se os critérios de rateio para os custos indiretos.

Pagamento do clube aos atletas profissionais	Registra os direitos de imagem como se fossem salários. Não evidencia as despesas com direito de arena, uma vez que o pagamento, no caso dos clubes paulistas, é efetuado pelo sindicato dos Atletas Profissionais.	Registrar, no momento da celebração do contrato de imagem, o valor integral como ativo circulante ou realizável a longo prazo, conforme prazo acordado, em contrapartida de conta de passivo exigível. A redução do passivo deve ser realizada pelo pagamento ao atleta, e a redução do ativo em contrapartida, de conta de resultado pelo regime de competência. Registrar o pagamento do direito de arena como parte integrante de salários, e manter controles rigorosos, uma vez que este pagamento deve integrar a base de cálculo de férias e de décimo terceiro salário dos atletas.
Negociação de atletas	O montante pago pelos clubes na aquisição de atletas são registrados com nomenclaturas e contas diferenciadas. As nomenclaturas utilizadas pelos clubes são: passe, direitos federativos e atestados liberatórios. As contas utilizadas estão classificadas em ativo circulante, realizável a longo prazo, investimentos e ativo imobilizado.	Os montantes pagos na aquisição de atletas de futebol profissional devem ser registrados na conta de gastos antecipados com a rubrica de atestados liberatórios como ativo circulante ou realizável a longo prazo, conforme o período contratual acordado entre o atleta e o clube de futebol pois a legislação desportiva brasileira permite que os contratos tenham no mínimo 3 (três) meses e, no máximo, 5 (cinco) anos. Na venda de um determinado atleta, considerar como receita não operacional. Receita oriunda de atletas cedidos temporariamente deve ser considerada como receita operacional, os dos atletas tomados emprestados como custo.
Bilheteria	Total, líquido, parcial sem o INSS.	A receita de bilheteria deve ser reconhecida pela sua totalidade e todas as despesas registradas analiticamente conforme relacionadas no borderô de cada jogo.
Cotas de Televisão	Alguns clubes reconhecem pela totalidade e outros parcialmente. A amortização das cotas de televisão está sendo reconhecida em bases anuais.	A contabilização de receitas de cotas de televisão deve ser reconhecida pelo valor bruto, e deduzidas as taxas de administração, INSS e direito de arena. Deve haver amortização pelo período de campeonato.
Patrocínio	Contabilização pelo regime de caixa, ou seja, pelo recebimento.	Contabilizar como ativo e conta redutora de ativo. Se houver recebimento antecipado, deve registrar no passivo e amortizar desse passivo.

A seguir, reconstituímos as demonstrações contábeis publicadas de um grande clube de futebol brasileiro, na qual, para fins desse estudo, denominou-se ABC Futebol Clube, do exercício social findo em 31 de dezembro de 2.004, de acordo com os critérios de

contabilização proposta por esse estudo. As demonstrações contábeis foram transcritas conforme sua publicação em um jornal de grande circulação e, em seguida, foram estruturadas colunas com a denominação de “ajustado” para identificar quais seriam os ajustes devidos de seus saldos, quando pertinentes. Foi utilizada referência alfabética para os respectivos comentários.

Tabela 20: Balanço patrimonial parcial, ativo, ajustado

ABC Futebol Clube				
Ativo em 31 de dezembro de 2003 e 2004 (R\$ mil)				
	2.003		2.004	
Ativo	Publicado	Ajustado	Publicado	Ajustado
Circulante				
Disponibilidade	3.097	3.097	262	262
Contas a Receber	10.825	10.825	15.238	15.238 A
Receitas a Apropriar	(3.259)	(3.259)	(13.266)	(13.266) A
Direitos de uso de Imagem			6.970	6.970 B
Contribuições de Sócios a Receber	865	865	165	165
Estoques	707	707	616	616
Adiantamentos	275	275	1.871	1.871
Despesas Antecipadas	423	423	2.624	2.624
Outros Créditos	9	9	9	9
Atestados Liberatórios		8.852		2.601 C
Total do circulante	12.942	21.794	14.489	17.090
Realizável a Longo Prazo				
Depósitos Judiciais	8.890	8.890	8.903	8.903
Contas a Receber	3.455	3.455	1.291	1.291 A
Receitas a Apropriar	(2.513)	(2.513)	(279)	(279) A
Direitos de uso de Imagem			7.077	7.077 B
Outros Créditos	222	222	352	352
Total Realizável a Longo Prazo	10.054	10.054	17.344	17.344
Permanente				
Imobilizado	138.713	129.861	146.235	133.920 C/D
Total do Ativo	161.709	161.709	178.068	168.354

Tabela 21: Balanço patrimonial parcial, passivo, ajustado

ABC Futebol Clube				
Passivo em 31 de dezembro de 2003 e 2004 (R\$ mil)				
Passivo	2.003		2.004	
	Publicado	Ajustado	Publicado	Ajustado
Circulante				
Fornecedores	1.452	1.452	1.617	1.617
Instruções Financeiras	1.780	1.780	5.196	5.196
Obrigações Trabalhistas	2.179	2.179	2.417	2.417
Obrigações Sociais e Previdenciárias Parceladas	342	342	440	440
Direitos de Imagem a Pagar			6.970	6.970 B
Obrigações Tributárias	125	125	404	404
Adiantamentos de Entidades Esportivas	4.288	4.288	2.785	2.785
Entidades Esportivas e Federações	5.518	5.518	1.803	1.803
Provisão para Férias e Encargos Sociais	1.632	1.632	2.240	2.240
Empréstimos de Terceiros	2.124	2.124	2.124	2.124
Contas a Pagar	4.869	4.869	4.036	4.036
Despesas a Apropriar	(1.440)	(1.440)		
Total do Circulante	22.869	22.869	30.032	30.032
Exigível a Longo Prazo				
Direitos Federativos a Pagar	986	986	627	627
Obrigações Sociais e Previdenciárias Parceladas	4.831	4.831	3.893	3.893
Provisão para Contingências	13.565	13.565	12.717	12.717
Direitos de Imagem a Pagar			7.077	7.077 B
Contas a Pagar	960	960		
Despesas a Apropriar	(960)	(960)		
Total do Realizável a Longo Prazo	19.382	19.382	24.314	24.314
Patrimônio Líquido				
Patrimônio Social	2.729	2.729	3.112	3.112
Reserva de Reavaliação	115.902	115.902	116.037	115.767
Reserva Social	30.754	30.754	34.351	34.351
Déficits Acumulados	(29.946)	(29.946)	(29.778)	(39.222)
Total do Patrimônio Líquido	119.439	119.439	123.722	114.008
Total do Passivo	161.690	161.690	178.068	168.354

Nota A: O clube contabiliza e divulga os contratos de patrocínio, publicidade e outros eventos em consonância com o critério sugerido em nosso estudo. Esses contratos possuem vigência de longo prazo e são reconhecidos como ativos. No entanto, o efetivo direito a essas receitas é reconhecido pela exposição da marca ou produto da empresa patrocinadora durante os eventos que o clube vier a participar durante o período contratado. Assim, o clube reconhece como uma conta redutora desse ativo, com a rubrica de receita a apropriar, que será reconhecida paulatinamente a conta de receita de propaganda e publicidade, na demonstração de resultado,

de forma linear, pelo período de vigência contratual, como apresentado nas notas explicativas 4 e 5 das demonstrações contábeis publicadas pelo referido clube:

Nota 4 – CONTAS A RECEBER

Curto prazo	<u>2004</u>
LG Eletronics da Amozônia Ltda.	8.000
Entidades esportivas	3.846
Alpargatas	1.441
Contratos de locação	1.142
Royalties e escolas licenciada	570
Cheques a receber	199
Outras contas a receber	465
Provisão para devedores duvidosos	<u>(425)</u>
	<u>15.238</u>

Longo prazo

CBF	3.124
Outras contas a receber	369
Provisão para devedores duvidosos	<u>(2.002)</u>
	<u>1.291</u>

Nota 5 – RECEITAS A APROPRIAR

O clube firmou em 2004 contratos de patrocínio, publicidade e eventos com a empresas a seguir relacionadas, que totalizam R\$ 13.545, conforme previsto nas cláusulas contratuais. Esse montante será apropriado ao superávit ou déficit do exercício de acordo com o prazo de vigência do respectivo contrato.

		2004	
	<u>Curto prazo</u>	<u>Longo prazo</u>	<u>Total</u>
LG Eletronics da Amazônia	8.000		8.000
Contratos de locação	2.372		2.372
São Paulo Alpargatas S/A	1.095		1.095
Royalties e escolas licenciadas	1.071		1.071
Confederação Brasileira de Futebol	285		285
Outros	<u>0</u>	<u>279</u>	<u>279</u>
	<u>13.266</u>	<u>279</u>	<u>13.545</u>

Dessa forma, pode-se verificar que a forma de divulgação adotada pelo São Paulo Futebol Clube é similar ao indicado em nosso estudo.

Nota B: em 2.004, o clube passou a reconhecer os contratos de imagem com atletas pelo valor acordado no ativo, em contrapartida da obrigação constituída. Os valores registrados no passivo serão realizados pelo efetivo pagamento aos atletas, enquanto os valores registrados no ativo serão alocados, mensalmente, à conta de resultado de acordo com a vigência desses contratos.

Nota C: Consideramos que os valores registrados nas rubricas contábeis “atletas adquiridos após a Lei Pelé” e “plantel de atletas” apresentados no conjunto de notas explicativas das referidas demonstrações contábeis, referentes ao imobilizado, devem ser transferidos para conta específica de “atestado liberatório” no ativo circulante e ou realizável a longo prazo, conforme a fluência do período contratual remanescente com o atleta profissional. Visto que não dispúnhamos de informações do período remanescente de contratos com os atletas que compunham os saldos de R\$ 8.852 mil e R\$ 2.261, relativamente aos exercícios de 2.003 e 2.004 respectivamente. Seus valores integrais, conforme nota explicativa referente ao imobilizado foi reclassificado no grupo de ativo circulante como atestado liberatório.

Nota D: Refere-se à re-classificação da conta de custo de formação de atletas registrado como ativo imobilizado, em consonância com a Resolução 1.005/04, do CFC. O montante registrado de R\$ 8.987 mil, de acordo com as demonstrações contábeis do ABC Futebol Clube do exercício findo de 31/12/2004 era composto conforme nota explicativa em suas demonstrações contábeis, a seguir:

O clube resolveu antecipar o cumprimento da referida norma, e promoveu:

- a) A apuração, através do rateio de determinados gastos (alimentação, alojamento, uniformes, comissão técnica, etc.), por todos os atletas registrados nas categorias de base, existentes no final do exercício de 2004, e a alocação individualmente, quando aplicável, de gastos específicos (ajuda de custo, tratamento médico, etc.).
- b) Os gastos com a formação de atletas referentes aos exercícios de 1998 a 2003, passíveis de rateios, e os valores individuais, atingiram R\$ 5.899 mil, e foram classificados na conta de “Atletas em Formação”, no grupo ativo imobilizado, tendo como contrapartida à rubrica contábil de “Ajuste de Exercícios Anteriores” no patrimônio líquido.
- c) Os gastos referentes ao exercício de 2004 somaram R\$ 4.803, e foram reclassificados da despesa no exercício para a conta “Atletas em Formação”.
- d) Os rateios de 2004, e também quanto aos exercícios de 1998 a 2003, compreendem todos os atletas em cada período, mas para efeito de apuração do valor final só foram ativados os valores correspondentes a 160 atletas que permaneceram no plantel em 31 de dezembro de 2004. Os valores referentes aos atletas desligados permaneceram como despesa no exercício em que ocorreram.

Com base nas informações apresentadas acima, o ajuste sugerido é o de creditar o montante de R\$ 8.987 mil da rubrica “atletas em formação”, do grupo de imobilizado e, em contrapartida de “gastos com formação de atletas” na demonstração de resultado no montante de R\$ 4.803 mil, e estornar o valor de R\$ 5.899 mil ajustados à conta de “déficits acumulados” com os gastos de formação de atletas, do período de 1998 a 2003, como ajustes

de exercícios anteriores, apresentado na demonstração das mutações do patrimônio líquido a seguir.

Tabela 22: Demonstração de resultado ajustada

ABC Futebol Clube				
Demonstrações de (Déficit)/Superávit dos exercícios findos em 31 de dezembro de 2003 e 2004 (R\$ mil)				
Receitas	2.003		2.004	
	Publicado	Ajustado	Publicado	Ajustado
Futebol Profissional e de Base				
Negociação de Atestados Liberatórios de Atletas	40.314	0	22.897	0 E
Direitos de Transmissão de TV	15.654	15.654	19.895	19.895
Publicidade e Patrocínio	10.746	10.746	10.454	10.454
Arrecadação de Jogos	6.340	6.340	7.413	7.413
Licenciamentos da Marca	1.858	1.858	1.141	1.141
Outras Receitas	2.227	2.227	3.744	3.744
	77.139	36.825	65.544	42.647
Sociais e Esportes Amadores				
Contribuições e Taxas	8.469	8.469	7.825	7.825
Departamentos e Esportes Amadores	2.091	2.091	2.194	2.194
Festas e Eventos Sociais	483	483	312	312
Aluguéis	108	108	16	16
	11.151	11.151	10.347	10.347
Estádio				
Camarotes e Cadeiras Cativas	1.617	1.617	2.906	2.906
Publicidade	1.034	1.034	2.725	2.725
Aluguéis	890	890	780	780
Outras Receitas	883	883	369	369
	4.424	4.424	6.780	6.780
Total das Receitas	92.714	52.400	82.671	59.774
Despesas				
Futebol Profissional e Base				
Pessoal	(29.906)	(29.906)	(27.686)	(27.686)
Baixa de Atestados Liberatórios e/ou Contratos de Atleta	(8.051)	0	(7.766)	0 E
Com Jogos	(3.908)	(3.908)	(7.411)	(7.411)
Arbitragens, Federações, Confederações e Outras	(431)	(431)	(367)	(367)
Empréstimos de Atletas	(2.244)	(2.244)	(726)	(726)
Gerais	(4.430)	(4.430)	(5.438)	(5.438)
Gasto Formação de Atletas				(4.803) D
	(48.970)	(40.919)	(49.394)	(46.431)
Sociais e Esportes Amadores				
Pessoal	(3.425)	(3.425)	(3.671)	(3.671)
Gerais	(8.875)	(8.875)	(10.166)	(10.166)
Gasto com Formação de Atletas				(8.050)
	(12.300)	(12.300)	(13.837)	(21.917)

Estádio				
Gerais	(4.184)	(4.184)	(4.828)	(4.828)
	(4.184)	(4.184)	(4.828)	(4.828)
Despesas Administrativas	(9.052)	(9.052)	(11.731)	(11.461)
Provisões para Contingências	(5.549)	(5.549)	1.107	1.107
Total das Despesas	(80.055)	(72.004)	(78.683)	(83.530)
Outras Receitas e Despesas Operacionais				
Receitas Financeiras	1.688	1.688	907	907
Despesas Financeiras	(4.591)	(4.591)	(3.854)	(3.854)
Tributárias	(3.044)	(3.044)	2.058	(2.058)
	(5.947)	(5.947)	(5.005)	(5.005)
Despesas não Operacionais		32.263	(56)	22.947 E
Resultado do Exercício Antes da Amortização				
Amortização do Passe de Atletas - Lei Pelé	6.712	6.712	(1.073)	(5.814)
Amortização do Passe de Atletas - Lei Pelé	(1.893)	(1.893)	(926)	0
Reversão de Amortização - Lei Pelé	2.374	2.374		
Supeávit/(Déficit) do Exercício	7.193	7.193	(1.999)	(5.814)

Nota E: A receita proveniente de negociação de atestados liberatórios deve ser reconhecida como receita não operacional, uma vez que não está prevista em seu estatuto social a negociação de atestados liberatórios. Como já abordado, o cenário econômico futebolístico foi afetado pela extinção do instituto do passe e os clubes são praticamente obrigados a negociarem seus atletas antes do período contratual para evitarem perdas e cobrirem *déficits* financeiros de suas atividades operacionais. Assim, os ajuste sugerido na demonstração de *superávits/déficits* do ABC Futebol Clube é o de reconhecer o lucro gerado pela cessão definitiva de atestados liberatórios como não operacional.

Tabela 23: Demonstração das mutações do patrimônio líquido

ABC Futebol Clube					
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido nos Exercícios Findos em 31 de Dezembro de 2004 e 2003					
	Patrimônio social	Reservas		Déficits acumulados	Total
		Reavaliação	Social		
Saldos em 31 de dezembro de 2002	2.295	116.108	30.754	(37.345)	111.812
Integração de títulos sociais	434				434
Realização da reserva de reavaliação		(206)		206	
Superávit do exercício				7.193	7.193
Saldos em 31 de dezembro de 2003	2.729	115.902	30.754	(29.946)	119.439
Integração de títulos sociais	383				383
Ajustes de exercícios anteriores				5.899	5.899
Transferência superávit exercício 2003			3.597	(3.597)	
Realização da reserva de reavaliação		135		(135)	
Déficit do exercício				(1.999)	(1.999)
Saldos em 31 de dezembro de 2004	3.112	116.037	34.351	(29.778)	123.722

Tabela 24: Demonstração das mutações do patrimônio líquido ajustada

São Paulo Futebol Clube					
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido nos Exercícios Findos em 31 de Dezembro de 2004 e 2003					
	Patrimônio social	Reservas Reavaliação	Social	Déficits acumulados	Total
Saldos em 31 de dezembro de 2002	2.295	116.108	30.754	(37.345)	111.812
Integração de títulos sociais	434				434
Realização da reserva de reavaliação		(206)		206	
Superávit do exercício				7.193	7.193
Saldos em 31 de dezembro de 2003	2.729	115.902	30.754	(29.946)	119.439
Integração de títulos sociais	383				383
Ajustes de exercícios anteriores				5.899	5.899
Reversão de ajustes de exercícios anteriores				(5.899)	(5.899)
Transferência superávit exercício 2003			3.597	(3.597)	
Realização da reserva de reavaliação		135		(135)	
Realização da reserva de reavaliação ³⁸		(270)		270	
Déficit do exercício				(5.814)	(5.814)
Saldos em 31 de dezembro de 2004	3.112	115.767	34.351	(39.222)	114.008

³⁸ Realização da reserva de reavaliação: a realização da reserva de reavaliação dos itens do ativo imobilizado do clube, conforme a demonstração das mutações do patrimônio líquido apresentada na Tabela 23, foi demonstrada aumentando o saldo de reserva de reavaliação em contra-partida de *déficits* acumulados no montante de R\$ 135 mil. Dessa forma, o ajuste sugerido é a de estornar o lançamento efetuado neste montante e, debitar o valor correto, reduzindo o saldo de reserva de reavaliação em contra partida de crédito a conta de *déficits* acumulados, como apresentado na Tabela 24.

Tabela 25: Demonstração das origens e aplicações de recursos ajustada

ABC Futebol Clube			
Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos			
	2.003 Publicado	2.004 Publicado	2.004 Ajustado
Origens dos recursos			
Das operações sociais:			
(Déficit)/superávit do exercício	7.193	(1.999)	(5.814)
Depreciações	2.965	3.298	3.298
Baixas no plantel de atletas ³⁹	5.156	4.442	0 H
Alienação dos bens do imobilizado	2	56	54
Amortização do passe de atletas - Lei Pelé	1.893	926	0 H
Baixas de custos de atletas em formação		439	0 H
Amortização de custos de atletas formados		549	0 H
Amortização de novos contratos	7.080	2.431	0 H
Variação cambial/monetária de longo prazo	(1.948)	(440)	(440)
Origens das operações	22.341	9.702	(2.902)
De terceiros			
Ajustes de exercícios anteriores (nota explicativa nº 3 letra e)		5.899	
Aumento do exigível a longo prazo	11.667	7.369	7.369
Redução do realizável a longo prazo	168	2.396	2.396
Origens de Terceiros	11.835	15.664	9.765
De associados			
Integração de títulos sociais	434	383	383
Total da origens	34.610	25.749	7.246
Aplicações de recursos			
Nas operações			
Diminuição do exigível a longo prazo	12.749	1.445	1.445
Transferência do exigível a longo prazo para passivo circulante	2.124	552	552
Aumento realizável a longo prazo	9.530	9.686	9.686
Custo de formação de atleta		10.702	0
Aumento do imobilizado	4.970	7.411	7.411
Contratos firmados e atletas formados	864	1.550	0 H
Total das aplicações	30.237	31.346	19.094
Diferença não detectada nas demonstrações contábeis			(19)
(Redução)/aumento do capital circulante líquido	4.373	(5.597)	(11.867)

³⁹ Nota H: Considerando a movimentação do ativo imobilizado intangível, constantes nas demonstrações contábeis dos exercícios sociais findos em 31 de dezembro de 2.003 e 2.004, constatamos que a baixa de atletas é de apenas R\$ 2 mil. Dessa forma, as rubricas apresentadas, na demonstração de origens e aplicações de recursos do exercício social findo em 2.004 como “baixa de plantel de atletas”, “amortização do passe de atletas – Lei Pelé” e “amortização de novos contratos” referem-se à amortização do custo de plantel de atletas contabilizados como ativo imobilizado. Como foi considerado que os custos de formação de atletas e os atestados liberatórios devem ser reconhecidos como despesa e ativo circulante, respectivamente, a demonstração de resultado foi afetada em R\$ 3.823 mil em relação ao resultado divulgado pelo clube.

Tabela 26: Variação do capital circulante líquido ajustada

Descrição	2.003	2.004	Variação
Ativo Circulante Ajustado	21.794	17.090	(4.704)
Passivo Circulante Ajustado	22.869	30.032	7.163
Capital Circulante Líquido	(1.075)	(12.942)	(11.867)

Assim, procurou-se comentar e ajustar, conforme propósito de nosso estudo, a contabilização de eventos econômicos e financeiros peculiares à atividade futebolística.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O período de três anos de transição da adequação da alteração do cenário econômico, com o advento da Lei nº. 9.615/98 e alterações posteriores, e a obrigatoriedade de publicação de demonstrações contábeis devidamente auditadas, através da Medida Provisória nº. 79/02, a partir do exercício social findo em 31 de dezembro de 2.001, fizeram transparecer a total falta de padronização das práticas contábeis nos clubes de futebol profissional, principalmente no que tange à nomenclatura e classificação das rubricas utilizadas, critérios de mensuração de eventos econômicos e financeiros, práticas contábeis, e formas de evidenciação e divulgação.

A falta de uma norma contábil específica correspondente aos eventos peculiares à atividade futebolística permitiu que tal problema, nas demonstrações contábeis dos clubes de futebol profissional, ocorresse até o exercício social findo em 31 de dezembro de 2.004.

Em 17 de setembro de 2.004, o Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução 1.005 que aprovou a NBC T 10.13. – dos aspectos contábeis específicos em entidades desportivas, elaborou as normas pertinentes aos clubes de futebol profissional a serem adotadas a partir de 1º de janeiro de 2.005. Dessa forma, apenas nas demonstrações contábeis publicadas do exercício social findo em 2005 serão percebidas a padronização dos eventos econômicos e financeiros específicos da atividade de futebol profissional.

No entanto, o tratamento contábil adotados pelos clubes não é equânime e isso é constatado através da participação junto à comissão temporária constituída para fins de estudo de natureza eminentemente técnica sobre a padronização das práticas contábeis dos clubes de futebol, composta por profissionais do Santos Futebol Clube, São Paulo Futebol Clube, Sociedade Esportiva Palmeiras, Sport Club Corinthians Paulista, Cruzeiro Futebol Clube, e representantes do Conselho Federal de Contabilidade e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil e pesquisa junto às diversas demonstrações contábeis dos clubes de futebol publicadas em jornais de grande circulação.

Dessa forma, o presente estudo tem o propósito de analisar a natureza, fundamentar conceitualmente e propor a contabilização dos seguintes eventos relacionados à atividade futebolística: custo de formação de atletas, remuneração do clube aos atletas profissionais, negociação de atletas, bilheteria, cotas de televisão e patrocínio.

Até o exercício social findo em 31 de dezembro de 2004, com exceção do São Paulo futebol Clube, os clubes contabilizavam o custo formação de jogadores, diretamente na conta específica de despesa. A norma contábil emanada pelo Conselho Federal de Contabilidade exige que tais gastos sejam contabilizados como ativo imobilizado com a rubrica “atletas em formação”.

No entanto, a fundamentação e as características exigidas pela estrutura conceitual básica da contabilidade não permitem que tais gastos sejam contabilizados como ativo, e sim como despesa. Ademais, o controle individual de gastos por atletas passa a ser de extrema necessidade aos clubes de futebol, visto que, tal controle é o único documento para que um clube possa pleitear a indenização por formação de atletas, seja no âmbito nacional como internacional, definido pela FIFA.

Quanto à remuneração de atletas, os clubes devem evidenciar, mensurar e divulgar claramente os pagamentos de natureza salarial e não salarial aos atletas, uma vez que a falta dessa adequada segregação tem sido motivos de questionamentos, e até de autuações, pelo Instituto Nacional de Seguridade Social, representando atualmente, um dos maiores passivos dos clubes. O direito de cessão de exploração de imagem, previsto no artigo 5º, da Constituição Federal, deve ser contabilizado pelo clube, quando da celebração do contrato com o atleta ou seu representante legal, como um direito do clube, e em contrapartida, como uma obrigação pelos futuros pagamentos a serem efetuados, diferentemente dos pagamentos que possuem natureza salarial.

Apesar da extinção do instituto do passe, a negociação de atletas é considerada uma das principais fontes de receitas dos clubes, pela necessidade de equilibrar os *déficits* financeiros dos clubes. Verifica-se que os clubes contabilizam essa receita como operacional ou não operacional. Tal divergência quanto à forma de divulgação em suas demonstrações contábeis pode acarretar distorções em suas análises. No entanto, cabe a cada clube decidir se possui eminente característica de formador ou não para definir a forma de contabilização.

Muitos clubes contabilizam as receitas provenientes de bilheteria de jogos pelo seu valor parcial ou líquido constantes nos borderôs de jogos e as divulgam com a rubrica denominada de “campeonatos”. De forma transparente, as receitas de bilheteria devem ser contabilizada em sua totalidade constante nos borderôs, em consonância com o valor divulgado, como prevê a Lei nº. 10.672/03, e suas respectivas deduções e despesas analiticamente.

Antes do início dos campeonatos, as entidades organizadoras, federações locais e Clube dos Treze, definem, em comum acordo, com os dirigentes das agremiações de seus respectivos clubes participantes, as cotas de televisão. Normalmente, essas entidades organizadoras pagam aos clubes em dez parcelas mensais. A receita das cotas de televisão é reconhecida pelo regime de caixa, ou seja, baseada no extrato mensal enviado aos clubes participantes do campeonato. Tal receita deve ser reconhecida com base em regime de competência, independentemente do recebimento das cotas, durante o período da competição.

Normalmente os clubes celebram contratos de patrocínio com empresas fabricantes de artigos esportivos as quais procuram visibilidade de suas marcas, como a Adidas, Nike, Penalty, Umbro entre outras, e também celebram contratos com empresas que não possuem nenhuma relação com o esporte, mas buscam, através deste, visibilidade à sua marca ou produto, conforme as estratégias de marketing adotadas. Por exemplo, há o contrato da Petrobrás com o Clube de Regatas Flamengo, da empresa de eletro-eletrônica sul-coreana LG e a rede de *fast-food* Habibs com o São Paulo Futebol Clube, da Panasonic com o Santos Futebol Clube, entre outros. Como os contratos firmados com essas empresas apresentam uma parcela fixa e parceladas, o reconhecimento contábil da celebração de contrato com o patrocinador deve ser registrado pelo valor integral como ativo, pelo seu direito de receber em termos financeiros ou materiais. Em contrapartida deve-se registrar uma conta redutora desse ativo pelo mesmo valor, uma vez que no ato da celebração do contrato, tanto o material como a marca do patrocinador não geraram visibilidade ao público-alvo. Conforme o recebimento das parcelas dos patrocinadores, a conta ativa deve ser revertida em caixa, enquanto a conta redutora do ativo deve, de acordo com o regime de competência pelo período contratual acordado, ser reconhecida efetivamente como receita.

Assim, o presente estudo, considerado uma pesquisa exploratória, não representa a meta última da contabilidade para clubes de futebol profissional. Ele se reconhece como apropriado no tempo e na forma para o avanço da própria contabilidade, uma vez que não se abordam integralmente outras fontes de receitas e de custos atuais para os clubes de futebol. No futuro próximo o grau de complexidade das operações em clubes de futebol tende a aumentar consideravelmente exigindo novos estudos a fim de atender, de forma transparente, um maior leque de tipos de usuários das informações contábeis dos clubes de futebol.

O crescente grau de profissionalismo, que começa a ser exigido dos gestores dos clubes alterará a forma de constituição dos mesmos, conforme a necessidade de transformação em

clube-empresa. Ademais, devido à necessidade de captar outras fontes de receitas, a transformação em sociedades anônimas com ações negociadas em bolsa, seguindo o exemplo dos clubes ingleses e espanhóis, proporcionará maior transparência das demonstrações contábeis de acordo com normas rigorosas, como as exigidas das empresas de capital aberto.

E ainda, com a retomada de novas relações com potenciais investidores estrangeiros também se faz necessária a divulgação de demonstrações contábeis de acordo com as normas e práticas contábeis internacionais. Por isso acredita-se na contribuição proporcionada por esse estudo possa inferir em futuras pesquisas acadêmicas sobre a área temática.

REFERÊNCIAS

- ABRAMO, Perseu. **Pesquisa Social: projeto e planejamento**. 2. Ed., São Paulo: T.A. Queiroz, 1976.
- AFIF, Antonio. **A bola da vez: o marketing esportivo como estratégia de sucesso**. São Paulo: Infinito, 2002.
- AIDAR, Carlos Miguel Castex *et al.* **Curso de Direito Desportivo**. São Paulo: Ícone, 2003.
- _____. **Direito Desportivo**. Campinas: Jurídica Mizuno, 2000.
- BARBIERI, Pablo C. **Fútbol y Derecho**, Buenos Aires: Universidad, 2000.
- BARROS, Alice Monteiro de. **Contratos e Regulamentações Especiais de Trabalho: peculiaridades, aspectos controvertidos e tendências**. São Paulo: LTr, 2001.
- BASTOS, Mariana. Emigrantes da Bola. **Revista Lance!** São Paulo, n. 263, p. 18-21, 2005.
- BOLLE, Grégory and DESBORDES, Michel. **Marketing et Football: une perspective internationale**. Paris: Presses Universitaires du Sport, 2005.
- BOUDENS, Emile. **Medidas de Prevenção à Saída do País de Atletas Menores de Idade: Estudo da Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados**. Brasília, 2002. Disponível em: <www.camara.gov.br/internet/diretoria/conleg/estudos/010766.pdf>. Acesso em 20/11/2004.
- BRASIL. Decreto-Lei nº. 229, de 28/02/1967. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil: Poder Executivo**. Brasília, DF, 1967.
- _____. Decreto-Lei nº. 594, de 27/05/1969. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil: Poder Executivo**. Brasília, DF, 1969.
- _____. Lei nº. 5.988, de 14/12/1973. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil: Poder Executivo**. Brasília, DF, 1973.
- _____. Lei nº. 6.354, de 02/09/1976. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil: Poder Executivo**. Brasília, DF, 1976.
- _____. Lei nº. 6.404, de 12/12/1976. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil: Poder Executivo**. Brasília, DF, 1976.
- _____. Constituição (1988) 05/10/1988. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil: Poder Executivo**. Brasília, DF, 1988.
- _____. Lei nº. 8.672, de 06/07/1993. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil: Poder Executivo**. Brasília, DF, 1993.
- _____. Resolução nº. 1, de 10/09/1996. **Diário Oficial – Instituto Nacional de Desenvolvimento do Desporto – Ministério da Educação e do Desporto – República Federativa do Brasil**, DF, 1996.

_____. Lei nº. 9.615, de 24/03/1998. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil: Poder Executivo**. Brasília, DF, 1998.

_____. Decreto nº. 3.048, de 07/05/1999. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil: Poder Executivo**. Brasília, DF, 1999.

_____. Lei nº. 9.981, de 14/07/2000. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil: Poder Executivo**. Brasília, DF, 2000.

_____. Emenda Constitucional nº. 32, de 11/09/2001. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil: Poder Executivo**. Brasília, DF, 2001.

_____. Medida Provisória nº. 39, de 14/06/2002. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil: Poder Executivo**. Brasília, DF, 2002.

_____. Medida Provisória nº. 79, de 27/11/2002. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil: Poder Executivo**. Brasília, DF, 2002.

_____. Lei nº. 10.671, de 15/05/2003. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil: Poder Executivo**. Brasília, DF, 2003.

_____. Lei nº. 10.672, de 15/05/2003. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil: Poder Executivo**. Brasília, DF, 2002.

BRITO, Alex Rodrigues de *et al.* Uma análise sobre as práticas contábeis nos clubes de futebol profissional brasileiros, **Anais**, 17º Congresso Brasileiro de Contabilidade, Santos, 26/10/2004.

BRUNORO, José Carlos e AFIF, Antonio. **Futebol 100% profissional**. São Paulo: Gente, 1997.

CARDIA, Wesley. **Marketing e patrocínio esportivo**. Porto Alegre: Bookman, 2004.

CARLEZZO, Eduardo. **Direito Desportivo Empresarial**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Deliberação nº. 29**, de 05//1986.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Inquérito Administrativo nº. 04/02**. disponível no *site* <http://www.cvm.gov.br> em 13/11/2003.

CONFEDERAÇÃO BRASILEIRA DE FUTEBOL – CBF. **Regulamento Geral das Competições**, Rio de Janeiro: 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Portaria nº. 54**, de 03/12/2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº. 1.005**, de 17/09/2004.

COSTA JÚNIOR, Jorge Vieira. Futebol S/A – Como tratar contabilmente o passe? **Boletim IOB** – Temática Contábil e Balanços, IOB Thomson, nº. 44, outubro, 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução nº. 1.005: dos aspectos contábeis específicos em entidades desportivas**, 2004.

DELOITTE & TOUCHE. **GAAP 2002: UK financial reporting and accounting**. London: Bath Press, London, 2001.

DELOITTE. **Annual Review of Football Finance**. London: Deloitte, 2004.

DELOITTE. **Annual Review of Football Finance: appendices**. London: Deloitte, 2004.

Fédération International de Football Association - FIFA, **Circular nº. 769: Revised FIFA Regulations for the Status and Transfer of Player**. 2001, disponível no site www.fifa.com em 21/12/2004.

_____. **FIFA Statutes: Regulations Governing the Applications of the Statutes**. 2004, disponível no site www.fifa.com em 21/12/2004.

FIPECAFI. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades**. São Paulo: Atlas, 5ª edição, 2000.

FIPECAFI. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades**. São Paulo: Atlas, 9 ed., 2003.

FOLHA DE SÃO PAULO. Estatuto abre 'caixa-preta' e escancara futebol frágil. São Paulo, 30/05/2003.

GIULIANOTTI, Richard. **Sociologia do Futebol**. São Paulo: Nova Alexandria, 2002.

HAMIL, Seanet al. **The State of the Game: the corporate governance of football clubs 2003**, Football Governance Research Centre of University of London, London, 2003.

HARA, Lídia Naomi, BURLIM, Lilian Regina, UYETA, Patrícia Saory e BENINI, Patrícia de Moraes. **Uma análise sobre as práticas contábeis nos clubes de futebol profissional**, artigo apresentado durante o 3º seminário USP de Contabilidade, São Paulo, 2004.

HENDRIKSEN, Eldon S. e VAN BREDÁ, Michael F. **Accounting Theory**. 5ª. ed. Chicago: Irwin, 1992.

IJIRI, Yuji. **The Foundations of Accounting Measurement**, New Jersey: Prentice-Hall Inc., 1967.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **NPC 14: Receitas e Despesas – Resultado**. 2001.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **NPC 27: Demonstrações Contábeis – Apresentação e Divulgação**. 2001.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **Comunicado 01/04**, de 19 de fevereiro de 2004, disponível no site <http://www.ibracon.com.br> em 20 de dezembro de 2004.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS. **Normas Internacionais de Contabilidade**. São Paulo: IBRACON, 2001.

ISHIKURA, Edison Ryu. Contabilidade de Clubes de Futebol. In SEMINÁRIO O ESPORTE

COMO NEGÓCIO: UM NOVO CAMPO DE ATUAÇÃO PARA ADVOGADO DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL – SEÇÃO SÃO PAULO, 2004, São Paulo. **Resumo dos trabalhos...** São Paulo: OABSP, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

IZIQUE, Cláudia. Jogador fora, gol a favor. **Revista Razão Contábil**, nº. 17, São Paulo, set. 2005.

KAM, Vernon. *Accounting Theory*. New York: John Wiley & Sons, 1986.

KASNAR, Instvan e GRAÇA FILHO, Ary S. **O esporte como indústria: solução para a criação de riqueza e emprego**. Rio de Janeiro: Confederação Brasileira de Vôlei, 2002.

LANCE!. Torcidas do Brasil. **Revista Lance!**, São Paulo, 2004.

LIMA, Eduardo. **O fenômeno fora do campo**, in revista Exame, edição 833, ano 38, dezembro/2004.

MARTINS, Eliseu. *Contribuição à Avaliação do Ativo Intangível*. Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Doutor, 1972.

_____. **Contabilidade de Custos**. Ed. 9, São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Manual para Formatação e Edição de Dissertações e Teses**. Comissão de Pós-Graduação da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, 2000, Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/metodologia/>>. Acesso em: 29 de julho de 2005.

MELLO, Fernando e SAKAKE, Marcelo. Estatuto abre 'caixa preta' e escancara futebol frágil, **Folha de São Paulo**, página D1 de 30 de maio de 2003.

MELO FILHO, Álvaro. **O Desporto na Ordem Jurídico-Constitucional Brasileira**; editora Malheiros; São Paulo; 1995.

_____. **Novo regime Jurídico do Desporto**. Brasília: Brasília Jurídica, 2001.

_____. **O Novo Direito Desportivo**. São Paulo: Cultural Paulista, 2002.

MINISTÉRIO DO TRABALHO. **CBO 1992** disponível no site <http://www.mtecbo.gov.br/convesaoCodigoResultado>, em 16/02/2005a.

MINISTÉRIO DO TRABALHO. **CBO 2002**, disponível no site <http://www.mtecbo.gov.br/busca/descricao.asp?codigo=3771> em 16/02/2005b.

MONOPOLIES AND MERGERS COMMISSION - MMC. *British Sky Broadcasting Group PLC and Manchester United PLC: a report on the proposed merger*, 1999.

MORAIS, António Manuel. *Sociedades Anónimas Deportivas: derecho comparado*. Lisboa: Hugins, 2001.

MORROW, Stephen. *The New Business of Football: Accountability and Finance in Football*. Londres: Macmillan Business, 1999.

_____. *The People's Game? Football, Finance and Society*. Londres: Macmillan Business, 2003.

MULLIN, Bernard J. *at al. Marketing Esportivo*. Porto Alegre: Artmed/Bookman, 2004.

NAPIER, Rodrigo Domingues. **Manual do direito desportivo e Aspectos Previdenciários**. São Paulo: editora IOB-Thomson, 2003.

NETO, Francisco Ferreira Jorge e CAVALCANTE, Jouberto de Quadros Pessoa. **Manual de Direito do Trabalho: tomo II**, 2 ed., Rio de Janeiro: Lúmen, 2004.

NETO, Francisco Paulo de Melo. **Administração e Marketing de Clubes Esportivos**. Rio de Janeiro: Sprint, 1998.

PEREIRA, Antónia. **O Direito aos Lucros nas Sociedades Desportivas**. Lisboa: Quid Júris, 2003)

POZZI, Luis Fernando. **A Grande Jogada: teoria e prática do marketing esportivo**. São Paulo: Globo, 1998.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares do Direito**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1978

REBELO, Aldo e TORRES, Silvio. **CBF/NIKE: o lado oculto dos grandes negócios da cartolagem**. São Paulo: Casa Amarela, 2001.

RODRIGUES, Hélder Gonçalves Dias. **A responsabilidade civil e criminal nas atividades desportivas**, Campinas: Servanda, 2004.

ROWBOTTOM, N. *The Application of Intangible Asset Accounting and Discretionary Policy Choices in the UK Football Industry*. **British Accounting Review**. 2002: 335-355.

SECRETARIA DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. **Os Clubes de Futebol e a Previdência Social**. Informe de Previdência Social, Brasília, Outubro de 2000, Volume 12, Número 10. Disponível em: <www.mpas.gov.br/docs/inf_out00.pdf> em 20/11/2004..

SZUSTER, Flávia Rechtman. A evidenciação das demonstrações contábeis dos clubes de futebol – um enfoque sobre o tratamento contábil aplicado para os direitos federativos dos atletas. **Boletim IOB: Temática contábil e balanços**. n. 41, São Paulo: 2003.

TOLEDANO, Daniel Sánchez. **Cálculo de Costes em Clubes de Futebol y Otras Entidades Deportivas**. Barcelona: Deusto, 2002.

VIEIRA, Judivan J.. **Estatuto do Torcedor Comentado**, Porto alegre: Síntese, 2003.

WILLIAMS, John and NEATROUR, Sam. **The “New” Football Economics**, Sir Norman Chester Centre for Football Research of University of Leicester, 2002.

ZAINAGHI, Domingos Sávio. **Os Atletas Profissionais de Futebol no Direito do Trabalho**. São Paulo: LTr, 1998.

ZAINAGHI, Domingos Sávio. **Nova Legislação Desportiva:** Aspectos Trabalhistas. São Paulo: LTr, 2001.

ZAINAGHI, Domingos Sávio. **Não existem direitos federativos entre atleta e clube** in Consultor Jurídico, disponível no *site* <http://conjur.uol.com.br/textos/27132/> em 13/5/2004.

WESTERBEEK, Hans e SMITH, Aaron. *Sport Business in the Global Marketplace*. Virgínia: Palgrave Macmillan, 2003.

ANEXOS

Anexo 1: Lei nº. 9.615/98 (Lei Pelé) e alterações subsequentes	154
Anexo 2: Resolução 1.005/04, do Conselho Federal de Contabilidade.....	188
Anexo 3: Portaria n. 001/05 do Clube dos Treze.....	194
Anexo 4: Carta-convite do Clube dos Treze.....	195
Anexo 5: Documento comprobatório da Comissão do Clube dos Treze	196
Anexo 6: Borderô oficial da Federação Paulista de Futebol.....	197

Anexo 1: Lei nº. 9.615/98 (Lei Pelé) e alterações subsequentes**Presidência da República****Casa Civil****Subchefia para Assuntos Jurídicos****LEI Nº 9.615, DE 24 DE MARÇO DE 1998.****Regulamento**Vide Decreto nº 3.659, de 14.11.2000

Institui normas gerais sobre desporto e dá outras providências.

Vide Decreto nº 4.201, de 18.4.2002**Mensagem de veto**

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

CAPÍTULO I**DISPOSIÇÕES INICIAIS**

Art. 1º O desporto brasileiro abrange práticas formais e não-formais e obedece às normas gerais desta Lei, inspirado nos fundamentos constitucionais do Estado Democrático de Direito.

§ 1º A prática desportiva formal é regulada por normas nacionais e internacionais e pelas regras de prática desportiva de cada modalidade, aceitas pelas respectivas entidades nacionais de administração do desporto.

§ 2º A prática desportiva não-formal é caracterizada pela liberdade lúdica de seus praticantes.

CAPÍTULO II**DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS**

Art. 2º O desporto, como direito individual, tem como base os princípios:

I - da soberania, caracterizado pela supremacia nacional na organização da prática desportiva;

II - da autonomia, definido pela faculdade e liberdade de pessoas físicas e jurídicas organizarem-se para a prática desportiva;

III - da democratização, garantido em condições de acesso às atividades desportivas sem quaisquer distinções ou formas de discriminação;

IV - da liberdade, expresso pela livre prática do desporto, de acordo com a capacidade e interesse de cada um, associando-se ou não a entidade do setor;

V - do direito social, caracterizado pelo dever do Estado em fomentar as práticas desportivas formais e não-formais;

VI - da diferenciação, consubstanciado no tratamento específico dado ao desporto profissional e não-profissional;

VII - da identidade nacional, refletido na proteção e incentivo às manifestações desportivas de criação nacional;

VIII - da educação, voltado para o desenvolvimento integral do homem como ser autônomo e participante, e fomentado por meio da prioridade dos recursos públicos ao desporto educacional;

IX - da qualidade, assegurado pela valorização dos resultados desportivos, educativos e dos relacionados à cidadania e ao desenvolvimento físico e moral;

X - da descentralização, consubstanciado na organização e funcionamento harmônicos de sistemas desportivos diferenciados e autônomos para os níveis federal, estadual, distrital e municipal;

XI - da segurança, propiciado ao praticante de qualquer modalidade desportiva, quanto a sua integridade física, mental ou sensorial;

XII - da eficiência, obtido por meio do estímulo à competência desportiva e administrativa.

Parágrafo único. A exploração e a gestão do desporto profissional constituem exercício de atividade econômica sujeitando-se, especificamente, à observância dos princípios: (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

I - da transparência financeira e administrativa; (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

II - da moralidade na gestão desportiva; (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

III - da responsabilidade social de seus dirigentes; (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

IV - do tratamento diferenciado em relação ao desporto não profissional; e (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

V - da participação na organização desportiva do País. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

CAPÍTULO III

DA NATUREZA E DAS FINALIDADES DO DESPORTO

Art. 3º O desporto pode ser reconhecido em qualquer das seguintes manifestações:

I - desporto educacional, praticado nos sistemas de ensino e em formas assistemáticas de educação, evitando-se a seletividade, a hipercompetitividade de seus praticantes, com a finalidade de alcançar o desenvolvimento integral do indivíduo e a sua formação para o exercício da cidadania e a prática do lazer;

II - desporto de participação, de modo voluntário, compreendendo as modalidades desportivas praticadas com a finalidade de contribuir para a integração dos praticantes na plenitude da vida social, na promoção da saúde e educação e na preservação do meio ambiente;

III - desporto de rendimento, praticado segundo normas gerais desta Lei e regras de prática desportiva, nacionais e internacionais, com a finalidade de obter resultados e integrar pessoas e comunidades do País e estas com as de outras nações.

Parágrafo único. O desporto de rendimento pode ser organizado e praticado:

I - de modo profissional, caracterizado pela remuneração pactuada em contrato formal de trabalho entre o atleta e a entidade de prática desportiva;

II ~~de modo não-profissional, compreendendo o desporto:~~
 a) ~~semiprofissional, expresso em contrato próprio e específico de estágio, com atletas entre quatorze e dezoito anos de idade e pela existência de incentivos materiais que não caracterizem remuneração derivada de contrato de trabalho;~~
 b) ~~amador, identificado pela liberdade de prática e pela inexistência de qualquer forma de remuneração ou de incentivos materiais para atletas de qualquer idade.~~

II - de modo não-profissional, identificado pela liberdade de prática e pela inexistência de contrato de trabalho, sendo permitido o recebimento de incentivos materiais e de patrocínio. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

a) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

b) (revogada). (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

CAPÍTULO IV

DO SISTEMA BRASILEIRO DO DESPORTO

Seção I

Da composição e dos objetivos

Art. 4º O Sistema Brasileiro do Desporto compreende:

- ~~I - Gabinete do Ministro de Estado Extraordinário dos Esportes; (Vide Lei nº 9.649, de 1998)~~
- ~~— I o Ministério do Esporte e Turismo; (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)~~
- ~~— II o Instituto Nacional de Desenvolvimento do Desporto INDESP; (Vide Lei nº 9.649, de 1998)~~
- ~~— III o Conselho de Desenvolvimento do Desporto Brasileiro CDDB;~~

I - o Ministério do Esporte; (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

II - (Revogado pela Lei nº 10.672, de 2003)

III - o Conselho Nacional do Esporte - CNE; (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

IV - o sistema nacional do desporto e os sistemas de desporto dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, organizados de forma autônoma e em regime de colaboração, integrados por vínculos de natureza técnica específicos de cada modalidade desportiva.

§ 1º O Sistema Brasileiro do Desporto tem por objetivo garantir a prática desportiva regular e melhorar-lhe o padrão de qualidade.

~~§ 2º A organização desportiva do País, fundada na liberdade de associação, integra o patrimônio cultural brasileiro e é considerada de elevado interesse social.~~

§ 2º A organização desportiva do País, fundada na liberdade de associação, integra o patrimônio cultural brasileiro e é considerada de elevado interesse social, inclusive para os fins do disposto nos incisos I e III do art. 5º da Lei Complementar nº 75, de 20 de maio de 1993. (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 3º Poderão ser incluídas no Sistema Brasileiro de Desporto as pessoas jurídicas que desenvolvam práticas não-formais, promovam a cultura e as ciências do desporto e formem e aprimorem especialistas.

Seção II

Do Instituto Nacional do Desenvolvimento do Desporto - INDESP (Vide Lei nº 9.649, de 1998)

Art. 5º O Instituto Nacional do Desenvolvimento do Desporto - INDESP é uma autarquia federal com a finalidade de promover, desenvolver a prática do desporto e exercer outras competências específicas que lhe são atribuídas nesta Lei.

~~§ 1º O INDESP disporá, em sua estrutura básica, de uma Diretoria integrada por um presidente e quatro diretores, todos nomeados pelo Presidente da República.~~ (Revogado pela Lei nº 10.672, de 15.5.2003)

~~§ 2º As competências dos órgãos que integram a estrutura regimental do INDESP serão fixadas em decreto.~~ (Revogado pela Lei nº 10.672, de 15.5.2003)

§ 3º Caberá ao INDESP, ouvido o Conselho de Desenvolvimento do Desporto Brasileiro - CDDB, propor o Plano Nacional de Desporto, observado o disposto no art. 217 da Constituição Federal.

§ 4º O INDESP expedirá instruções e desenvolverá ações para o cumprimento do disposto no inciso IV do art. 217 da Constituição Federal e elaborará o projeto de fomento da prática desportiva para pessoas portadoras de deficiência.

~~Art. 6º Constituem recursos do INDESP:~~

Art. 6º Constituem recursos do Ministério do Esporte: (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

I - receitas oriundas de concursos de prognósticos previstos em lei;

II - adicional de quatro e meio por cento incidente sobre cada bilhete, permitido o arredondamento do seu valor feito nos concursos de prognósticos a que se refere o Decreto-Lei nº 594, de 27 de maio de 1969, e a Lei nº 6.717, de 12 de novembro de 1979, destinado ao cumprimento do disposto no art. 7º;

III - doações, legados e patrocínios;

IV - prêmios de concursos de prognósticos da Loteria Esportiva Federal, não reclamados;

V - outras fontes.

§ 1º O valor do adicional previsto no inciso II deste artigo não será computado no montante da arrecadação das apostas para fins de cálculo de prêmios, rateios, tributos de qualquer natureza ou taxas de administração.

§ 2º Do adicional de quatro e meio por cento de que trata o inciso II deste artigo, um terço será repassado às Secretarias de Esportes dos Estados e do Distrito Federal, ou, na inexistência destas, a órgãos que tenham atribuições semelhantes na área do desporto, proporcionalmente ao montante das apostas efetuadas em cada unidade da Federação para aplicação segundo o disposto no art. 7º.

§ 3º Do montante arrecadado nos termos do § 2º, cinquenta por cento caberão às Secretarias Estaduais e/ou aos órgãos que as substituam, e cinquenta por cento serão divididos entre os Municípios de cada Estado, na proporção de sua população.

§ 4º Trimestralmente, a Caixa Econômica Federal-CEF apresentará balancete ao INDESP, com o resultado da receita proveniente do adicional mencionado neste artigo.

~~Art. 7º Os recursos do INDESP terão a seguinte destinação:~~

Art. 7º Os recursos do Ministério do Esporte terão a seguinte destinação: (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

I - desporto educacional;

II - desporto de rendimento, nos casos de participação de entidades nacionais de administração do desporto em competições internacionais, bem como as competições brasileiras dos desportos de criação nacional;

III - desporto de criação nacional;

IV - capacitação de recursos humanos:

a) cientistas desportivos;

b) professores de educação física; e

c) técnicos de desporto;

V - apoio a projeto de pesquisa, documentação e informação;

VI - construção, ampliação e recuperação de instalações esportivas;

VII - apoio supletivo ao sistema de assistência ao atleta profissional com a finalidade de promover sua adaptação ao mercado de trabalho quando deixar a atividade;

VIII - apoio ao desporto para pessoas portadoras de deficiência.

Art. 8º A arrecadação obtida em cada teste da Loteria Esportiva terá a seguinte destinação:

I - quarenta e cinco por cento para pagamento dos prêmios, incluindo o valor correspondente ao imposto sobre a renda;

II - vinte por cento para a Caixa Econômica Federal - CEF, destinados ao custeio total da administração dos recursos e prognósticos desportivos;

III - dez por cento para pagamento, em parcelas iguais, às entidades de práticas desportivas constantes do teste, pelo uso de suas denominações, marcas e símbolos; (Vide Lei nº 11.118, de 2005)

~~IV - quinze por cento para o INDESP.~~

IV - quinze por cento para o Ministério do Esporte. (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

Parágrafo único. Os dez por cento restantes do total da arrecadação serão destinados à seguridade social.

Art. 9º Anualmente, a renda líquida total de um dos testes da Loteria Esportiva Federal será destinada ao Comitê Olímpico Brasileiro-COB, para treinamento e competições preparatórias das equipes olímpicas nacionais.

§ 1º Nos anos de realização dos Jogos Olímpicos e dos Jogos Pan-Americanos, a renda líquida de um segundo teste da Loteria Esportiva Federal será destinada ao Comitê Olímpico Brasileiro-COB, para o atendimento da participação de delegações nacionais nesses eventos.

§ 2º Ao Comitê Paraolímpico Brasileiro serão concedidas as rendas líquidas de testes da Loteria Esportiva Federal nas mesmas condições estabelecidas neste artigo para o Comitê Olímpico Brasileiro-COB.

Art. 10. Os recursos financeiros correspondentes às destinações previstas no inciso III do art. 8º e no art. 9º, constituem receitas próprias dos beneficiários que lhes serão entregues diretamente pela Caixa Econômica Federal - CEF, até o décimo dia útil do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador.

§ 1º O direito da entidade de prática desportiva de resgatar os recursos de que trata o inciso III do art. 8º desta Lei decai em 90 (noventa) dias, a contar da data de sua disponibilização pela Caixa Econômica Federal – CEF. (Incluído pela Lei nº 11.118, de 2005)

§ 2º Os recursos que não forem resgatados no prazo estipulado no § 1º deste artigo serão repassados ao Ministério do Esporte para aplicação em programas referentes à política nacional de incentivo e desenvolvimento da prática desportiva. (Incluído pela Lei nº 11.118, de 2005)

Seção III

Do Conselho de Desenvolvimento do Desporto Brasileiro - CDDB

~~Art. 11. O Conselho de Desenvolvimento do Desporto Brasileiro — CDDB é órgão colegiado de deliberação e assessoramento, diretamente subordinado ao Gabinete do Ministro de Estado Extraordinário dos Esportes, cabendo-lhe:~~

~~Art. 11. O Conselho de Desenvolvimento do Desporto Brasileiro — CDDB é órgão colegiado de normatização, deliberação e assessoramento, diretamente vinculado ao Gabinete do Ministro de Estado do Esporte e Turismo, cabendo-lhe: (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000) —~~

Art. 11. O CNE é órgão colegiado de normatização, deliberação e assessoramento, diretamente vinculado ao Ministro de Estado do Esporte, cabendo-lhe: (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

I - zelar pela aplicação dos princípios e preceitos desta Lei;

II - oferecer subsídios técnicos à elaboração do Plano Nacional do Desporto;

III - emitir pareceres e recomendações sobre questões desportivas nacionais;

~~IV — propor prioridades para o plano de aplicação de recursos do INDESP;~~

IV - propor prioridades para o plano de aplicação de recursos do Ministério do Esporte; (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

~~V — exercer outras atribuições previstas na legislação em vigor, relativas a questões de natureza desportiva;~~

V - exercer outras atribuições previstas na legislação em vigor, relativas a questões de natureza desportiva; (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

~~VI — aprovar os Códigos da Justiça Desportiva;~~

VI - aprovar os Códigos de Justiça Desportiva e suas alterações; (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

~~VII — expedir diretrizes para o controle de substâncias e métodos proibidos na prática desportiva.~~

VII - expedir diretrizes para o controle de substâncias e métodos proibidos na prática desportiva. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

~~Parágrafo único. O INDESP dará apoio técnico e administrativo ao Conselho de Desenvolvimento do Desporto Brasileiro - CDDB.~~

Parágrafo único. O Ministério do Esporte dará apoio técnico e administrativo ao CNE. (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

Art. 12. (VETADO)

~~Art. 12 A.. O Conselho de Desenvolvimento do Desporto Brasileiro - CDDB terá a seguinte composição: (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)~~

- ~~I - o Ministro do Esporte e Turismo; (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)~~
- ~~II - o Presidente do INDESP; (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)~~
- ~~III - um representante de entidades de administração do desporto; (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)~~
- ~~IV - dois representantes de entidades de prática desportiva; (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)~~
- ~~V - um representante de atletas; (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)~~
- ~~VI - um representante do Comitê Olímpico Brasileiro - COB; (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)~~
- ~~VII - um representante do Comitê Paralímpico Brasileiro - CPOB; (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)~~
- ~~VIII - quatro representantes do desporto educacional e de participação indicados pelo Presidente da República; (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)~~
- ~~IX - um representante dos secretários estaduais de esporte; (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)~~
- ~~X - três representantes indicados pelo Congresso Nacional, sendo dois deles da maioria e um da minoria. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)~~

Art. 12-A. O CNE será composto por vinte e dois membros indicados pelo Ministro do Esporte, que o presidirá. (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

Parágrafo único. Os membros do Conselho e seus suplentes serão indicados na forma da regulamentação desta Lei, para um mandato de dois anos, permitida uma recondução. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

Seção IV

Do Sistema Nacional do Desporto

Art. 13. O Sistema Nacional do Desporto tem por finalidade promover e aprimorar as práticas desportivas de rendimento.

Parágrafo único. O Sistema Nacional do Desporto congrega as pessoas físicas e jurídicas de direito privado, com ou sem fins lucrativos, encarregadas da coordenação, administração, normalização, apoio e prática do desporto, bem como as incumbidas da Justiça Desportiva e, especialmente:

I - o Comitê Olímpico Brasileiro-COB;

II - o Comitê Paraolímpico Brasileiro;

III - as entidades nacionais de administração do desporto;

IV - as entidades regionais de administração do desporto;

V - as ligas regionais e nacionais;

VI - as entidades de prática desportiva filiadas ou não àquelas referidas nos incisos anteriores.

Art. 14. O Comitê Olímpico Brasileiro-COB e o Comitê Paraolímpico Brasileiro, e as entidades nacionais de administração do desporto que lhes são filiadas ou vinculadas, constituem subsistema específico do Sistema Nacional do Desporto, ao qual se aplicará a prioridade prevista no inciso II do art. 217 da Constituição Federal, desde que seus estatutos obedeçam integralmente à Constituição Federal e às leis vigentes no País.

Art. 15. Ao Comitê Olímpico Brasileiro-COB, entidade jurídica de direito privado, compete representar o País nos eventos olímpicos, pan-americanos e outros de igual natureza, no Comitê Olímpico Internacional e nos movimentos olímpicos internacionais, e fomentar o movimento olímpico no território nacional, em conformidade com as disposições da Constituição Federal, bem como com as disposições estatutárias e regulamentares do Comitê Olímpico Internacional e da Carta Olímpica.

§ 1º Caberá ao Comitê Olímpico Brasileiro-COB representar o olimpismo brasileiro junto aos poderes públicos.

~~§ 2º É privativo do Comitê Olímpico Brasileiro-COB o uso da bandeira e dos símbolos, lemas e hinos de cada comitê, em território nacional.~~

§ 2º É privativo do Comitê Olímpico Brasileiro – COB e do Comitê Paraolímpico Brasileiro – CPOB o uso das bandeiras, lemas, hinos e símbolos olímpicos e paraolímpicos, assim como das denominações "jogos olímpicos", "olimpíadas", "jogos paraolímpicos" e "paraolimpíadas", permitida a utilização destas últimas quando se tratar de eventos vinculados ao desporto educacional e de participação. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

§ 3º Ao Comitê Olímpico Brasileiro-COB são concedidos os direitos e benefícios conferidos em lei às entidades nacionais de administração do desporto.

§ 4º São vedados o registro e uso para qualquer fim de sinal que integre o símbolo olímpico ou que o contenha, bem como do hino e dos lemas olímpicos, exceto mediante prévia autorização do Comitê Olímpico Brasileiro-COB.

§ 5º Aplicam-se ao Comitê Paraolímpico Brasileiro, no que couber, as disposições previstas neste artigo.

Art. 16. As entidades de prática desportiva e as entidades nacionais de administração do desporto, bem como as ligas de que trata o art. 20, são pessoas jurídicas de direito privado,

com organização e funcionamento autônomo, e terão as competências definidas em seus estatutos.

§ 1º As entidades nacionais de administração do desporto poderão filiar, nos termos de seus estatutos, entidades regionais de administração e entidades de prática desportiva.

§ 2º As ligas poderão, a seu critério, filiar-se ou vincular-se a entidades nacionais de administração do desporto, vedado a estas, sob qualquer pretexto, exigir tal filiação ou vinculação.

§ 3º É facultada a filiação direta de atletas nos termos previstos nos estatutos das respectivas entidades de administração do desporto.

Art. 17. (VETADO)

Art. 18. Somente serão beneficiadas com isenções fiscais e repasses de recursos públicos federais da administração direta e indireta, nos termos do inciso II do art. 217 da Constituição Federal, as entidades do Sistema Nacional do Desporto que:

I - possuírem viabilidade e autonomia financeiras;

II - apresentarem manifestação favorável do Comitê Olímpico Brasileiro-COB ou do Comitê Paraolímpico Brasileiro, nos casos de suas filiadas e vinculadas;

III - atendam aos demais requisitos estabelecidos em lei;

IV - estiverem quites com suas obrigações fiscais e trabalhistas.

~~Parágrafo único. A verificação do cumprimento da exigência contida no inciso I é de responsabilidade do INDESP, e das contidas nos incisos III e IV, do Ministério Público.~~

Parágrafo único. A verificação do cumprimento das exigências contidas nos incisos I a IV deste artigo será de responsabilidade do INDESP. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

Art. 19. (VETADO)

Art. 20. As entidades de prática desportiva participantes de competições do Sistema Nacional do Desporto poderão organizar ligas regionais ou nacionais. (Regulamento)

§ 1º (VETADO)

§ 2º As entidades de prática desportiva que organizarem ligas, na forma do *caput* deste artigo, comunicarão a criação destas às entidades nacionais de administração do desporto das respectivas modalidades.

§ 3º As ligas integrarão os sistemas das entidades nacionais de administração do desporto que incluem suas competições nos respectivos calendários anuais de eventos oficiais.

§ 4º Na hipótese prevista no *caput* deste artigo, é facultado às entidades de prática desportiva participarem, também, de campeonatos nas entidades de administração do desporto a que estiverem filiadas.

§ 5º É vedada qualquer intervenção das entidades de administração do desporto nas ligas que se mantiverem independentes.

§ 6º As ligas formadas por entidades de prática desportiva envolvidas em competições de atletas profissionais equiparam-se, para fins do cumprimento do disposto nesta Lei, às entidades de administração do desporto. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 7º As entidades nacionais de administração de desporto serão responsáveis pela organização dos calendários anuais de eventos oficiais das respectivas modalidades. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

Art. 21. As entidades de prática desportiva poderão filiar-se, em cada modalidade, à entidade de administração do desporto do Sistema Nacional do Desporto, bem como à correspondente entidade de administração do desporto de um dos sistemas regionais.

Art. 22. Os processos eleitorais assegurarão:

I - colégio eleitoral constituído de todos os filiados no gozo de seus direitos, admitida a diferenciação de valor dos seus votos;

II - defesa prévia, em caso de impugnação, do direito de participar da eleição;

III - eleição convocada mediante edital publicado em órgão da imprensa de grande circulação, por três vezes;

IV - sistema de recolhimento dos votos imune a fraude;

V - acompanhamento da apuração pelos candidatos e meios de comunicação.

Parágrafo único. Na hipótese da adoção de critério diferenciado de valoração dos votos, este não poderá exceder à proporção de um para seis entre o de menor e o de maior valor.

Art. 23. Os estatutos das entidades de administração do desporto, elaborados de conformidade com esta Lei, deverão obrigatoriamente regulamentar, no mínimo:

I - instituição do Tribunal de Justiça Desportiva, nos termos desta Lei;

II - inelegibilidade de seus dirigentes para desempenho de cargos e funções eletivas ou de livre nomeação de:

a) condenados por crime doloso em sentença definitiva;

b) inadimplentes na prestação de contas de recursos públicos em decisão administrativa definitiva;

c) inadimplentes na prestação de contas da própria entidade;

d) afastados de cargos eletivos ou de confiança de entidade desportiva ou em virtude de gestão patrimonial ou financeira irregular ou temerária da entidade;

e) inadimplentes das contribuições previdenciárias e trabalhistas;

f) falidos.

Parágrafo único. Independentemente de previsão estatutária é obrigatório o afastamento preventivo e imediato dos dirigentes, eleitos ou nomeados, caso incorram em qualquer das hipóteses do inciso II, assegurado o processo regular e a ampla defesa para a destituição. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

Art. 24. As prestações de contas anuais de todas as entidades de administração integrantes do Sistema Nacional do Desporto serão obrigatoriamente submetidas, com parecer dos Conselhos Fiscais, às respectivas assembleias-gerais, para a aprovação final.

Parágrafo único. Todos os integrantes das assembleias-gerais terão acesso irrestrito aos documentos, informações e comprovantes de despesas de contas de que trata este artigo.

Seção V

Dos Sistemas dos Estados, Distrito Federal e Municípios

Art. 25. Os Estados e o Distrito Federal constituirão seus próprios sistemas, respeitadas as normas estabelecidas nesta Lei e a observância do processo eleitoral.

Parágrafo único. Aos Municípios é facultado constituir sistemas próprios, observadas as disposições desta Lei e as contidas na legislação do respectivo Estado.

CAPÍTULO V

DA PRÁTICA DESPORTIVA PROFISSIONAL

Art. 26. Atletas e entidades de prática desportiva são livres para organizar a atividade profissional, qualquer que seja sua modalidade, respeitados os termos desta Lei.

Parágrafo único. Considera-se competição profissional para os efeitos desta Lei aquela promovida para obter renda e disputada por atletas profissionais cuja remuneração decorra de contrato de trabalho desportivo. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

~~Art. 27. As atividades relacionadas a competições de atletas profissionais são privativas de:~~

- ~~I sociedades civis de fins econômicos;~~
- ~~II sociedades comerciais admitidas na legislação em vigor;~~
- ~~III entidades de prática desportiva que constituírem sociedade comercial para administração das atividades de que trata este artigo.~~

~~Parágrafo único. As entidades de que tratam os incisos I, II e III que infringirem qualquer dispositivo desta Lei terão suas atividades suspensas, enquanto perdurar a violação.~~

~~Art. 27. É facultado à entidade de prática desportiva participante de competições profissionais: (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)~~

- ~~I - transformar-se em sociedade civil de fins econômicos; (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)~~
- ~~II - transformar-se em sociedade comercial; (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)~~
- ~~III - constituir ou contratar sociedade comercial para administrar suas atividades profissionais. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)~~

Art. 27. As entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais e as entidades de administração de desporto ou ligas em que se organizarem, independentemente da forma jurídica adotada, sujeitam os bens particulares de seus dirigentes ao disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, além das sanções e responsabilidades previstas no **caput** do art. 1.017 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, na hipótese de aplicarem créditos ou bens sociais da entidade desportiva em proveito próprio ou de terceiros. (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 1º (parágrafo único original) (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

§ 2º A entidade a que se refere este artigo não poderá utilizar seus bens patrimoniais, desportivos ou sociais para integralizar sua parcela de capital ou oferecê-los como garantia, salvo com a concordância da maioria absoluta da assembléia-geral dos associados e na conformidade do respectivo estatuto. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

~~§ 3º Em qualquer das hipóteses previstas no **caput** deste artigo, a entidade de prática desportiva deverá manter a propriedade de, no mínimo, cinquenta e um por cento do capital com direito a voto e ter o efetivo poder de gestão da nova sociedade, sob pena de ficar impedida de participar de competições desportivas profissionais. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000) (Revogado pela Lei nº 10.672, de 2003)~~

~~§ 4º A entidade de prática desportiva somente poderá assinar contrato ou firmar compromisso por dirigente com mandato eletivo. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000) (Revogado pela Lei nº 10.672, de 2003)~~

§ 5º O disposto no art. 23 aplica-se, no que couber, às entidades a que se refere o **caput** deste artigo. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 6º Sem prejuízo de outros requisitos previstos em lei, as entidades de administração do desporto, as ligas e as entidades de prática desportiva, para obter financiamento com recursos públicos deverão: (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

I - realizar todos os atos necessários para permitir a identificação exata de sua situação financeira; (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

II - apresentar plano de resgate e plano de investimento; (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

III - garantir a independência de seus conselhos de fiscalização e administração, quando houver; (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

IV - adotar modelo profissional e transparente; e (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

V - elaborar e publicar suas demonstrações financeiras na forma definida pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, após terem sido auditadas por auditores independentes. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 7º Os recursos do financiamento voltados à implementação do plano de resgate serão utilizados: (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

I - prioritariamente, para quitação de débitos fiscais, previdenciários e trabalhistas; e (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

II - subsidiariamente, para construção ou melhoria de estádio próprio ou de que se utilizam para mando de seus jogos, com a finalidade de atender a critérios de segurança, saúde e bem estar do torcedor. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 8º Na hipótese do inciso II do § 7º, a entidade de prática desportiva deverá apresentar à instituição financiadora o orçamento das obras pretendidas. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 9º É facultado às entidades desportivas profissionais constituírem-se regularmente em sociedade empresária, segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 10. Considera-se entidade desportiva profissional, para fins desta Lei, as entidades de prática desportiva envolvidas em competições de atletas profissionais, as ligas em que se organizarem e as entidades de administração de desporto profissional. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 11. Apenas as entidades desportivas profissionais que se constituírem regularmente em sociedade empresária na forma do § 9º não ficam sujeitas ao regime da sociedade em comum e, em especial, ao disposto no art. 990 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 12. (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 13. Para os fins de fiscalização e controle do disposto nesta Lei, as atividades profissionais das entidades de prática desportiva, das entidades de administração de desporto e das ligas desportivas, independentemente da forma jurídica como estas estejam constituídas, equiparam-se às das sociedades empresárias, notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

Art. 27-A. Nenhuma pessoa física ou jurídica que, direta ou indiretamente, seja detentora de parcela do capital com direito a voto ou, de qualquer forma, participe da administração de qualquer entidade de prática desportiva poderá ter participação simultânea no capital social ou na gestão de outra entidade de prática desportiva disputante da mesma competição profissional. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

§ 1º É vedado que duas ou mais entidades de prática desportiva disputem a mesma competição profissional das primeiras séries ou divisões das diversas modalidades desportivas quando: (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

a) uma mesma pessoa física ou jurídica, direta ou indiretamente, através de relação contratual, explore, controle ou administre direitos que integrem seus patrimônios; ou, (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

b) uma mesma pessoa física ou jurídica, direta ou indiretamente, seja detentora de parcela do capital com direito a voto ou, de qualquer forma, participe da administração de mais de uma sociedade ou associação que explore, controle ou administre direitos que integrem os seus patrimônios. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

§ 2º A vedação de que trata este artigo aplica-se: (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

a) ao cônjuge e aos parentes até o segundo grau das pessoas físicas; e (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

b) às sociedades controladoras, controladas e coligadas das mencionadas pessoas jurídicas, bem como a fundo de investimento, condomínio de investidores ou outra forma assemelhada que resulte na participação concomitante vedada neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

§ 3º Excluem-se da vedação de que trata este artigo os contratos de administração e investimentos em estádios, ginásios e praças desportivas, de patrocínio, de licenciamento de uso de marcas e símbolos, de publicidade e de propaganda, desde que não importem na administração direta ou na co-gestão das atividades desportivas profissionais das entidades de prática desportiva, assim como os contratos individuais ou coletivos que sejam celebrados entre as detentoras de concessão, permissão ou autorização para exploração de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens, bem como de televisão por assinatura, e entidades de prática desportiva para fins de transmissão de eventos desportivos. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

~~§ 4º A infringência a este artigo implicará a inabilitação da entidade de prática desportiva para a percepção dos benefícios de que trata o art. 18, bem como a suspensão prevista no art. 48, IV, enquanto perdurar a transgressão. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)~~

~~§ 5º Ficam as detentoras de concessão, permissão ou autorização para exploração de serviço de radiodifusão sonora e de sons e imagens, bem como de televisão por assinatura, impedidas de patrocinar entidades de prática desportiva. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)~~

§ 4º A infringência a este artigo implicará a inabilitação da entidade de prática desportiva para percepção dos benefícios de que trata o art. 18 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 5º As empresas detentoras de concessão, permissão ou autorização para exploração de serviço de radiodifusão sonora e de sons e imagens, bem como de televisão por assinatura, ficam impedidas de patrocinar ou veicular sua própria marca, bem como a de seus canais e dos títulos de seus programas, nos uniformes de competições das entidades desportivas. (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 6º A violação do disposto no § 5º implicará a eliminação da entidade de prática desportiva que lhe deu causa da competição ou do torneio em que aquela se verificou, sem prejuízo das penalidades que venham a ser aplicadas pela Justiça Desportiva. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

Art. 28. A atividade do atleta profissional, de todas as modalidades desportivas, é caracterizada por remuneração pactuada em contrato formal de trabalho firmado com entidade de prática desportiva, pessoa jurídica de direito privado, que deverá conter, obrigatoriamente, cláusula penal para as hipóteses de descumprimento, rompimento ou rescisão unilateral.

§ 1º Aplicam-se ao atleta profissional as normas gerais da legislação trabalhista e da seguridade social, ressalvadas as peculiaridades expressas nesta Lei ou integrantes do respectivo contrato de trabalho.

~~§ 2º O vínculo desportivo do atleta com a entidade contratante tem natureza acessória ao respectivo vínculo empregatício, dissolvendo-se, para todos os efeitos legais, com o término da vigência do contrato de trabalho.~~

§ 2º O vínculo desportivo do atleta com a entidade desportiva contratante tem natureza acessória ao respectivo vínculo trabalhista, dissolvendo-se, para todos os efeitos legais: (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

I - com o término da vigência do contrato de trabalho desportivo; ou (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

II - com o pagamento da cláusula penal nos termos do **caput** deste artigo; ou ainda (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

III - com a rescisão decorrente do inadimplemento salarial de responsabilidade da entidade desportiva empregadora prevista nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 3º O valor da cláusula penal a que se refere o **caput** deste artigo será livremente estabelecido pelos contratantes até o limite máximo de cem vezes o montante da remuneração anual pactuada. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

~~§ 4º Em quaisquer das hipóteses previstas no § 3º deste artigo, haverá a redução automática do valor da cláusula penal apurada, aplicando-se, para cada ano integralizado do vigente contrato de trabalho desportivo, os seguintes percentuais progressivos e não-cumulativos: — (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)~~

~~— a) dez por cento após o primeiro ano; (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)~~

~~— b) vinte por cento após o segundo ano; (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)~~

~~— c) quarenta por cento após o terceiro ano; (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)~~

~~— d) oitenta por cento após o quarto ano. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)~~

§ 4º Far-se-á redução automática do valor da cláusula penal prevista no **caput** deste artigo, aplicando-se, para cada ano integralizado do vigente contrato de trabalho desportivo, os seguintes percentuais progressivos e não-cumulativos: (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

I - dez por cento após o primeiro ano; (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

II - vinte por cento após o segundo ano; (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

III - quarenta por cento após o terceiro ano; (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

IV - oitenta por cento após o quarto ano. (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 5º Quando se tratar de transferência internacional, a cláusula penal não será objeto de qualquer limitação, desde que esteja expresso no respectivo contrato de trabalho desportivo. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

~~§ 6º Na hipótese prevista no § 3º, quando se tratar de atletas profissionais que recebam até dez salários mínimos mensais, o montante da cláusula penal fica limitado a dez vezes o valor da remuneração anual pactuada ou a metade do valor restante do contrato, aplicando-se o que for menor. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000) — (Revogado pela Lei nº 10.672, de 2003)~~

§ 7º É vedada a outorga de poderes mediante instrumento procuratório público ou particular relacionados a vínculo desportivo e uso de imagem de atletas profissionais em prazo superior a um ano. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

~~Art. 29. A entidade de prática desportiva formadora de atleta terá o direito de assinar com este o primeiro contrato de profissional, cujo prazo não poderá ser superior a dois anos.~~

Art. 29. A entidade de prática desportiva formadora do atleta terá o direito de assinar com esse, a partir de dezesseis anos de idade, o primeiro contrato de trabalho profissional, cujo prazo não poderá ser superior a cinco anos. (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

Parágrafo único. (VETADO)

§ 2º Para os efeitos do *caput* deste artigo, exige-se da entidade de prática desportiva formadora que comprove estar o atleta por ela registrado como não-profissional há, pelo menos, dois anos, sendo facultada a cessão deste direito a entidade de prática desportiva, de forma remunerada. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

~~§ 3º A entidade de prática desportiva detentora do primeiro contrato de trabalho com o atleta por ela profissionalizado terá o direito de preferência para a primeira renovação deste contrato. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)~~

§ 3º A entidade de prática desportiva formadora detentora do primeiro contrato de trabalho com o atleta por ela profissionalizado terá o direito de preferência para a primeira renovação deste contrato, cujo prazo não poderá ser superior a dois anos. (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 4º O atleta não profissional em formação, maior de quatorze e menor de vinte anos de idade, poderá receber auxílio financeiro da entidade de prática desportiva formadora, sob a forma de bolsa de aprendizagem livremente pactuada mediante contrato formal, sem que seja gerado vínculo empregatício entre as partes. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 5º É assegurado o direito ao ressarcimento dos custos de formação de atleta não profissional menor de vinte anos de idade à entidade de prática de desporto formadora sempre que, sem a expressa anuência dessa, aquele participar de competição desportiva representando outra entidade de prática desportiva. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 6º Os custos de formação serão ressarcidos pela entidade de prática desportiva usufruidora de atleta por ela não formado pelos seguintes valores: (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

I - quinze vezes o valor anual da bolsa de aprendizagem comprovadamente paga na hipótese de o atleta não profissional ser maior de dezesseis e menor de dezessete anos de idade; (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

II - vinte vezes o valor anual da bolsa de aprendizagem comprovadamente paga na hipótese de o atleta não profissional ser maior de dezessete e menor de dezoito anos de idade; (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

III - vinte e cinco vezes o valor anual da bolsa de aprendizagem comprovadamente paga na hipótese de o atleta não profissional ser maior de dezoito e menor de dezenove anos de idade; (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

IV - trinta vezes o valor anual da bolsa de aprendizagem comprovadamente paga na hipótese de o atleta não profissional ser maior de dezenove e menor de vinte anos de idade. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 7º A entidade de prática desportiva formadora para fazer jus ao ressarcimento previsto neste artigo deverá preencher os seguintes requisitos: (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

I - cumprir a exigência constante do § 2º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

II - comprovar que efetivamente utilizou o atleta em formação em competições oficiais não profissionais; (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

III - propiciar assistência médica, odontológica e psicológica, bem como contratação de seguro de vida e ajuda de custo para transporte; (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

IV - manter instalações desportivas adequadas, sobretudo em matéria de alimentação, higiene, segurança e salubridade, além de corpo de profissionais especializados em formação técnico-desportiva; (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

V - ajustar o tempo destinado à formação dos atletas aos horários do currículo escolar ou de curso profissionalizante, exigindo o satisfatório aproveitamento escolar. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

~~Art. 30. O contrato de trabalho do atleta profissional terá prazo determinado, com vigência nunca inferior a três meses.~~

Art. 30. O contrato de trabalho do atleta profissional terá prazo determinado, com vigência nunca inferior a três meses nem superior a cinco anos. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

Parágrafo único. Não se aplica ao contrato de trabalho do atleta profissional o disposto no art. 445 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

Art. 31. A entidade de prática desportiva empregadora que estiver com pagamento de salário de atleta profissional em atraso, no todo ou em parte, por período igual ou superior a três meses, terá o contrato de trabalho daquele atleta rescindido, ficando o atleta livre para se transferir para qualquer outra agremiação de mesma modalidade, nacional ou internacional, e exigir a multa rescisória e os haveres devidos.

§ 1º São entendidos como salário, para efeitos do previsto no *caput*, o abono de férias, o décimo terceiro salário, as gratificações, os prêmios e demais verbas inclusas no contrato de trabalho.

§ 2º A mora contumaz será considerada também pelo não recolhimento do FGTS e das contribuições previdenciárias.

~~§ 3º Sempre que a rescisão se operar pela aplicação do disposto no *caput*, a multa rescisória a favor da parte inocente será conhecida pela aplicação do disposto nos arts. 479 e 480 da CLT.~~

§ 3º Sempre que a rescisão se operar pela aplicação do disposto no **caput** deste artigo, a multa rescisória a favor do atleta será conhecida pela aplicação do disposto no art. 479 da CLT. (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 4º (Incluído e vetado pela Lei nº 10.672, de 2003)

Art. 32. É lícito ao atleta profissional recusar competir por entidade de prática desportiva quando seus salários, no todo ou em parte, estiverem atrasados em dois ou mais meses;

~~Art. 33. Independentemente de qualquer outro procedimento, entidade nacional de administração do desporto fornecerá condição de jogo ao atleta para outra entidade de prática, nacional ou internacional, mediante a prova da notificação do pedido de rescisão unilateral firmado pelo atleta ou por documento do empregador no mesmo sentido.~~

Art. 33. Cabe à entidade nacional de administração do desporto que registrar o contrato de trabalho profissional fornecer a condição de jogo para as entidades de prática desportiva, mediante a prova de notificação do pedido de rescisão unilateral firmado pelo atleta ou documento do empregador no mesmo sentido, desde que acompanhado da prova de pagamento da cláusula penal nos termos do art. 28 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

~~Art. 34. O contrato de trabalho do atleta profissional obedecerá a modelo padrão, constante da regulamentação desta Lei.~~

Art. 34. São deveres da entidade de prática desportiva empregadora, em especial: (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

I - registrar o contrato de trabalho do atleta profissional na entidade de administração nacional da respectiva modalidade desportiva; (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

II - proporcionar aos atletas profissionais as condições necessárias à participação nas competições desportivas, treinos e outras atividades preparatórias ou instrumentais; (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

III - submeter os atletas profissionais aos exames médicos e clínicos necessários à prática desportiva. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

~~Art. 35. A entidade de prática desportiva comunicará em impresso padrão à entidade nacional de administração da modalidade a condição de profissional, semi-profissional ou amador do atleta.~~

Art. 35. São deveres do atleta profissional, em especial: (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

I - participar dos jogos, treinos, estágios e outras sessões preparatórias de competições com a aplicação e dedicação correspondentes às suas condições psicofísicas e técnicas; (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

II - preservar as condições físicas que lhes permitam participar das competições desportivas, submetendo-se aos exames médicos e tratamentos clínicos necessários à prática desportiva; (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

III - exercitar a atividade desportiva profissional de acordo com as regras da respectiva modalidade desportiva e as normas que regem a disciplina e a ética desportivas. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

~~Art. 36. A atividade do atleta semiprofissional é caracterizada pela existência de incentivos materiais que não caracterizem remuneração derivada de contrato de trabalho, pactuado em contrato formal de estágio firmado com entidade de prática desportiva, pessoa jurídica de direito privado, que deverá conter, obrigatoriamente, cláusula penal para as hipóteses de descumprimento, rompimento ou rescisão unilateral. (Revogado pela Lei nº 9.981, de 14.7.2000)~~

~~§ 1º Estão compreendidos na categoria dos semiprofissionais os atletas com idade entre quatorze e dezoito anos completos.~~

~~§ 2º Só poderão participar de competição entre profissionais os atletas semiprofissionais com idade superior a dezesseis anos.~~

~~§ 3º Ao completar dezoito anos de idade, o atleta semiprofissional deverá ser obrigatoriamente profissionalizado, sob pena de, não o fazendo, voltar à condição de amador, ficando impedido de participar em competições entre profissionais.~~

~~§ 4º A entidade de prática detentora do primeiro contrato de trabalho do atleta por ela profissionalizado terá direito de preferência para a primeira renovação deste contrato, sendo facultada a cessão deste direito a terceiros, de forma remunerada ou não.~~

~~§ 5º Do disposto neste artigo estão excluídos os desportos individuais e coletivos olímpicos, exceto o futebol de campo.~~

~~Art. 37. O contrato de estágio do atleta semiprofissional obedecerá a modelo padrão, constante da regulamentação desta Lei. (Revogado pela Lei nº 9.981, de 14.7.2000)~~

Art. 38. Qualquer cessão ou transferência de atleta profissional, na vigência do contrato de trabalho, depende de formal e expressa anuência deste, e será isenta de qualquer taxa que venha a ser cobrada pela entidade de administração.

Art. 38. Qualquer cessão ou transferência de atleta profissional ou não-profissional depende de sua formal e expressa anuência. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

Art. 39. A transferência do atleta profissional de uma entidade de prática desportiva para outra do mesmo gênero poderá ser temporária (contrato de empréstimo) e o novo contrato celebrado deverá ser por período igual ou menor que o anterior, ficando o atleta sujeito à cláusula de retorno à entidade de prática desportiva cedente, vigorando no retorno o antigo contrato, quando for o caso.

Art. 40. Na cessão ou transferência de atleta profissional para entidade de prática desportiva estrangeira observar-se-ão as instruções expedidas pela entidade nacional de título.

§ 1º As condições para transferência do atleta profissional para o exterior deverão integrar obrigatoriamente os contratos de trabalho entre o atleta e a entidade de prática desportiva brasileira que o contratou. (Renumerado do Parágrafo Único para § 1º pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 2º Se a entidade de prática desportiva cedente de atleta profissional para entidade de prática desportiva estrangeira tiver sido cessionária do atleta, no prazo inferior a doze meses, em transferência definitiva ou empréstimo, oneroso ou gratuito, para qualquer outra entidade de prática desportiva, será caracterizada como entidade repassadora, fazendo jus a vinte e cinco por cento do valor pactuado para a cessão ou transferência internacional, ficando a entidade formadora com direito de receber setenta e cinco por cento do valor pago pela entidade estrangeira, desde que a entidade formadora do atleta não tenha sido previamente indenizada. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

Art. 41. A participação de atletas profissionais em seleções será estabelecida na forma como acordarem a entidade de administração convocante e a entidade de prática desportiva cedente.

§ 1º A entidade convocadora indenizará a cedente dos encargos previstos no contrato de trabalho, pelo período em que durar a convocação do atleta, sem prejuízo de eventuais ajustes celebrados entre este e a entidade convocadora.

§ 2º O período de convocação estender-se-á até a reintegração do atleta à entidade que o cedeu, apto a exercer sua atividade.

Art. 42. Às entidades de prática desportiva pertence o direito de negociar, autorizar e proibir a fixação, a transmissão ou retransmissão de imagem de espetáculo ou eventos desportivos de que participem.

§ 1º Salvo convenção em contrário, vinte por cento do preço total da autorização, como mínimo, será distribuído, em partes iguais, aos atletas profissionais participantes do espetáculo ou evento.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a flagrantes de espetáculo ou evento desportivo para fins, exclusivamente, jornalísticos ou educativos, cuja duração, no conjunto, não exceda de três por cento do total do tempo previsto para o espetáculo.

§ 3º O espectador pagante, por qualquer meio, de espetáculo ou evento desportivo equipara-se, para todos os efeitos legais, ao consumidor, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990.

~~Art. 43. É vedada a participação em competições desportivas profissionais de atletas amadores de qualquer idade e de semiprofissionais com idade superior a vinte anos.~~

Art. 43. É vedada a participação em competições desportivas profissionais de atletas não-profissionais com idade superior a vinte anos. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

Art. 44. É vedada a prática do profissionalismo, em qualquer modalidade, quando se tratar de:

I - desporto educacional, seja nos estabelecimentos escolares de 1º e 2º graus ou superiores;

II - desporto militar;

III - menores até a idade de dezesseis anos completos.

~~Art. 45. As entidades de prática desportiva serão obrigadas a contratar seguro de acidentes pessoais e de trabalho para os atletas profissionais e semiprofissionais a elas vinculados, com o objetivo de cobrir os riscos a que estão sujeitos.~~

~~Parágrafo único. Para os atletas profissionais, o prêmio mínimo de que trata este artigo deverá corresponder à importância total anual da remuneração ajustada, e, para os atletas semiprofissionais, ao total das verbas de incentivos materiais.~~

Art. 45. As entidades de prática desportiva são obrigadas a contratar seguro de acidentes de trabalho para atletas profissionais a ela vinculados, com o objetivo de cobrir os riscos a que eles estão sujeitos. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

Parágrafo único. A importância segurada deve garantir direito a uma indenização mínima correspondente ao valor total anual da remuneração ajustada no caso dos atletas profissionais. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

Art. 46. A presença de atleta de nacionalidade estrangeira, com visto temporário de trabalho previsto no inciso V do art. 13 da Lei nº 6.815, de 19 de agosto de 1980, como integrante da equipe de competição da entidade de prática desportiva, caracteriza para os termos desta Lei, a prática desportiva profissional, tornando obrigatório o enquadramento previsto no caput do art. 27.

§ 1º É vedada a participação de atleta de nacionalidade estrangeira como integrante de equipe de competição de entidade de prática desportiva nacional nos campeonatos oficiais, quando o visto de trabalho temporário expedido pelo Ministério do Trabalho recair no inciso III do art. 13 da Lei 6.815, de 19 de agosto de 1980.

§ 2º A entidade de administração do desporto será obrigada a exigir da entidade de prática desportiva o comprovante do visto de trabalho do atleta de nacionalidade estrangeira fornecido pelo Ministério do Trabalho, sob pena de cancelamento da inscrição desportiva.

Art. 46-A. As ligas desportivas, as entidades de administração de desporto e as de prática desportiva envolvidas em qualquer competição de atletas profissionais, independentemente da forma jurídica adotada, ficam obrigadas a: (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

I - elaborar e publicar, até o último dia útil do mês de abril, suas demonstrações financeiras na forma definida pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, após terem sido auditadas por auditores independentes; (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

II - apresentar suas contas juntamente com os relatórios da auditoria de que trata o inciso I ao Conselho Nacional do Esporte - CNE, sempre que forem beneficiárias de recursos públicos, na forma do regulamento. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 1º Sem prejuízo da aplicação das penalidades previstas na legislação tributária, trabalhista, previdenciária, cambial, e das conseqüentes responsabilidades civil e penal, a infringência a este artigo implicará: (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

I - para as entidades de administração do desporto e ligas desportivas, a inelegibilidade, por dez anos, de seus dirigentes para o desempenho de cargos ou funções eletivas ou de livre nomeação, em quaisquer das entidades ou órgãos referidos no parágrafo único do art. 13 desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

II - para as entidades de prática desportiva, a inelegibilidade, por cinco anos, de seus dirigentes para cargos ou funções eletivas ou de livre nomeação em qualquer entidade ou empresa direta ou indiretamente vinculada às competições profissionais da respectiva modalidade desportiva. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 2º As entidades que violarem o disposto neste artigo ficam ainda sujeitas: (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

I - ao afastamento de seus dirigentes; e (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

II - à nulidade de todos os atos praticados por seus dirigentes em nome da entidade após a prática da infração. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 3º Os dirigentes de que trata o § 2º serão sempre: (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

I - o presidente da entidade, ou aquele que lhe faça as vezes; e (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

II - o dirigente que praticou a infração ainda que por omissão. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 4º (Incluído e vetado pela Lei nº 10.672, de 2003)

CAPÍTULO VI

DA ORDEM DESPORTIVA

Art. 47. No âmbito de suas atribuições, os Comitês Olímpico e Paraolímpico Brasileiros e as entidades nacionais de administração do desporto têm competência para decidir, de ofício ou quando lhes forem submetidas pelos seus filiados, as questões relativas ao cumprimento das normas e regras de prática desportiva.

Art. 48. Com o objetivo de manter a ordem desportiva, o respeito aos atos emanados de seus poderes internos, poderão ser aplicadas, pelas entidades de administração do desporto e de prática desportiva, as seguintes sanções:

I - advertência;

II - censura escrita;

III - multa;

IV - suspensão;

V - desfiliação ou desvinculação.

§ 1º A aplicação das sanções previstas neste artigo não prescinde do processo administrativo no qual sejam assegurados o contraditório e a ampla defesa.

§ 2º As penalidades de que tratam os incisos IV e V deste artigo somente poderão ser aplicadas após decisão definitiva da Justiça Desportiva.

CAPÍTULO VII

DA JUSTIÇA DESPORTIVA

Art. 49. A Justiça Desportiva a que se referem os §§ 1º e 2º do art. 217 da Constituição Federal e o art. 33 da Lei nº 8.028, de 12 de abril de 1990, regula-se pelas disposições deste Capítulo.

~~Art. 50. A organização, o funcionamento e as atribuições da Justiça Desportiva, limitadas ao processo e julgamento das infrações disciplinares e às competições desportivas, serão definidas em Códigos Desportivos.~~

Art. 50. A organização, o funcionamento e as atribuições da Justiça Desportiva, limitadas ao processo e julgamento das infrações disciplinares e às competições desportivas, serão definidas em códigos desportivos, facultando-se às ligas constituir seus próprios órgãos judicantes desportivos, com atuação restrita às suas competições. (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 1º As transgressões relativas à disciplina e às competições desportivas sujeitam o infrator a:

I - advertência;

II - eliminação;

III - exclusão de campeonato ou torneio;

IV - indenização;

V - interdição de praça de desportos;

VI - multa;

VII - perda do mando do campo;

VIII - perda de pontos;

IX - perda de renda;

X - suspensão por partida;

XI - suspensão por prazo.

§ 2º As penas disciplinares não serão aplicadas aos menores de quatorze anos.

§ 3º As penas pecuniárias não serão aplicadas a atletas não-profissionais.

§ 4º Compete às entidades de administração do desporto promover o custeio do funcionamento dos órgãos da Justiça Desportiva que funcionem junto a si. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

Art. 51. O disposto nesta Lei sobre Justiça Desportiva não se aplica aos Comitês Olímpico e Paraolímpico Brasileiros.

~~Art. 52. Aos Tribunais de Justiça Desportiva, unidades autônomas e independentes das entidades de administração do desporto de cada sistema, compete processar e julgar, em última instância, as questões de descumprimento de normas relativas à disciplina e às competições desportivas, sempre assegurados a ampla defesa e o contraditório.~~

Art. 52. Os órgãos integrantes da Justiça Desportiva são autônomos e independentes das entidades de administração do desporto de cada sistema, compondo-se do Superior Tribunal de Justiça Desportiva, funcionando junto às entidades nacionais de administração do desporto; dos Tribunais de Justiça Desportiva, funcionando junto às entidades regionais da administração do desporto, e das Comissões Disciplinares, com competência para processar e julgar as questões previstas nos Códigos de Justiça Desportiva, sempre assegurados a ampla defesa e o contraditório. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

§ 1º Sem prejuízo do disposto neste artigo, as decisões finais dos Tribunais de Justiça Desportiva são impugnáveis nos termos gerais do direito, respeitados os pressupostos processuais estabelecidos nos §§ 1º e 2º do art. 217 da Constituição Federal.

§ 2º O recurso ao Poder Judiciário não prejudicará os efeitos desportivos validamente produzidos em consequência da decisão proferida pelos Tribunais de Justiça Desportiva.

~~Art. 53. Os Tribunais de Justiça Desportiva terão como primeira instância a Comissão Disciplinar, integrada por três membros de sua livre nomeação, para a aplicação imediata das sanções decorrentes de infrações cometidas durante as disputas e constantes das súmulas ou documentos similares dos árbitros, ou, ainda, decorrentes de infringência ao regulamento da respectiva competição.~~

Art. 53. Junto ao Superior Tribunal de Justiça Desportiva, para julgamento envolvendo competições interestaduais ou nacionais, e aos Tribunais de Justiça Desportiva, funcionarão tantas Comissões Disciplinares quantas se fizerem necessárias, compostas cada qual de cinco membros que não pertençam aos referidos órgãos judicantes e que por estes serão indicados. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

§ 1º (VETADO)

§ 2º A Comissão Disciplinar aplicará sanções em procedimento sumário, assegurados a ampla defesa e o contraditório.

~~§ 3º Das decisões da Comissão Disciplinar caberá recurso aos Tribunais de Justiça Desportiva.~~

§ 3º Das decisões da Comissão Disciplinar caberá recurso ao Tribunal de Justiça Desportiva e deste ao Superior Tribunal de Justiça Desportiva, nas hipóteses previstas nos respectivos Códigos de Justiça Desportiva. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

§ 4º O recurso ao qual se refere o parágrafo anterior será recebido e processado com efeito suspensivo quando a penalidade exceder de duas partidas consecutivas ou quinze dias.

Art. 54. O membro do Tribunal de Justiça Desportiva exerce função considerada de relevante interesse público e, sendo servidor público, terá abonadas suas faltas, computando-se como de efetivo exercício a participação nas respectivas sessões.

~~Art. 55. Os Tribunais de Justiça Desportiva serão compostos por, no mínimo, sete membros, ou onze membros, no máximo, sendo:~~
~~I um indicado pela entidade de administração do desporto;~~
~~II um indicado pelas entidades de prática desportiva que participem de competições oficiais da divisão principal;~~
~~III três advogados com notório saber jurídico desportivo, indicados pela Ordem dos Advogados do Brasil;~~
~~IV um representante dos árbitros, por estes indicado;~~
~~V um representante dos atletas, por estes indicado.~~

~~§ 1º Para efeito de acréscimo de composição, deverá ser assegurada a paridade apresentada nos incisos I, II, IV e V, respeitado o disposto no caput deste artigo.~~

~~§ 2º O mandato dos membros dos Tribunais de Justiça terá a duração máxima de quatro anos, permitida apenas uma recondução.~~

~~§ 3º É vedado aos dirigentes desportivos das entidades de administração e das entidades de prática o exercício de cargo ou função na Justiça Desportiva, exceção feita aos membros dos conselhos deliberativos das entidades de prática desportiva.~~

~~§ 4º Os membros dos Tribunais de Justiça desportiva serão obrigatoriamente bacharéis em Direito ou pessoas de notório saber jurídico, e de conduta ilibada.~~

Art. 55. O Superior Tribunal de Justiça Desportiva e os Tribunais de Justiça Desportiva serão compostos por nove membros, sendo: (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

I - dois indicados pela entidade de administração do desporto; (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

II - dois indicados pelas entidades de prática desportiva que participem de competições oficiais da divisão principal; (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

III - dois advogados com notório saber jurídico desportivo, indicados pela Ordem dos Advogados do Brasil; (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

IV - um representante dos árbitros, por estes indicado; (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

V - dois representantes dos atletas, por estes indicados. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

§ 2º O mandato dos membros dos Tribunais de Justiça Desportiva terá duração máxima de quatro anos, permitida apenas uma recondução. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

§ 3º É vedado aos dirigentes desportivos das entidades de administração e das entidades de prática o exercício de cargo ou função na Justiça Desportiva, exceção feita aos membros dos conselhos deliberativos das entidades de prática desportiva. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

§ 4º Os membros dos Tribunais de Justiça Desportiva poderão ser bacharéis em Direito ou pessoas de notório saber jurídico, e de conduta ilibada. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

CAPÍTULO VIII

DOS RECURSOS PARA O DESPORTO

Art. 56. Os recursos necessários ao fomento das práticas desportivas formais e não-formais a que se refere o art. 217 da Constituição Federal serão assegurados em programas de trabalho específicos constantes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além dos provenientes de:

I - fundos desportivos;

II - receitas oriundas de concursos de prognósticos;

III - doações, patrocínios e legados;

IV - prêmios de concursos de prognósticos da Loteria Esportiva Federal não reclamados nos prazos regulamentares;

V - incentivos fiscais previstos em lei;

VI - dois por cento da arrecadação bruta dos concursos de prognósticos e loterias federais e similares cuja realização estiver sujeita a autorização federal, deduzindo-se este valor do montante destinado aos prêmios. (Incluído pela Lei nº 10.264, de 2001)

VII - outras fontes. (Renumerado pela Lei nº 10.264, de 2001)

§ 1º Do total de recursos financeiros resultantes do percentual de que trata o inciso VI do caput, oitenta e cinco por cento serão destinados ao Comitê Olímpico Brasileiro e quinze por cento ao Comitê Paraolímpico Brasileiro, devendo ser observado, em ambos os casos, o conjunto de normas aplicáveis à celebração de convênios pela União. (Incluído pela Lei nº 10.264, de 2001)

§ 2º Dos totais de recursos correspondentes aos percentuais referidos no § 1º, dez por cento deverão ser investidos em desporto escolar e cinco por cento, em desporto universitário. (Incluído pela Lei nº 10.264, de 2001)

§ 3º Os recursos a que se refere o inciso VI do caput: (Incluído pela Lei nº 10.264, de 2001)

I – constituem receitas próprias dos beneficiários, que os receberão diretamente da Caixa Econômica Federal, no prazo de dez dias úteis a contar da data de ocorrência de cada sorteio; (Incluído pela Lei nº 10.264, de 2001)

II – serão exclusiva e integralmente aplicados em programas e projetos de fomento, desenvolvimento e manutenção do desporto, de formação de recursos humanos, de preparação técnica, manutenção e locomoção de atletas, bem como sua participação em eventos desportivos. (Incluído pela Lei nº 10.264, de 2001)

§ 4º Dos programas e projetos referidos no inciso II do § 3º será dada ciência aos Ministérios da Educação e do Esporte e Turismo. (Incluído pela Lei nº 10.264, de 2001)

§ 5º Cabe ao Tribunal de Contas da União fiscalizar a aplicação dos recursos repassados ao Comitê Olímpico Brasileiro e ao Comitê Paraolímpico Brasileiro em decorrência desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.264, de 2001)

~~Art. 57. Constituirão recursos para a assistência social e educacional aos atletas profissionais, ex-atletas e aos em formação, recolhidos diretamente para a Federação das Associações de Atletas Profissionais – FAAP:~~
~~— I — um por cento do contrato do atleta profissional pertencente ao Sistema Brasileiro de Desporto, devido e recolhido pela entidade contratante;~~
~~— II — um por cento do valor da multa contratual, nos casos de transferências nacionais e internacionais, a ser pago pela entidade cedente;~~
~~— III — um por cento da arrecadação proveniente das competições organizadas pelas entidades nacionais de administração do desporto profissional;~~
~~— IV — penalidades disciplinares pecuniárias aplicadas aos atletas profissionais pelas entidades de prática desportiva, pelas de administração do desporto ou pelos Tribunais de Justiça Desportiva.~~

Art. 57. Constituirão recursos para a assistência social e educacional aos atletas profissionais, ex-atletas e aos em formação, recolhidos diretamente para a Federação das Associações de Atletas Profissionais – FAAP: (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

I - um por cento do contrato do atleta profissional pertencente ao Sistema Brasileiro do Desporto, devido e recolhido pela entidade contratante; (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

II - um por cento do valor da cláusula penal, nos casos de transferências nacionais e internacionais, a ser pago pelo atleta; (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

III - um por cento da arrecadação proveniente das competições organizadas pelas entidades nacionais de administração do desporto profissional; (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

IV - penalidades disciplinares pecuniárias aplicadas aos atletas profissionais pelas entidades de prática desportiva, pelas de administração do desporto ou pelos órgãos da Justiça Desportiva. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

Art. 58. (VETADO)

CAPÍTULO IX

DO BINGO

Art. 59. Os jogos de bingo são permitidos em todo o território nacional nos termos desta Lei. (Revogado, a partir de 31/12/2001, pela Lei nº 9.981, de 2000) (Vide Medida Provisória nº 2.216-37, de 2001)

Art. 60. As entidades de administração e de prática desportiva poderão credenciar-se junto à União para explorar o jogo de bingo permanente ou eventual com a finalidade de angariar recursos para o fomento do desporto. (Vide Decreto nº 3.659, de 14.11.2000) (Revogado, a partir de 31/12/2001, pela Lei nº 9.981, de 2000)

§ 1º Considera-se bingo permanente aquele realizado em salas próprias, com utilização de processo de extração isento de contato humano, que assegure integral lisura dos resultados, inclusive com o apoio de sistema de circuito fechado de televisão e difusão de som, oferecendo prêmios exclusivamente em dinheiro.

§ 2º (VETADO)

§ 3º As máquinas utilizadas nos sorteios, antes de iniciar quaisquer operações, deverão ser submetidas à fiscalização do poder público, que autorizará ou não seu funcionamento, bem como as verificará semestralmente, quando em operação.

Art. 61. Os bingos funcionarão sob responsabilidade exclusiva das entidades desportivas, mesmo que a administração da sala seja entregue a empresa comercial idônea. (Revogado, a partir de 31/12/2001, pela Lei nº 9.981, de 2000)

Art. 62. São requisitos para concessão da autorização de exploração dos bingos para a entidade desportiva: (Revogado, a partir de 31/12/2001, pela Lei nº 9.981, de 2000)

I - filiação a entidade de administração do esporte ou, conforme o caso, a entidade nacional de administração, por um período mínimo de três anos, completados até a data do pedido de autorização;

II (VETADO)

III (VETADO)

IV - prévia apresentação e aprovação de projeto detalhado de aplicação de recursos na melhoria do desporto olímpico, com prioridade para a formação do atleta;

V - apresentação de certidões dos distribuidores cíveis, trabalhistas, criminais e dos cartórios de protesto;

— VI — comprovação de regularização de contribuições junto à Receita Federal e à Seguridade Social;

— VII — apresentação de parecer favorável da Prefeitura do Município onde se instalará a sala de bingo, versando sobre os aspectos urbanísticos e o alcance social do empreendimento;

— VIII — apresentação de planta da sala de bingo, demonstrando ter capacidade mínima para duzentas pessoas e local isolado de recepção, sem acesso direto para a sala;

— IX — prova de que a sede da entidade desportiva é situada no mesmo Município em que funcionará a sala de bingo.

— § 1º — Excepcionalmente, o mérito esportivo pode ser comprovado em relatório quantitativo e qualitativo das atividades desenvolvidas pela entidade requerente nos três anos anteriores ao pedido de autorização.

— § 2º — Para a autorização do bingo eventual são requisitos os constantes nos incisos I a VI do *caput*, além da prova de prévia aquisição dos prêmios oferecidos.

— Art. 63. Se a administração da sala de bingo for entregue a empresa comercial, entidade desportiva juntará, ao pedido de autorização, além dos requisitos do artigo anterior, os seguintes documentos: (Revogado, a partir de 31/12/2001, pela Lei nº 9.981, de 2000)

— I — certidão da Junta Comercial, demonstrando o regular registro da empresa e sua capacidade para o comércio;

— II — certidões dos distribuidores cíveis, trabalhistas e de cartórios de protesto em nome da empresa;

— III — certidões dos distribuidores cíveis, criminais, trabalhistas e de cartórios de protestos em nome da pessoa ou pessoas físicas titulares da empresa;

— IV — certidões de quitação de tributos federais e da seguridade social;

— V — demonstrativo de contratação de firma para auditoria permanente da empresa administradora;

— VI — cópia do instrumento do contrato entre a entidade desportiva e a empresa administrativa, cujo prazo máximo será de dois anos, renovável por igual período, sempre exigida a forma escrita.

— Art. 64. O Poder Público negará a autorização se não provados quaisquer dos requisitos dos artigos anteriores ou houver indícios de inidoneidade da entidade desportiva, da empresa comercial ou de seus dirigentes, podendo ainda cassar a autorização se verificar terem deixado de ser preenchidos os mesmos requisitos. (Revogado, a partir de 31/12/2001, pela Lei nº 9.981, de 2000)

— Art. 65. A autorização concedida somente será válida para local determinado e endereço certo, sendo proibida a venda de cartelas fora da sala de bingo. (Revogado, a partir de 31/12/2001, pela Lei nº 9.981, de 2000)

— Parágrafo único. As cartelas de bingo eventual poderão ser vendidas em todo o território nacional.

— Art. 66. (VETADO) (Revogado, a partir de 31/12/2001, pela Lei nº 9.981, de 2000)

— Art. 67. (VETADO) (Revogado, a partir de 31/12/2001, pela Lei nº 9.981, de 2000)

— Art. 68. A premiação do bingo permanente será apenas em dinheiro, cujo montante não poderá exceder o valor arrecadado por partida. (Revogado, a partir de 31/12/2001, pela Lei nº 9.981, de 2000)

— Parágrafo único. (VETADO)

— Art. 69. (VETADO) (Revogado, a partir de 31/12/2001, pela Lei nº 9.981, de 2000)

— Art. 70. A entidade desportiva receberá percentual mínimo de sete por cento da receita bruta da sala de bingo ou do bingo eventual. (Revogado, a partir de 31/12/2001, pela Lei nº 9.981, de 2000)

— Parágrafo único. As entidades desportivas prestarão contas semestralmente ao poder público da aplicação dos recursos havidos dos bingos.

- ~~Art. 71. (VETADO)(Revogado, a partir de 31/12/2001, pela Lei nº 9.981, de 2000)~~
- | | | |
|--------------|---------------|---------------------|
| ~~§~~ | ~~1º~~ | ~~(VETADO)~~ |
| ~~§~~ | ~~2º~~ | ~~(VETADO)~~ |
| ~~§~~ | ~~3º~~ | ~~(VETADO)~~ |
- ~~§ 4º É proibido o ingresso de menores de dezoito anos nas salas de bingo.~~
- ~~Art. 72. As salas de bingo destinar-se-ão exclusivamente a esse tipo de jogo. (Revogado, a partir de 31/12/2001, pela Lei nº 9.981, de 2000)~~
- ~~Parágrafo único. A única atividade admissível concomitantemente ao bingo na sala é o serviço de bar ou restaurante.~~
- ~~Art. 73. É proibida a instalação de qualquer tipo de máquinas de jogo de azar ou de diversões eletrônicas nas salas de bingo. (Revogado, a partir de 31/12/2001, pela Lei nº 9.981, de 2000)~~
- ~~Art. 74. Nenhuma outra modalidade de jogo ou similar, que não seja o bingo permanente ou o eventual, poderá ser autorizada com base nesta Lei. (Revogado, a partir de 31/12/2001, pela Lei nº 9.981, de 2000)~~
- ~~Parágrafo único. Excluem-se das exigências desta Lei os bingos realizados com fins apenas beneficentes em favor de entidades filantrópicas federais, estaduais ou municipais, nos termos da legislação específica, desde que devidamente autorizados pela União.~~
- ~~Art. 75. Manter, facilitar ou realizar jogo de bingo sem a autorização prevista nesta Lei: (Revogado, a partir de 31/12/2001, pela Lei nº 9.981, de 2000)~~
- ~~Pena prisão simples de seis meses a dois anos, e multa.~~
- ~~Art. 76. (VETADO)(Revogado, a partir de 31/12/2001, pela Lei nº 9.981, de 2000)~~
- ~~Art. 77. Oferecer, em bingo permanente ou eventual, prêmio diverso do permitido nesta Lei: (Revogado, a partir de 31/12/2001, pela Lei nº 9.981, de 2000)~~
- ~~Pena prisão simples de seis meses a um ano, e multa de até cem vezes o valor do prêmio oferecido.~~
- ~~Art. 78. (VETADO)(Revogado, a partir de 31/12/2001, pela Lei nº 9.981, de 2000)~~
- ~~Art. 79. Fraudar, adulterar ou controlar de qualquer modo o resultado do jogo de bingo: (Revogado, a partir de 31/12/2001, pela Lei nº 9.981, de 2000)~~
- ~~Pena reclusão de um a três anos, e multa.~~
- ~~Art. 80. Permitir o ingresso de menor de dezoito anos em sala de bingo: (Revogado, a partir de 31/12/2001, pela Lei nº 9.981, de 2000)~~
- ~~Pena detenção de seis meses a dois anos, e multa.~~
- ~~Art. 81. Manter nas salas de bingo máquinas de jogo de azar ou diversões eletrônicas: (Revogado, a partir de 31/12/2001, pela Lei nº 9.981, de 2000)~~
- ~~Pena detenção de seis meses a dois anos, e multa.~~

CAPÍTULO X

DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 82. Os dirigentes, unidades ou órgãos de entidades de administração do desporto, inscritas ou não no registro de comércio, não exercem função delegada pelo Poder Público, nem são consideradas autoridades públicas para os efeitos desta Lei.

Art. 83. As entidades desportivas internacionais com sede permanente ou temporária no País receberão dos poderes públicos o mesmo tratamento dispensado às entidades nacionais de administração do desporto.

~~Art. 84. Será considerado como de efetivo exercício, para todos os efeitos legais, o período em que o atleta servidor público civil ou militar, da Administração Pública direta, indireta, autárquica ou fundacional, estiver convocado para integrar representação nacional em competição desportiva no País ou no exterior.~~

~~§ 1º O período de convocação será definido pela entidade nacional da administração da respectiva modalidade desportiva, cabendo a esta ou aos Comitês Olímpico e Paraolímpico Brasileiros fazer a devida comunicação e solicitar ao Ministério Extraordinário dos Esportes a competente liberação do afastamento do atleta ou dirigente.~~

Art. 84. Será considerado como efetivo exercício, para todos os efeitos legais, o período em que o atleta servidor público civil ou militar, da Administração Pública direta, indireta, autárquica ou fundacional, estiver convocado para integrar representação nacional em treinamento ou competição desportiva no País ou no exterior. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

§ 1º O período de convocação será definido pela entidade nacional da administração da respectiva modalidade desportiva, cabendo a esta ou aos Comitês Olímpico ou Paraolímpico Brasileiros fazer a devida comunicação e solicitar ao INDESP a competente liberação do afastamento do atleta ou dirigente. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, também, aos profissionais especializados e dirigentes, quando indispensáveis à composição da delegação.

Art. 84-A. Todos os jogos das seleções brasileiras de futebol, em competições oficiais, deverão ser exibidos, pelo menos, em uma rede nacional de televisão aberta, com transmissão ao vivo, inclusive para as cidades brasileiras nas quais os mesmos estejam sendo realizados. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

Parágrafo único. As empresas de televisão de comum acordo, ou por rodízio, ou por arbitramento, resolverão como cumprir o disposto neste artigo, caso nenhuma delas se interesse pela transmissão. O órgão competente fará o arbitramento. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

Art. 85. Os sistemas de ensino da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como as instituições de ensino superior, definirão normas específicas para verificação do rendimento e o controle de frequência dos estudantes que integrarem representação desportiva nacional, de forma a harmonizar a atividade desportiva com os interesses relacionados ao aproveitamento e à promoção escolar.

Art. 86. É instituído o Dia do Desporto, a ser comemorado no dia 23 de junho, Dia Mundial do Desporto Olímpico.

Art. 87. A denominação e os símbolos de entidade de administração do desporto ou prática desportiva, bem como o nome ou apelido desportivo do atleta profissional, são de propriedade exclusiva dos mesmos, contando com a proteção legal, válida para todo o território nacional, por tempo indeterminado, sem necessidade de registro ou averbação no órgão competente.

Parágrafo único. A garantia legal outorgada às entidades e aos atletas referidos neste artigo permite-lhes o uso comercial de sua denominação, símbolos, nomes e apelidos.

Art. 88. Os árbitros e auxiliares de arbitragem poderão constituir entidades nacionais e estaduais, por modalidade desportiva ou grupo de modalidades, objetivando o recrutamento, a formação e a prestação de serviços às entidades de administração do desporto.

Parágrafo único. Independentemente da constituição de sociedade ou entidades, os árbitros e seus auxiliares não terão qualquer vínculo empregatício com as entidades desportivas diretivas onde atuarem, e sua remuneração como autônomos exonera tais entidades de quaisquer outras responsabilidades trabalhistas, securitárias e previdenciárias.

Art. 89. Em campeonatos ou torneios regulares com mais de uma divisão, as entidades de administração do desporto determinarão em seus regulamentos o princípio do acesso e do descenso, observado sempre o critério técnico.

Art. 90. É vedado aos administradores e membros de conselho fiscal de entidade de prática desportiva o exercício de cargo ou função em entidade de administração do desporto.

Art. 90-A. (Incluído e vetado pela Lei nº 10.672, de 2003)

Art. 90-B. (Incluído e vetado pela Lei nº 10.672, de 2003)

CAPÍTULO XI

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

Art. 91. Até a edição dos Códigos da Justiça dos Desportos Profissionais e Não-Profissionais continuam em vigor os atuais Códigos, com as alterações constantes desta Lei.

Art. 92. Os atuais atletas profissionais de futebol, de qualquer idade, que, na data de entrada em vigor desta Lei, estiverem com passe livre, permanecerão nesta situação, e a rescisão de seus contratos de trabalho dar-se-á nos termos dos arts. 479 e 480 da C.L.T.

~~Art. 93. O disposto no § 2º do art. 28 somente entrará em vigor após três anos a partir da vigência desta Lei.~~

Art. 93. O disposto no art. 28, § 2º, desta Lei somente produzirá efeitos jurídicos a partir de 26 de março de 2001, respeitados os direitos adquiridos decorrentes dos contratos de trabalho e vínculos desportivos de atletas profissionais pactuados com base na legislação anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

Parágrafo único. (VETADO) (Incluído e vetado pela Lei nº 9.981, de 2000)

~~Art. 94. As entidades desportivas praticantes ou participantes de competições de atletas profissionais terão o prazo de dois anos para se adaptar ao disposto no art. 27.~~

~~Art. 94. As entidades desportivas praticantes ou participantes de competições de atletas profissionais terão o prazo de três anos para se adaptar ao disposto no art. 27 desta Lei.~~
(Redação dada pela Lei nº 9.940, de 1999)

Art. 94. Os artigos 27, 27-A, 28, 29, 30, 39, 43, 45 e o § 1º do art. 41 desta Lei serão obrigatórios exclusivamente para atletas e entidades de prática profissional da modalidade de futebol. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

Parágrafo único. É facultado às demais modalidades desportivas adotar os preceitos constantes dos dispositivos referidos no *caput* deste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

Art. 94-A. O Poder Executivo regulamentará o disposto nesta Lei, inclusive a distribuição dos recursos, gradação das multas e os procedimentos de sua aplicação. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000)

Art. 95. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 96. São revogados, a partir da vigência do disposto no § 2º do art. 28 desta Lei, os incisos II e V e os §§ 1º e 3º do art. 3º, os arts. 4º, 6º, 11 e 13, o § 2º do art. 15, o parágrafo único do art. 16 e os arts. 23 e 26 da Lei nº 6.354, de 2 de setembro de 1976; são revogadas, a partir da data de publicação desta Lei, as Leis nºs 8.672, de 6 de julho de 1993, e 8.946, de 5 de dezembro de 1994.

Brasília, 24 de março de 1998; 177º da Independência e 110º da República.

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO

Iris Rezende

Pedro Malan

Paulo Renato Souza

Paulo Paiva

Reinhold Stephanes

Edson Arantes do Nascimento

Este texto não substitui o publicado no D.O.U. de 25.3.1998

Anexo 2: Resolução 1.005/04, do Conselho Federal de Contabilidade.**Resolução CFC nº 1.005/04**

Aprova a NBC T 10.13 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no Art. 1º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a NBC T 10.13 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais.

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 10.13 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2005, sendo recomendada sua adoção antecipada, e que a mesma seja acolhida, também, pelas entidades desportivas não profissionais.

Brasília, 17 de setembro de 2004.

Contador JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO
Presidente

Ata CFC nº 863
Procs. CFC nos 40/04 e 42/04.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE NBC T 10 – DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

NBC T 10.13 – DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DESPORTIVAS PROFISSIONAIS

10.13.1. DISPOSIÇÕES GERAIS

10.13.1.1. Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros contábeis e de estruturação das demonstrações contábeis das entidades de futebol profissional e demais práticas desportivas profissionais, e aplica-se também às confederações, federações, clubes, ligas, sindicatos, associações, entidades controladas, coligadas e outras que, direta ou indiretamente, estejam ligadas à exploração da atividade desportiva profissional.

10.13.1.2. Aplicam-se às entidades desportivas profissionais os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade, suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

10.13.2. REGISTROS CONTÁBEIS

10.13.2.1. Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas, custos e despesas, segregando o desporto profissional das demais atividades esportivas, recreativas ou sociais, e serem efetuados de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial, o da Competência e o da Oportunidade.

10.13.2.2. A avaliação patrimonial deve ser efetuada em obediência à NBC T 4.

10.13.2.3. Observado o estabelecido no item 10.13.3, os valores gastos diretamente relacionados com a formação de atletas devem ser registrados no ativo imobilizado, em conta específica de formação de atletas. Quando da profissionalização do atleta, os custos devem ser transferidos para a conta específica de atleta formado, para amortização ao resultado do exercício pelo prazo contratual firmado.

10.13.2.4. No encerramento do exercício, no mínimo, deve ser avaliada a possibilidade de recuperação econômico-financeira do valor líquido contábil do custo de formação de cada atleta registrado no imobilizado. Constatada a irrecuperabilidade do custo, o valor deve ser baixado em conta específica do resultado, devendo estar suportada por documentação própria.

10.13.2.5. Os gastos com a contratação ou a renovação de contrato de atletas profissionais devem ser registrados no ativo imobilizado, em conta específica, pelo valor, efetivamente, pago ou incorrido. Inclui-se nestes gastos o pagamento de luvas ou assemelhados, sem direito de ressarcimento, o que difere dos valores pagos em adiantamento, mencionado no item 10.13.2.12.

10.13.2.6. Os direitos contratuais registrados no ativo imobilizado devem ser amortizados de acordo com o prazo do contrato.

10.13.2.7. No mínimo, quando do encerramento do exercício, deve ser avaliada a possibilidade de recuperação econômico-financeira do valor líquido contábil de cada atleta

contratado. Constatada que tal recuperação, total ou parcial, não se realizará, deve ser constituída provisão para perda, suportada por documentação própria.

10.13.2.8. Caso haja rescisão de contrato de atleta, o seu valor líquido contábil deve ser baixado para conta específica do resultado operacional do exercício.

10.13.2.9. A multa contratual recebida pela liberação do atleta deve ser registrada em conta específica de receita operacional do exercício.

10.13.2.10. As demais multas impostas ao atleta recebidas pela entidade devem ser registradas em conta específica de receita operacional do exercício.

10.13.2.11. As receitas de bilheteria, direito de transmissão e de imagem, patrocínio, publicidade e outras assemelhadas devem ser registradas em contas específicas do resultado operacional, de acordo com o princípio da competência.

10.13.2.12. O valor pago ao atleta profissional, como antecipação contratual com direito de ressarcimento, deve ser registrado no ativo circulante e no realizável a longo prazo, de conformidade com o contrato, em conta específica e apropriada ao resultado pelo regime de competência.

10.13.2.13. O direito de exploração da atividade profissional de um determinado atleta, por compra, por cessão de direitos contratuais ou por formação, na entidade, é um ativo intangível e, como tal, não pode ser objeto de reavaliação.

10.13.2.14. A utilização de atleta mediante cessão de direitos contratuais deve ter o seu custo registrado no resultado pela entidade cessionária e a sua receita pela entidade cedente, em função da fluência do prazo do contrato.

10.13.2.15. A arrecadação com bilheteria deve ser reconhecida como receita, em conta específica, quando da realização dos eventos esportivos correspondentes. A arrecadação antecipada deve ser registrada no passivo circulante e/ou no exigível a longo prazo.

10.13.2.16. As receitas com contratos de publicidade, patrocínio, direitos de transmissão e imagem e outras assemelhadas devem ser registradas como receita operacional, em contas específicas, em função da fluência do prazo do contrato. O recebimento antecipado deve ser registrado no passivo circulante e/ou no exigível a longo prazo.

10.13.3. CONTROLES DE GASTOS COM FORMAÇÃO DE ATLETAS

10.13.3.1. O registro dos gastos com a formação do atleta, estabelecido no item 10.13.2.3., deve estar suportado, no mínimo, pelos seguintes controles:

composição dos gastos diretamente relacionados com a formação do atleta com base mensal e regime de competência, por tipo (alojamento, alimentação, transporte, educação, vestuário, comissão técnica, etc.);

composição dos gastos diretamente relacionados com a formação do atleta com base mensal e regime de competência, por categoria (infantil, juvenil, juniores);

composição do elenco por categoria e registros auxiliares que demonstrem controle de cada categoria e que permitam a apuração de gastos por atleta;

Item

relatório mensal de apropriação de gastos para o resultado e para o imobilizado.

10.13.4. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS*

10.13.4.1. As demonstrações contábeis devem ser elaboradas de acordo com a NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis e devem atender às disposições específicas das Normas Brasileiras de Contabilidade quanto à terminologia de contas e grupos de contas, de acordo com a forma de constituição da entidade desportiva profissional.

10.13.4.2. O Balanço Patrimonial deve conter contas que segreguem a atividade desportiva profissional das demais.

10.13.4.3. A Demonstração do Resultado deve apresentar, de forma segregada, as receitas, os custos e as despesas diretamente vinculadas com a atividade desportiva profissional das demais.

10.13.4. NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS*

10.13.4.1. As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas elaboradas de acordo com a NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis e as respectivas interpretações técnicas, além das específicas da atividade, tais como:

gastos com a formação de atletas, registrados no ativo imobilizado e montante baixado para o resultado no exercício;

composição dos direitos sobre os atletas profissionais, registrados no ativo imobilizado com a segregação do valor correspondente a custo e amortização e prazo médio remanescente a amortizar;

receitas obtidas e seu correspondente custo de aquisição com a negociação e a liberação de atletas profissionais, segregados os valores das negociações com o mercado externo;

valores em moeda estrangeira de direitos e obrigações com o mercado externo;

composição do valor das receitas, custos e despesas relevantes por tipos, desde que não-evidenciadas na demonstração de resultado;

direitos e obrigações contratuais não-passíveis de registro contábil em relação à atividade desportiva profissional;

contingências ativas e passivas de natureza tributária, previdenciária, trabalhista, cível e assemelhadas; e

h) seguros contratados para os atletas profissionais e demais ativos da entidade.

(*) Na numeração dos itens 10.13.4 e 10.13.4.1, leia-se a Retificação publicada em 05 de novembro de 2004, seção 1, pg. 213, seguinte:

10.13.5. NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS e 10.13.5.1. As demonstrações contábeis devem ser..

Anexo 3: Portaria n. 001/05 do Clube dos Treze

FROM : UNIAO GR CLUBES FUTEBOL BRAS
01/13/2005 17:26 3333-0000

PHONE NO. : 011 31664019
CLUBE DO TREZE

JAN. 17 2005 01:51PM P1
*03. 01

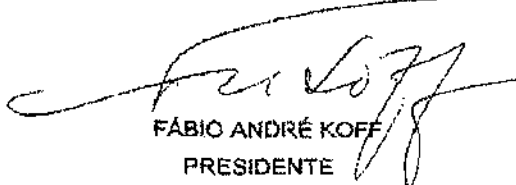


PORTARIA Nº 001/05

FÁBIO ANDRÉ KOFF, Presidente do Clube dos Treze no uso de suas atribuições constitui e nomeia uma Comissão temporária, presidida pelo Santos Futebol Clube, representado pelo Dr. Dagoberto Fernando dos Santos e composta por integrantes da Sociedade Esportiva Palmeiras, São Paulo Futebol Clube e Esporte Clube Cruzeiro para, no prazo de até sessenta dias, apresentar uma proposta de soluções sobre o impacto nos clubes de futebol das alterações contidas na NBC T 10.13 – *dos aspectos contábeis específicos em entidades desportivas profissionais* – do Conselho Federal de Contabilidade.

Fica a critério do Santos Futebol Clube convidar especialistas em contabilidade que representem os segmentos envolvidos no assunto para compor a Comissão Temporária.

Porto Alegre, 11 de janeiro de 2005.


FÁBIO ANDRÉ KOFF
PRESIDENTE

Rua Dr. Florêncio Ygartua, 270 – Conj. 601 – Meninos de Vento – CEP : 90430-010
Fone/Fax: (051) 3333-9078 / 3333-9095 e 3333-8719 – Porto Alegre/RS
Site: www.clube13.com.br e-mail: clube13@clube13.com.br

Anexo 4: Carta-convite do Clube dos Treze

FROM : UNIAO GR CLUBES FUTEBOL BRAS PHONE NO. : 011 31684019 JAN. 17 2005 01:52PM P2
 ENVIADO POR: SANTOS FC NO. TEL: 55132391152 14 JAN. 2005 16:04 P1
 FROM : UNIAO GR CLUBES FUTEBOL BRAS PHONE NO. : 011 31684019



União das Grandes Cidades Esportivas

São Paulo, 13 de janeiro de 2005.

Prezados senhores,

Com vistas à adequação e padronização de normas contábeis para entidades de futebol profissional, o Clube dos Treze, através da Portaria Nº 001/06, vem convidá-lo(a) para compor a Comissão de Estudos de Práticas Contábeis sob a coordenação do Sr. Dagoberto Fernando dos Santos, diretor executivo do Santos Futebol Clube, no dia 20 de janeiro de 2005, às 9:00h no escritório de São Paulo, sito à R. Iguatemi, 192, conj 191, Itaim Bibi, tel: 11- 3168-4019.

A comissão terá a incumbência de analisar e adequar Norma Contábil para Entidades Desportivas Profissionais, emanada pelo Conselho Federal de Contabilidade, resolução 1005/04, em consonância com a realidade econômica e financeira dos clubes, uma vez que, esta norma entra em vigor a partir do dia 01 de janeiro de 2005.

Atenciosamente,

Dagoberto Fernando dos Santos.
 Presidente da Comissão de Estudos de Práticas Contábeis

SÃO PAULO: Rua Iguatemi, 192 - conj 191 - Itaim Bibi - CEP: 01451-010
 Fone/Fax: 11 3168-4019 - e-mail: clodo@clubes.org.br

Anexo 5: Documento comprobatório da Comissão do Clube dos Treze

União das Grandes Clubes Brasileiros

São Paulo, 16 de junho de 2005

**Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
Universidade de São Paulo**

Prezado Srs.

Como presidente e representante legal da Comissão Temporária do Clube dos Treze, de acordo com a Portaria 001/05 do Clube dos Treze, comunico que o contador Edison Ryu Ishikura participou, para fins acadêmicos, durante o período de janeiro a junho de 2005, do Estudo sobre a Padronização das Práticas Contábeis dos Clubes de Futebol Profissional realizado pelos representantes dos clubes de futebol nomeados por esta instituição.

O presente estudo teve como pressuposto básico analisar, avaliar e sugerir os procedimentos contábeis em consonância à Resolução n. 1005/05 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais – emanada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Certo de que este estudo pode vir a ser material de consulta e delineamento para a contabilização dos eventos econômicos e financeiros peculiares do futebol profissional.

Atenciosamente,

*Dagoberto Fernando dos Santos
Presidente da Comissão de Estudos de Práticas Contábeis*

Cc: Diretoria do Clube dos Treze

Anexo 6: Borderô oficial da Federação Paulista de Futebol

110 / 04

Federação Paulista de Futebol

BOLETIM FINANCEIRO DO(S) JOGO(S) REALIZADO(S) EM **18/04/2004**

JOGO(S): X SAO CAETANO FUTEBOL LTDA. Oficial ☒ Amistoso ☐ Categoria: Internacional ☐ Interestadual ☐ Local ☒ Domiciliação da Competição: Paulista - A1 - Profissional	CLUBE(S): X PAULISTA FUTEBOL CLUBE LTDA. EM Paulo Machado de Carvalho CIDADE / UF: SÃO PAULO/SP	Nº 0362 ESTÁDIO:
---	---	----------------------------

LOCALIDADES	QUANTIDADE	DEVOLVIDOS	INGRESSOS		ARRECADAÇÃO
			VENDIDOS	PREÇO UNIT.	
ARQUIBANCADA	21.496		6.223	20,00	R\$ 124.460,00
ARQUIBANCADA 1/2 ENTRADA			3.310	10,00	R\$ 33.100,00
ARQUIBANCADA ESPECIAL	8.420		2.548	30,00	R\$ 76.440,00
ARQUIBANCADA ESPECIAL 1/2 ENTRADA			1.620	15,00	R\$ 24.300,00
NUMERADA	5.448		1.505	40,00	R\$ 60.200,00
NUMERADA 1/2 ENTRADA			1.445	20,00	R\$ 28.900,00
INGRESSO FAMILIA - TITULAR	4.562		678	20,00	R\$ 13.560,00
INGRESSO FAMILIA - ACOMPANHANTES TIT			2.036		R\$ 13.560,00
INGRESSO FAMILIA - 1/2 ENTRADA			136	10,00	R\$ 1.360,00
PERMUTA JORNAL DA TARDE	1.000		1.000		R\$ 1.000,00
TOTAIS		39.613	22.221		R\$ 414.300,00

B1 - MÁXIMO DE 15% DA RECEITA BRUTA		B2 - MÁXIMO DE 11% DA RECEITA BRUTA	
Aluguel de Campo 12/1	R\$ 43.718,50	1% para FAAP	R\$ 4.171,85
Remuneração do Quadro Móvel	R\$ 2.500,00	5% para Federação Local	R\$ 125,00
INSS - 20% sobre o Quadro Móvel	R\$ 500,00	5% para CBF	R\$ 25,00
Seguro de Pol. e Pagante 0,10	R\$ 2.522,10		
Impostos e Taxas Locais	R\$ 0,00		
TOTAL B1	R\$ 55.240,50	TOTAL B2	R\$ 4.221,85

B3 - DIVERSOS	
INSS - 5% sobre a Receita Bruta	R\$ 20.715,00
Remuneração da Arbitragem, Auxílios de Arbitragem, Delegados, Fiscais	R\$ 334,00
INSS - 20% sobre a remuneração de Arbitragem, Auxílios de Arbitragem, Delegados, Fiscais	R\$ 66,80
Exame Anti-Doping	R\$ 1720,00
INSS - 20% sobre a remuneração do mão-de-obra do Exame Anti-Doping	R\$ 344,00
Seguro para os Árbitros	R\$ 2.965,30
Fundo de Manutenção dos Estádios - Renda Bruta	R\$ 0,00
Ingressos	R\$ 0,00
Locação Gramados	R\$ 6.120,00
Fiscais	R\$ 435,00
Arbitragem (es)	R\$ 4.334,03
Policiamento	R\$ 1750,00
Arbitragem	R\$ 4365,00
Situação	R\$ 9270,00
TOTAL B3	R\$ 51.670,13

TOTAL DAS DESPESAS (B1 + B2 + B3)	
TOTAL DAS DESPESAS	R\$ 107.919,63

RECEITA LÍQUIDA (RECEITA BRUTA - TOTAL DAS DESPESAS)	
RECEITA LÍQUIDA	R\$ 306.400,37

DIVISÃO DA RECEITA LÍQUIDA	
CLUBES	VALOR
Sao Caetano	R\$ 153.200,18
Paulista	R\$ 153.200,19

SAO CAETANO PAULISTA

CLUBES: 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30 31 32 33 34 35 36 37 38 39 40 41 42 43 44 45 46 47 48 49 50 51 52 53 54 55 56 57 58 59 60 61 62 63 64 65 66 67 68 69 70 71 72 73 74 75 76 77 78 79 80 81 82 83 84 85 86 87 88 89 90 91 92 93 94 95 96 97 98 99 100

BIBLIOTECA FEA/USP
DOAÇÃO

Procedência PÓS-GRADUAÇÃO

Data 22 / 12 / 05