

## **A MENSURAÇÃO E A CONTABILIZAÇÃO DOS ATIVOS INTANGÍVEIS EM CLUBES DE FUTEBOL: UM ESTUDO FEITO NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SPORT CLUB CORINTHIANS PAULISTA**

**Mariano Yoshitake**

**Ricardo Krayuska Araujo**

**João Paulo dos Anjos de Alencar**

**Vinícios de Paula Ferreira da Silva**

**Gustavo Lopes de Abreu**

### **Resumo**

O objetivo deste artigo é identificar as práticas de mensuração e contabilização de ativos intangíveis em um time de futebol. Mostra também o crescimento da sua importância no cenário atual, seu reconhecimento nas demonstrações contábeis das entidades e suas principais mudanças na contabilização dos clubes de futebol brasileiro após o CPC-04 que estabelece normas sobre o Ativo Intangível. Os principais ativos intangíveis dos clubes de futebol são os direitos federativos dos atletas. Abordaremos ativos reais a partir das demonstrações contábeis 2013 do Sport Club Corinthians Paulista. Os resultados apontam que o Sport Club Corinthians Paulista, para o tratamento de atletas em formação, contabiliza os valores gastos diretamente relacionados com essa formação e registra 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.(NBC 10.13). Para o tratamento de atletas contratados, contabiliza os gastos com a contratação ou a renovação de contrato de atletas profissionais como ativo imobilizado, em conta específica, pelo valor, efetivamente, pago ou incorrido. Inclui-se nestes gastos o pagamento de luvas ou semelhantes, sem direito de ressarcimento, o que difere dos valores pagos em adiantamento (NBC 10.13). Finalmente, pode-se afirmar que a melhora no campeonato e nas receitas podem também ter conexão com o ativo intangível de um clube de futebol, grupo no qual este é composto pelos seus jogadores de futebol.

**Palavras-chave:** Ativos Intangíveis. Comissão de Procedimentos Contábeis (CPC 04), Direitos Federativos do Atletas, Contabilização, Sport Club Corinthians Paulista.

### **Abstract**

The purpose of this article is to identify practices for measuring and accounting for intangible assets in a football team. It also shows the growth of its importance in the current scenario, its recognition in the financial statements of the entities and their principal changes in accounting for clubs in Brazilian football after the CPC-04, which establishes standards for Intangible Assets. The main intangible assets football clubs are the federative rights of athletes. Discuss real assets from financial statements 2013 Sport Club Corinthians Paulista. The results indicate that the Sport Club Corinthians Paulista, for the treatment of athletes in training, accounts for expenses directly related to the training values and records in fixed assets in a specific account of training athletes. When the professional athlete, the costs should be transferred to the special account trained player to amortization to income over the contractual term signed. (NBC 10:13). For the treatment of contracted athletes, accounts for spending on hiring or renewal of professional athletes as property contract in a specific account, the amount effectively paid or incurred. Included in these expenses the payment of kickbacks or similar, without the right to compensation, which differs from the amounts paid in advance

(NBC 10:13). Finally, one can say that the improvement in the league and revenues may also have connections to the intangible asset of a football club; this group is composed of their football players. Keywords: Intangible Assets. Committee of Accounting Procedures (CPC 04). Federated Rights of Athletes. Accounting. Sport Club Corinthians Paulista.

**Keywords:** Intangible Assets, Committee of Accounting Procedures (CPC 04), Federated Rights of Athletes, Accounting, Sport Club Corinthians Paulista.

## **1. Introdução**

Com o passar dos anos os clubes esportivos brasileiros apresentam um crescimento constante tanto no campo, demonstrando toda a sua competitividade, quanto nas suas receitas e números, sendo o jogador de futebol o principal responsável por manter o clube mais competitivo e rentável no cenário esportivo.

Devido a este crescimento patrimonial, a divulgação das demonstrações contábeis dos clubes de futebol tornou-se importante no cenário econômico, aumentando a necessidade de uma melhor divulgação das informações contábeis.

Por esse motivo este artigo tem por objetivo demonstrar a mensuração e a contabilização, juntamente com os reflexos da contabilização de um jogador de futebol no balanço patrimonial de um clube esportivo.

Ciente de dificuldades na mensuração dos ativos intangíveis, de seu impacto nas demonstrações contábeis de empresas que têm a sua principal atividade dependendo desses ativos e, considerando os métodos utilizados para reconhecer os ativos intangíveis; este trabalho procura responder à seguinte questão de pesquisa: Como mensurar e contabilizar os ativos intangíveis em um time de futebol profissional?

Para tanto, o presente trabalho tem como objetivo geral identificar as práticas de mensuração e contabilização de ativos intangíveis em um time de futebol. Para atingir este objetivo geral, atentaremos aos seguintes objetivos específicos: apresentar os ativos intangíveis e sua importância no contexto atual; abordar técnicas de reconhecimento de ativos intangíveis; comparar os resultados encontrados com os Procedimentos Contábeis vigentes, quanto ao reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos intangíveis passíveis de contabilização; e evidenciar qual o impacto nas demonstrações contábeis da avaliação de ativos intangíveis.

Dada a sua tradição e glória alcançada no passar dos anos e estando sempre entre os grandes clubes de futebol brasileiro aborda-se o Sport Club Corinthians Paulista, trazendo o seu modelo de contabilização e o grupo de normas brasileiras e normas da Comissão de Procedimentos Contábeis (CPCs) utilizados.

## **2. Revisão da literatura**

Nesta seção serão apresentadas as principais referências em que se baseiam esta pesquisa, bem como as normas nacionais e internacionais. Ou seja, abordaremos os ativos intangíveis e sua importância no contexto atual, abordaremos as técnicas de reconhecimento de ativos intangíveis, abordaremos os Procedimentos Contábeis vigentes, quanto ao reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos intangíveis passíveis de contabilização e etc. Entre os principais itens da pesquisa estão os CPC 04 e 46, IAS 38, NBC 10.13, as leis o regem no futebol e etc.

### **2.1. Ativo Intangível**

Com as alterações na Lei nº 6.404/76, promovidas pelas Leis nº 11.638/07 e 11.941/09, uma nova estrutura de balanço patrimonial passou a ser adotada. A aplicação da Lei nº

11.638/07, para as companhias abertas e fechadas e sociedades de grande porte passou a ser uma exigência para os exercícios sociais com início a partir de 1º de janeiro de 2008. Dentre outras novidades, foi criado o grupo "intangível", que passou a figurar como um ativo não circulante, assim como o realizável a longo prazo, os investimentos de longo prazo e o ativo imobilizado.

Os intangíveis são um ativo como outro qualquer, agregados de benefícios econômicos futuros sobre os quais uma empresa detém o controle e exclusividade de sua exploração. No entanto, diferentemente dos ativos tangíveis, que são visivelmente identificados e contabilmente separados, os intangíveis por vezes não o são.

## **2.2 International Accounting Standards – IAS 38- conjunto de normas internacionais de contabilidade**

A IAS 38 define ativo intangível como um ativo não monetário identificável e sem substância física, da mesma forma o conceitua o CPC 04. A IAS 38 e o CPC 04 são convergentes também no objetivo e alcance, que seriam respectivamente definir o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são tratados expressamente em outras normas e pronunciamentos.

Para se aplicar corretamente a legislação brasileira e os pronunciamentos IAS 38 e CPC 04 é importante distinguir o conceito de Ativo Intangível e o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura, ou seja, o goodwill. Tanto o pronunciamento CPC 04 quanto a IAS 38 não tratam da contabilização do goodwill.

Os recursos intangíveis frequentemente demandam gastos das empresas, porém para serem reconhecidos como ativo intangível, estes recursos precisam atender aos critérios de identificação, de controle e da existência de benefícios econômicos futuros e caso os gastos não atendam todos esses critérios, deverão ser lançados como despesa quando incorridos, a menos que tenham sido adquiridos numa combinação de negócios. Também nestes critérios os pronunciamentos citados não se diferem.

A identificação do ativo intangível atenderá aos critérios da IAS38 e CPC 04 quando:

- a) for separável da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado, ou permutado individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado; ou
- b) resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, independentemente de os direitos poderem ser transferidos ou separados da entidade ou de outros direitos e obrigações.

## **2.3 Pronunciamento Técnico CPC 04 – Ativo Intangível**

De acordo com o CPC-04, os ativos intangíveis são ativos monetários identificáveis e sem substância física. Para um ativo intangível ser reconhecido, é necessário que atenda às seguintes características:

- *Ser identificável:* um ativo satisfaz o critério de identificação, em termos de definição de um ativo intangível, quando for separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto a um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou, quando resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade, ou de outros direitos e obrigações.
- *Ser controlado pela empresa:* a entidade controla um ativo quando detém o poder de obter benefícios econômicos futuros gerados pelo recurso subjacente e também quando detém o poder de restringir o acesso de terceiros a estes benefícios.

➤ *Gerar benefício econômico futuro:* os benefícios econômicos futuros gerados por um ativo intangível podem incluir a receita de venda de produtos ou serviços, redução de custos ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade.

Para um ativo intangível ser reconhecido nas demonstrações contábeis, além de ser identificável, ser controlado pela empresa e gerar benefício econômico futuro, deve atender aos seguintes critérios:

- *For provável que os benefícios econômicos futuros atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e*
- *O custo do ativo puder ser mensurado com confiabilidade.*

## **2.4 Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 10.13 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em entidades Desportivas profissionais**

### **2.4.1 Definições**

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. 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.

### **2.4.2 Registros Contábeis**

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. A avaliação patrimonial deve ser efetuada em obediência à NBC T 04. 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. 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. 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 semelhantes, sem direito de ressarcimento, o que difere dos valores pagos em adiantamento. Os direitos contratuais registrados no ativo imobilizado devem ser amortizados de acordo com o prazo do contrato. 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. Caso haja rescisão de contrato de atleta, o seu valor líquido contábil deve ser baixado para conta específica do resultado operacional do exercício. A multa contratual recebida pela liberação do atleta

deve ser registrada em conta específica de receita operacional do exercício. As demais multas impostas ao atleta recebidas pela entidade devem ser registradas em conta específica de receita operacional do exercício. 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. 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. 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. 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. 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 em longo prazo. 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 em longo prazo.

#### **2.4.3 Controles de gastos com formação de atletas**

O registro dos gastos com a formação do atleta, 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.

#### **2.4.4 Demonstrações Contábeis**

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. O Balanço Patrimonial deve conter contas que segreguem a atividade desportiva profissional das demais. 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.

#### **2.4.5 Notas Explicativas as Demonstrações Contábeis**

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:

- a) gastos com a formação de atletas, registrados no ativo imobilizado e montante baixado para o resultado no exercício;

- b) 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;
- c) 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;
- d) valores em moeda estrangeira de direitos e obrigações com o mercado externo;
- e) composição do valor das receitas, custos e despesas relevantes por tipos, desde que não evidenciadas na demonstração de resultado;
- f) direitos e obrigações contratuais não passíveis de registro contábil em relação à atividade desportiva profissional;
- g) 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.

### **2.5 Pronunciamento Técnico CPC 46 – Mensuração do valor justo**

O Pronunciamento Técnico CPC 46 - Mensuração do Valor Justo, tem como objetivo o de estabelecer em um único Pronunciamento a estrutura para mensurar o valor justo e estabelecer divulgações sobre a mensuração do valor justo.

Anteriormente, os demais Pronunciamentos apenas determinavam que determinadas operações deveriam ser registradas pelo seu valor justo, mas não estabeleciam formas de como se chegar ao valor justo.

A primeira menção do valor justo, veio com o advento do Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, que determina que alguns itens do ativo e do passivo devem ser registrados pelo valor seu valor justo (fair value).

Em seu item 9, o Pronunciamento CPC 46 define o valor justo como “o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data da mensuração”.

Entende-se por transação não forçada aquela em que ambas as partes não sofrem pressão para adquirir um determinado ativo ou para transferir determinado passivo.

O CPC 46, esclarece que o valor justo é uma mensuração baseada em mercado e não uma mensuração específica da entidade, mesmo havendo informações de mercado observáveis disponíveis para alguns ativos e passivos e para outros não.

No que diz respeito ao alcance, deve-se aplicar o CPC 46 sempre que um outro Pronunciamento requerer ou permitir mensurações ao valor justo ou suas divulgações, tanto para mensuração inicial tanto para mensuração subsequente, porém, os requisitos deste Pronunciamento não se aplicam em:

- (a) – transações de pagamento baseadas em ações dentro do alcance do CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações;
- (b) transações de arrendamento dentro do alcance do CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil; e
- (c) – mensurações que tenham algumas similaridades com o valor justo, mas que não representem o valor justo, como por exemplo, o valor realizável líquido a que se refere o Pronunciamento CPC 16 – Estoques ou o valor em uso a que se refere o Pronunciamento CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Além do Pronunciamento propriamente dito, o CPC 46 conta com 3 apêndices, divididos em:

- (a) - Apêndice A – Definição de termos, que explica de forma analítica todos os termos usados no decorrer do Pronunciamento.

(b) - Apêndice B – Guia de Aplicação, detalha, com riqueza de detalhes, como deve ser aplicado o Pronunciamento para cada conjunto dos itens constantes no Pronunciamento.

(c) - Apêndice C – Disposição transitórias, determina que o Pronunciamento deve ser aplicado de forma prospectiva e que não há a necessidade de se aplicá-lo em informações de períodos anteriores.

E, ainda, conta com vários exemplos ilustrativos com o objetivo de dirimir dúvidas remanescentes.

Com relação à mensuração, presume-se que o ativo ou passivo é trocado em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data da mensuração e nas condições atuais de mercado e presume que a transação para venda do ativo ou transferência do passivo ocorre no mercado principal para o ativo ou passivo ou na ausência de mercado principal, no mercado mais vantajoso para ambos.

As regras constantes no Pronunciamento CPC 46 se aplicam também aos ativos não financeiros, a passivos e a instrumentos patrimoniais próprios da entidade e a ativos e passivos financeiros com posições de compensação em riscos de mercado ou risco de crédito da contraparte. Quanto a avaliação, dispõe o CPC 46 que a entidade deve utilizar técnicas apropriadas, utilizando o máximo de dados observáveis e minimizar o uso de dados não observáveis, tendo como objetivo; o de estimar o preço de uma transação não forçada entre os participantes do mercado na data e nas condições atuais de mercado.

Dentro do conceito do valor justo, para efeito de melhorar a comparabilidade e a consistência, o CPC 46 estabelece uma hierarquia de valor justo, divididas em níveis de 1 a 3, assim divididos:

(a) - Informações de nível 1: são preços cotados (não ajustados) em mercados ativos para ativos ou passivos iguais a que a entidade possa ter acesso na data de sua mensuração.

(b) - Informações de nível 2: são informações observáveis para ativo ou passivo, exceto preços cotados no Nível 1.

(c) - Informações de nível 3: são dados não observáveis para ativo ou passivo, e estes dados devem ser utilizados quando não existirem dados observáveis disponíveis, e para estes dados, a entidade deve utilizar as melhores informações disponíveis em determinadas circunstâncias.

Nas divulgações a entidade deve divulgar uma série de informações que vão desde as técnicas de avaliação e informações utilizadas para desenvolver as mensurações até determinar classes de ativos e passivos conforme natureza, característica, riscos e o nível de hierarquia de valor justo na qual a mensuração está classificada.

## **2.6 Os Clubes de futebol**

Os clubes de futebol são entidades desportivas, com personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que transacionam valores expressivos, provenientes, grande parte das vezes, de recursos intangíveis, que são os atletas dos clubes. Mas já existe o chamado clube empresa que em tese seria uma entidade com fins lucrativos. O objetivo do clube esportivo é realizar eventos de caráter social, cultural e desportivo.

## **2.7 O futebol**

O futebol é o jogo coletivo mais praticado em todo o mundo. O mais antigo vestígio do esporte é proveniente da China, por volta de 3000 a.C. Na Grécia Antiga e na Roma, era uma prática exclusivamente masculina. Em Florença, na Idade Média, se usavam as mãos e os pés. Já na Gália e na Bretanha, os jogadores davam socos e rasteiras nos

adversários. O esporte obteve um grande avanço na Inglaterra. Nesse país, o jogo ganhou regras claras e objetivas, além de ser organizado e sistematizado.

Em 1904 foi dado o passo mais importante para o desenvolvimento do esporte: a criação da FIFA (Fédération Internationale de Football Association). A FIFA, entidade máxima do futebol, surgiu a partir da união das associações de futebol de vários países. Atualmente a FIFA possui sua sede na cidade de Zurique, Suíça.

O futebol é praticado em um campo retangular de 90 a 120m de comprimento por 45 a 90m de largura. O campo é dividido em duas partes, cada time fica com uma. O objetivo básico do jogo é conduzir a bola até o gol adversário utilizando apenas os pés. Cada time é composto por 11 jogadores. Os goleiros são os únicos que podem pegar a bola com as mãos, dentro de uma área delimitada. Não são permitidas jogadas violentas, caso ocorram, o juiz poderá marcar faltas. Cada partida é dividida em dois tempos de 45 minutos, sendo também possível o acréscimo de alguns minutos extras.

Provavelmente, o futebol se tornou tão popular devido ao fato de que, para realizar o esporte, são necessários poucos equipamentos e recursos. De fato, a popularização desse esporte é uma tendência mundial.

## **2.8 Legislação incidente nos Clubes de Futebol**

A primeira lei que tratou os clubes de futebol foi a Lei nº 6.354/76, conhecida como Lei do Passe. Essa lei garantia aos clubes formadores de jogadores, a possibilidade de usufruírem dos direitos sobre o futebol destes atletas.

Em 1993 foi criada a Lei nº 8.672/93, conhecida como Lei Zico. Essa lei trazia a possibilidade dos clubes de futebol serem gerenciados por entidades com fins lucrativos.

Em 1998 foi criada a Lei nº 9.615/98, conhecida como a Lei Pelé. Essa lei instituiu novas normas sobre o desporto brasileiro. Trazendo questões polêmicas como o “passe livre” e a obrigatoriedade dos clubes se transformarem em empresas comerciais.

Em 2003 foi criada a Lei nº 10.671/03, conhecida como Estatuto do Torcedor. Essa Lei trouxe alterações sobre os direitos dos torcedores, sendo estes reconhecidos como consumidores/clientes do futebol. Ainda em 2003 foi criada a Lei nº 10.672/03, conhecida como a Lei de Moralização do Futebol, essa lei destaca a necessidade das entidades de administração de desporto e as de práticas desportivas envolvidas em qualquer competição de atletas profissionais, a elaborarem e publicarem até o último dia útil do mês de abril, as demonstrações contábeis de cada período, auditadas por auditores independentes.

Em 2004 foi criada a Lei nº 10.891/04 que instituiu a Bolsa-Atleta. Neste mesmo ano, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou por meio da Resolução CFC nº 1.005/04, a NBC T 10.13, que trata dos aspectos contábeis em entidades desportivas. Esta norma disciplinou e padronizou critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros contábeis e de estruturação das demonstrações contábeis das entidades de futebol profissional e demais práticas esportivas.

Em 2007 foi criada a Lei nº 11.638/07. Essa Lei altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

Em 2009 foi criada a Lei nº 11.941/09. Essa Lei altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição e dá outras providências.

Já em março 2011 entrou em vigor a Lei nº 12.395, alterando a Lei nº 9.615/98 e a Lei nº 10.891/04. Além disso, revogou a Lei nº 6.354/76. A principal alteração desta nova

lei se refere às indenizações por rupturas de contratos entre os atletas e as entidades desportivas.

Por fim, em janeiro de 2013, foi aprovada a Resolução CFC 1.429/13, que aprovou a ITG 2003 e que revogou a Resolução CFC nº 1005/04.

### **3. Estudo de caso: Sport Club Corinthians Paulista**

O portal do Corinthians, o “Fiel Torcedor” (2014), encontra-se uma breve história do clube. Um grupo humilde de pessoas fundaram o clube: os pintores de casa Joaquim Ambrósio, Antônio Pereira e César Nunes; o sapateiro Rafael Perrone; o motorista Anselmo Correia; o fundidor Alexandre Magnani, o macarroneiro Salvador Lopomo, o trabalhador braçal João da Silva e o alfaiate Antônio Nunes. O portal assim descreve:

Assim, às 20h30m do dia 1º de setembro, à luz do lampião de gás, altura do número 34 que iluminava a Avenida dos Imigrantes (atual José Paulino), no Bom Retiro, treze pessoas sacramentou a fundação do Sport Corinthians Paulista, eles se reuniram e redigiram o primeiro estatuto do clube. Faltava apenas financiamento para o sonho se realizar. Foi aí que Miguel Bataglia entrou em cena. Bataglia era um requintado alfaiate; aceitou participar e foi oficialmente nomeado o primeiro presidente.

O clube já tomava uma cara, mas faltava o nome. As idéias passaram por Santos Dummont, Carlos Gomes e até Guarani, mas nenhuma delas foi escolhida. Foi então que Joaquim Ambrósio sugeriu homenagear o famoso time inglês que fazia uma excursão pelo país: o Corinthian Football Club. O clube que se tornaria o mais querido do Brasil já tinha nome. A torcida e a imprensa chamavam a equipe de Corinthian’s Team. Assim, a letra “s” foi acrescentada ao nome, e o clube ganhou o elegante nome Corinthians.(FIEL TORCEDOR, 2014)

#### **3.1 Ativo intangível do clube**

O clube classifica seus jogadores como Ativo Intangível, com o título “Direitos de passes de Jogadores”. A avaliação é efetuada com base no custo de aquisição deduzido da amortização, calculada a partir de 01.01.2000, apenas para os atletas de idade superior a 27 anos, levando-se em consideração a parcela que têm direito em caso de negociação de seus passes. Um tratamento plenamente vinculado ao Princípio da Prudência é a constituição de uma Provisão aplicável para reconhecer expectativas de desvalorização do passe mediante contrato firmado entre o clube e os jogadores. Em Nota Explicativa é efetuada a segmentação entre jogadores com idade superior ou inferior a 28 anos.

Representado pela aquisição de vínculos desportivos de atletas profissionais em 2013 e em 2012. Os saldos em 31 de dezembro de 2013 (43 Atletas) e de 2012 (52 atletas) estão assim representados:

## Valores em Milhões.

Atletas	Diretos Econômicos (%)	Início de contrato	Término do contrato	Valor do Custo	Amortização	Saldo líquido 2013	Saldo líquido 2012
Julio Cesar de Souza	100	06/01/2011	31/12/2014	8.233	-6.220	2.013	4.390
Elton Rodrigues	70	10/01/2012	31/12/2014	2.783	-1.855	928	1.933
Paolo Guerreiro	100	01/07/2012	15/07/2015	11.313	-8.485	2.828	2.318
Douglas dos Santos	100	16/02/2012	15/07/2015	3.835	-2.450	1.385	2.770
Ramon de Moraes Motta	55	01/07/2011	30/06/2015	3.030	-1.894	1.136	1.894
Ralf de Souza Telles	85	01/01/2010	31/12/2015	6.714	-2.784	3.930	1.292
Cassio Ramos	60	10/01/2012	31/12/2015	3.424	-1.712	1.712	2.639
Vitor Silva Jr	50	10/01/2012	31/12/2015	3.413	-1.707	1.706	2.631
Guilherme dos Santos	30	15/05/2012	31/12/2015	5.950	-2.467	3.483	5.374
Guilherme Andrade	50	31/12/2012	31/12/2015	1.184	-395	789	1.000
Carlos Gil Nascimento	90	14/01/2013	31/12/2015	11.189	-3.730	7.459	-
Romario Ricardo da Silva	40	01/06/2012	31/05/2016	1.911	-637	1.274	1.376
Renan Soares Reuter	70	60/01/2011	05/06/2016	3.060	-1.581	1.479	-
Felipe Augusto de Almeida	50	26/01/2012	31/08/2016	2.791	-553	2.238	-
Alexandre Rodrigues	60	14/01/2013	31/12/2016	42.383	-10.596	31.787	-
Renato Soares de Oliveira	50	14/01/2013	31/12/2016	13.011	-3.253	9.758	-
Rodrigo Eduardo Costa	50	01/10/2013	31/12/2016	4.630	-356	4.274	-
Juan Manuel Martinez	10	20/07/2012	17/01/2013	-	-	-	3.746
Matias Adrian Defederico	-	31/08/2009	31/08/2013	-	-	-	1.928
Anderson Sebastião Cardoso	-	31/03/2011	31/12/2013	-	-	-	1.163
Outros	-	-	-	14.143	-7.715	6.428	34.194
				142.997	-58.390	84.607	68.648
<b>Direitos para negociações</b>						-28.758	-19.340
<b>Intangível</b>						<b>55.849</b>	<b>49.308</b>

Fonte: Balanço Sport Club Corinthians Paulista 2013

[http://www.corinthians.com.br/upload/site/joined\\_document.pdf](http://www.corinthians.com.br/upload/site/joined_document.pdf). Acesso em: 04/11/2014.

### 3.2 Mensuração do ativo do clube

Os critérios para avaliar o valor de um atleta podem ser bem objetivos: idade, gols marcados, qualidades nos fundamentos (passe, cabeceio), técnica (controle de bola, drible), condicionamento físico e histórico de contusões. Características subjetivas, como liderança, temperamento e vigor, também são avaliadas.

Segundo Jorge Luis Modesto da Silva, Gerente Contábil do Sport Club Corinthians Paulista (2014), não existe um cálculo pré-definido para mensurar um jogador de futebol. Quando há interesse num determinado ativo de outra agremiação, o clube oferece um valor pelo direito federativo do jogador, com base nos critérios acima. Portanto, o critério do valor justo (CPC 46) é atendido porque:

“Valor justo de um ativo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.”

### 3.3 Contabilização do Intangível do clube

Segundo Modesto da Silva (2014), 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. A única avaliação permitida é análise da possibilidade de recuperação econômico-financeira do valor líquido contábil dos direitos contratuais de cada atleta, segundo a NBC ITG 2003.

O Sport Club Corinthians Paulista, segue os conceitos expostos pela NBC 10.13, para o tratamento de atletas em formação, em que diz o seguinte:

“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. “

O Sport Club Corinthians Paulista, também segue os conceitos expostos pela NBC 10.13, para o tratamento de atletas contratados, em que diz o seguinte:

“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.

Segundo Modesto da Silva (2014), os lançamentos contábeis para os atletas contratados de outros clubes, são os seguintes:

1.Lançamento de reconhecimento do jogador no Ativo Intangível e o reconhecimento do Fornecedor à pagar (Outro Clube):

✓ Débito - Intangível (Ativo)  
Crédito – Fornecedor (Passivo)

2.Lançamento de amortização do valor do jogador:

✓ Débito – Despesas com Amortização (Resultado)  
Crédito – Amortização (Ativo - conta de amortização)

3. Lançamento de pagamento do fornecedor em aberto:

✓ Débito – Fornecedor (Passivo)  
Crédito – Banco (Ativo)

#### **4. Conclusão**

Conclui-se que os clubes de futebol são empresas que movimentam altos valores referentes a transações de jogadores de futebol - ativos intangíveis.

Por esse motivo é importante que as demonstrações contábeis desses clubes, sejam mensuradas de forma adequada em seus ativos, a fim de proporcionar aos usuários de suas demonstrações contábeis uma fonte segura de informações, para que essas entidades tenham um bom processo de gestão e tenham um bom futuro pela frente.

No Sport Club Corinthians Paulista, os ativos são mensurados seguindo o valor justo, em conformidade com o CPC 46. Esse pronunciamento estabelece que “Valor justo de um ativo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória”.

O Sport Club Corinthians Paulista, para o tratamento de atletas em formação, contabiliza os valores gastos diretamente relacionados com essa formação e registra no ativo immobilizado, 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. (NBC 10.13)

O Sport Club Corinthians Paulista, para o tratamento de atletas contratados, contabiliza os gastos com a contratação ou a renovação de contrato de atletas profissionais como ativo immobilizado, 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 (NBC 10.13).

Finalmente, pode-se afirmar que a melhora no campeonato e nas receitas podem também ter conexão com o ativo intangível de um clube de futebol, grupo no qual este é composto pelos seus jogadores de futebol.

## 5. Referências

COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira. LINS, Luiz dos Santos. Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade/Conselho Federal de Contabilidade. 2. ed. Brasília: CFC, 2005. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/livro-nbc-gerais.pdf>. Acesso em: 20/09/2014.

CRUZ, Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida; SANTOS, Luís Lima, AZEVEDO, Graça Maria do Carmo. Valorização do direito desportivo resultante da formação. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade. Brasília, v. 4, n. 1, art 4, p. 60 -83, jan/abr, 2010. Disponível em: <http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/148/70>. Acesso em: 27/09/2014.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. Teoria da Contabilidade. Tradução Antonio Zoratto Sanvicente. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NIYAMA, Jorge Katsumi. Contabilidade internacional. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008  
RAUPP, Fabiano Maury., BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

REZENDE, Amaury José; DALMÁCIO, Flávia Zóboli; SALGADO, André Luiz. Nível de disclosure das atividades operacionais, econômicas e financeiras dos clubes brasileiros. Revista Contabilidade, Gestão e Governança. Brasília, v. 13, n. 2, p. 36 - 50, mai/ago, 2010. Disponível em: [http://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/viewDownloadInterstitial/282/pdf\\_135](http://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/viewDownloadInterstitial/282/pdf_135). Acesso em: 27/09/2014.

BARDIN, Laurence. Análise de conteúdo. Lisboa: Edições 70, 2002.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. SILVA, Roberto da. Metodologia científica. 6.ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. Avaliação de ativos intangíveis. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. História do pensamento contábil. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

COSIF-PORTAL DE CONTABILIDADE. Contabilidade das entidades desportivas. Disponível em: <http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=esp-contabiliza02>. Acesso em: 17/10/2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 04 (R1). Ativo Intangível CPC 04. Disponível em:

[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/187\\_CPC\\_04\\_R1\\_rev%2003.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/187_CPC_04_R1_rev%2003.pdf).  
Acesso em: 17/10/2014.

PORTAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.13. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res1005.htm>. Acesso em: 17/10/2014.

COSIF-PORTAL DE CONTABILIDADE. O clube de futebol. Disponível em: <http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=esp-introducao>. Acesso em: 17/10/2014.

MUNDO EDUCAÇÃO. O futebol. Disponível em: <http://www.mundoeducacao.com/educacao-fisica/futebol-2.htm>. Acesso em: 17/10/2014.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS. IAS 38 Ativos Intangíveis. Disponível em: <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/IAS38.pdf>. Acesso em: 17/10/2014.

BRASILIA. Lei nº 6.354 de 2 de setembro de 1976. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6354.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6354.htm). Acesso em: 18/10/2014.

BRASILIA. Lei nº 8.672 de 6 de julho de 1993. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8672.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8672.htm). Acesso em: 18/10/2014.

BRASILIA. Lei nº 9.615 de 24 de março de 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9615consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9615consol.htm). Acesso em: 18/10/2014.

BRASILIA. Lei nº 10.671 de 15 de maio de 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.671.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.671.htm). Acesso em: 18/10/2014.

BRASILIA. Lei nº 10.672 de 15 de maio de 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/110.672.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.672.htm). Acesso em: 18/10/2014.

BRASILIA. Lei nº 10.891 de 9 de julho de 2004. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/110.891.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.891.htm). Acesso em: 18/10/2014.

BRASILIA. Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm). Acesso em: 18/10/2014.

BRASILIA. Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm). Acesso em: 18/10/2014.

BRASILIA. Lei nº 12.395 de 16 de março de 2011. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112395.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112395.htm). Acesso em: 18/10/2014.

SPORT CLUB CORINTHIANS. Balanço Corinthians. Disponível em: [http://www.corinthians.com.br/upload/site/joined\\_document.pdf](http://www.corinthians.com.br/upload/site/joined_document.pdf). Acesso em: 04/11/2014.

ISHIKURA, Edison Ryu; CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de, Formação de Atletas de Futebol: Controle, Contabilização e Negociação. In: Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, 2006, Coimbra/PT. Coimbra/Portugal: Anais CICA, 2006.

FIEL TORCEDOR. História do Corinthians. Disponível em: <http://fieltocedorcorinthiano.wordpress.com/historia-do-time-do-corinthians/>. Acesso em: 06/11/2014.

MODESTO DA SILVA. Jorge Luis Modesto da Silva, Gerente Contábil do Sport Clube Corinthians Paulista. Contato em: 05/11/2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 46. Mensuração do Valor Justo. Disponível em: [http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/395\\_CPC%2046%20\\_final.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/395_CPC%2046%20_final.pdf). Acesso em: 08/11/2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; DOS SANTOS, Ariovaldo, FIPECAFI, Manual de Contabilidade Societária, 1ª edi, 5 reimpressão. São Paulo: Atlas, 2010.

DOS SANTOS, José Luiz; SCHMIDT, Paulo; GOMES, José Mario Matsumura; FERNANDES, Luciane Alves, Contabilidade Geral, 3ª edi, São Paulo Atlas, 2011.