

SHEILA MORAIS SOARES

A CONTABILIDADE NOS CLUBES DE FUTEBOL

**CENTRO UNIVERSITÁRIO NOVE DE JULHO
UNINOVE**

**São Paulo
2.005**

SHEILA MORAIS SOARES
302102488

A CONTABILIDADE NOS CLUBES DE FUTEBOL

Monografia de TCC apresentada como exigência para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, ao Centro Universitário Nove de Julho – UNINOVE, sob orientação do Prof. Edson Rodrigues.

CENTRO UNIVERSITÁRIO NOVE DE JULHO
UNINOVE

São Paulo
2.005

Dedico esta obra a todos aqueles que me apoiaram a fazê-la, contribuindo de alguma forma com sua ajuda. Dedico principalmente aos meus pais, pelos ensinamentos e pelo amor que me dão até hoje.

Dedico também ao meu namorado e cúmplice Alessandro, pelo amor incondicional que me oferece e pela felicidade que proporciona à minha vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por me dar saúde e força para concluir mais essa etapa da minha vida e para continuar lutando por meus objetivos.

Agradeço ao orientador e professor Edson Rodrigues por todo suporte e por acreditar na viabilidade deste trabalho. Agradeço também ao Sérgio Pimenta do São Paulo Futebol Clube, Alex Rodrigues de Brito do *Sport Club* Corinthians Paulista, e ao Edison Ishikura, sócio e auditor da Casual Auditores, pela valiosa ajuda e importantes esclarecimentos, os quais foram fundamentais e indispensáveis para a conclusão desta monografia.

Ainda que eu andasse pelo vale da
sombra da morte, não temeria mal
algum, porque tu estás comigo; a
tua vara e teu cajado me consolam.

Salmo 23 – Novo Testamento

RESUMO

Este trabalho relata um assunto importante e pouco explorado por profissionais da área de Ciências Contábeis. Apaixonante e curioso, é assim que inicialmente podemos avaliar a contabilidade nos clubes de futebol. Em termos profissionais e técnicos encontramos dificuldade em avaliação e mensuração do patrimônio das entidades, seja por falta de informação nas demonstrações contábeis, ou por falta de uma normatização clara voltada para o setor.

Esta monografia se apresenta como uma espécie de manual, explorando e evidenciando a atividade dos clubes de futebol, sua forma de constituição jurídica, suas receitas e despesas, seus principais empregados e motivadores de expectativas financeiras, os jogadores, e outros pontos importantes como os problemas a serem solucionados, sugestões para contornar o quadro deficitário e para obtenção de maiores receitas.

As principais fontes de pesquisa são as informações apresentadas pelos clubes em suas demonstrações contábeis e as poucas legislações direcionadas ao setor. Além de retratar a atual situação econômica-financeira, no conteúdo deste trabalho, são destacados os principais pontos que diferenciam as entidades desportivas, em especial os clubes de futebol brasileiros, das empresas em geral.

Uma função muito importante desta pesquisa é mostrar aos profissionais de contabilidade e até outros, tais como advogados e profissionais da área de marketing, quão importante é o esporte futebol na vida das pessoas, e que por devido a enormes mudanças no cenário desportivo mundial, necessita de maiores estudos e profissionais qualificados para atuarem na área a fim de contribuir para a qualidade de informações e operações do setor.

ABSTRACT

This work concerns to an important theme, but very few explored by accountants. Fascinating and curious, at first sight, this is how we can evaluate accountancy at the soccer clubs. Through a technical and professional way, it is difficult to evaluate and measure their valuables, sometimes there is no information enough on their reports, or there is no standards, nor rules to this accountancy field.

This monograph presents as a kind of user's manual, exploring and presenting the soccer's clubs activities, such as their legal constitution, their incoming and expenses, their main employees and financial motivators, players and other main important topics to be solved, suggestions to be adopted and the main problem which is making the club profitable.

The main research sources are the information presented by the soccer's clubs on their balance sheets and some few rules linked to this sector. Besides showing the updated economical-financial situation, this work contends some differences between sports clubs, focus on soccer's clubs, of the most general companies.

It is important to mention that this paper aims at presenting accountants and some other, as layers and marketing professionals, how important is this sport called SOCCER in the people's lives, and occurring several changes in the world sports scenery, this subject needs further attention and qualified professionals in order to develop information quality and their operations.

LISTA DE FIGURAS

Fig. 1 – Comparação das Leis que tratam sobre o desporto.....	10
Fig. 2 – Comparação entre Associações (clubes de futebol)	14
Fig. 3 – Receitas do São Paulo Futebol Clube na Copa Libertadores da América ...	26
Fig. 4 – Taxas e impostos sobre cada partida.....	32
Fig. 5 – Exemplo simplificado do borderô financeiro	33
Fig. 6 – Quadro comparativo da contribuição dos sócios.....	35
Fig. 7 – Controle de gastos com formação de atletas	42
Fig. 8 – Critérios de classificação dos Direitos Federativos exercício de 2002	43
Fig. 9 – Critérios de classificação dos Direitos Federativos exercício de 2004	44
Fig. 10 – Contabilização das operações com jogadores	50
Fig. 11 – Primeiros investidores nos clubes do Brasil	51
Fig. 12 – Estrutura atual de contribuição ao INSS.....	60
Fig. 13 – Quadro comparativo das receitas, variações e patrimônio.....	75
Fig. 14 – Quadro com Indicadores Contábeis	75
Fig. 15 – Quadro comparativo da situação atual dos clubes de futebol brasileiros ...	76
Fig. 16 – Transferência de atletas para o exterior	89
Fig. 17 – Diversificação de Receitas – Clubes Brasileiros	90
Fig. 18 – Diversificação de Receitas – Clubes Europeus.....	90

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	3
DELIMITAÇÃO DO TEMA	3
JUSTIFICATIVA	3
PROBLEMA	4
HIPÓTESE	5
OBJETIVO	5
METODOLOGIA	6
CAPÍTULO I	7
1. Considerações importantes sobre os clubes de futebol no Brasil	7
1.1 Regulamentação contábil no esporte profissional (clubes de futebol)	8
1.2 Principais aspectos contábeis introduzidos pela NBC T 10.13	9
1.3 A legislação na administração do desporto profissional	9
1.4 Lei nº 9.615 de 24 de março de 1998 – Lei Pelé	12
1.5 Clubes de futebol organizados como associação	13
1.6 A atual administração dos clubes	17
1.7 O aspecto economia no setor esportivo	21
CAPÍTULO II	24
2. As receitas dos Clubes de Futebol	24
2.1 Como um atleta pode trazer receita ao clube	24
2.2 Transmissão de jogos	25
2.3 Passe e Direitos Federativos	27
2.4 Cláusula penal	29
2.5 Atestado Liberatório	30
2.6 Bilheterias – Arrecadações com jogos	32
2.6 Mensalidade paga pelos sócios	34
2.7 Patrocínio e Publicidade	35
2.7.1 Obrigações das empresas patrocinadoras perante a Previdência Social ..	37
2.8 Premiações e Títulos	37
CAPÍTULO III	39
3. Entendendo o balanço contábil dos clubes de futebol	39
3.1 Ressarcimento pelos gastos na formação dos atletas	39
3.2 Contabilização dos Direitos Federativos pelos clubes	42

3.3 O tratamento correto a ser utilizado para contabilização	44
3.3.1 Reavaliação do atestado liberatório.....	46
3.3.2 Amortização e recuperação do atestado liberatório.....	47
3.3.3 Contabilização da contratação de atletas	49
3.4 Investimentos e parcerias	51
3.5 Dívidas Fiscais e Trabalhistas	55
3.6 Tributos.....	56
3.6.1 Clubes de Futebol Profissional e a Previdência Social	56
3.6.2 Estrutura atual de Contribuições ao INSS.....	59
3.6.3 Obrigações dos clubes de futebol perante a Previdência Social	60
3.7 Estoques.....	61
CAPÍTULO IV.....	62
4. O jogador de futebol sob a ótica trabalhista	62
4.1 Diferença entre os jogadores de futebol e os outros trabalhadores.....	62
4.2 Direito de imagem.....	64
4.2.1 Direito de imagem e processos trabalhistas	65
4.3 Direito de arena	67
4.4 Luvas	68
4.5 Bichos.....	69
4.6 Empréstimos de jogadores	70
4.7 Convocações para a Seleção Brasileira de Futebol	72
4.8 Aspectos trabalhistas comuns	73
CAPÍTULO V.....	75
5. Situação atual dos clubes de futebol	75
5.1. Considerações Finais	85
5.1.1 O segredo do Marketing.....	86
5.1.2 A principal receita dos clubes brasileiros	88
5.1.2.1 Diversificação das receitas dos clubes de futebol.....	90
5.1.3 Clube empresa.....	91
5.1.4 Uma nova fonte de recursos	93
5.1.5 Mais alterações na Lei Pelé	95
5.2 Ranking da transparência financeira	97
CONCLUSÃO	98
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	99

INTRODUÇÃO

Esta monografia visa à importância das práticas contábeis em clubes de futebol, que devido a sua enorme estrutura, carecem de disciplinas normativas por parte de órgãos reguladores.

Os clubes de futebol não podem ser considerados apenas como simples grupos de entretenimento. A grande quantidade de recursos faz com que os clubes necessitem de uma eficiente gestão empresarial e uma contabilidade transparente.

Por este motivo, este trabalho tem o propósito de mostrar a realidade dos clubes de futebol. Seu conteúdo permite a aqueles que não conhecem a administração dos clubes, terem uma noção clara de como é administrar essas enormes entidades geradoras de recursos e emoções. É exibido também o que deve ser mudado para termos uma qualidade maior nas informações prestadas pelos clubes e que a área deve ser explorada até por mais trabalhos acadêmicos.

DELIMITAÇÃO DO TEMA

A principal abordagem desta pesquisa será sobre a Lei Pelé, as novas exigências e uma nova norma criada pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade) para os critérios específicos de contabilização e das práticas contábeis nas demonstrações das Entidades Desportivas Profissionais. Será discutido sobre como os clubes estão se estruturando para atender os procedimentos desse novo regulamento e também suas reações para se adequarem a principal legislação que instituiu normas gerais sobre o desporto entre outras providências

JUSTIFICATIVA

Os clubes de futebol se diferenciam das empresas tradicionais, pois a maioria das grandes empresas possui ativos físicos como prédios, fábricas, máquinas e estoques e dependem desses recursos para trazer-lhes benefícios futuros. As

organizações esportivas são diferentes, além de algumas edificações e ativos financeiros e operacionais, seus principais ativos são simbólicos e intangíveis. Por isso houve a necessidade de definir procedimentos específicos para as operações das entidades desportivas.

A intenção é desenvolver um estudo de um setor muito interessante e mostrar que atualmente representa uma grande oportunidade de crescimento para o profissional contábil e que o assunto deve ser aproveitado para outros trabalhos acadêmicos devido à escassez de informações da área desportiva.

PROBLEMA

Com o objetivo de padronizar e dar maior qualidade às demonstrações contábeis dos clubes brasileiros de futebol, o CFC – Conselho Federal de Contabilidade elaborou uma norma específica para as demonstrações financeiras do setor.

As normas de contabilidade que existiam antes, não atendiam integralmente as necessidades de um clube de futebol, principalmente em face às alterações introduzidas pela Lei Pelé.

Portanto a questão problema desta pesquisa é: identificar os pontos mais confusos, a adaptação dos clubes a essas novas exigências e as decisões dos contadores ao elaborar as demonstrações contábeis dos clubes. A norma em questão é suficiente para atender todas as necessidades dos clubes?

Outro assunto importante que deve ser identificado é o porquê da maioria dos clubes de futebol estarem com quadros deficitários, passando por sérias dificuldades econômico-financeiras.

HIPÓTESE

O Conselho Federal de Contabilidade e outros órgãos que regulam a atividade dos contadores e auditores devem ter uma atuação importante para orientar através de mais normas, os profissionais de contabilidade dos clubes, para que estes efetuem registros corretos com a finalidade de mostrar a real situação do patrimônio das entidades. A falta de informações precisas e claras faz com que muitas decisões diferentes sejam tomadas para elaboração das demonstrações contábeis.

Devido à incerteza e insegurança por parte dos profissionais, e até mesmo por interpretações diversas por falta da clareza dos regulamentos e das legislações voltadas ao setor, o Balanço Patrimonial dos clubes pode apresentar informações que não refletem a sua verdadeira situação.

O quadro deficitário é algo preocupante também que embora possa ter sido impacto de uma administração amadora por parte dos dirigentes, muitos outros fatos podem ter contribuído para este cenário, como, por exemplo, faltas de investimentos e captação de receitas, bem como altas dívidas decorrentes de aquisição de empréstimos e falta de pagamentos para com os cofres públicos.

OBJETIVO

O objetivo é apresentar qual é a situação atual dos clubes de futebol, evidenciando as contabilizações que atualmente são feitas. Há desafios e muito que se aprender sobre a contabilidade nessas entidades. Serão identificados todos os aspectos relevantes das operações dos clubes, sobre o que é considerado bem, direito, obrigação, receita e despesa. Um dos objetivos é esclarecer as contas dos Balanços dos clubes e qual o tratamento contábil e trabalhista dados aos jogadores de futebol do clube.

METODOLOGIA

Para a composição, organização e conclusão deste trabalho, foram utilizados técnicas e métodos de pesquisa de campo através de questionários e entrevistas. Por ser um tema embrionário, não há livros locais que retratam sobre o assunto. Alguns trabalhos acadêmicos que já abordaram assuntos relacionados ao tema deste trabalho, reportagens e muitos endereços eletrônicos, as Leis direcionadas ao setor desportivo e as informações contábeis divulgadas pelos clubes, foram essenciais para a viabilidade desta monografia.

CAPÍTULO I

1. Considerações importantes sobre os clubes de futebol no Brasil

O futebol no Brasil não é somente um esporte. É o jogo que reflete a própria nacionalidade de uma terra dominada pela paixão pela bola. O futebol apresenta certas características que o diferenciam das demais atividades econômicas, assim consegue despertar sensações que outras atividades econômicas não fazem aos seus clientes, ou seja, o futebol age diretamente com a emoção, com a paixão de seus clientes/torcedores que são fiéis ao seu time. Portanto o clube de futebol desempenha tanto papel econômico como social, dos quais o fator psicológico é um dos que diferencia esta atividade das demais.

No mundo, o futebol se converteu em um negócio altamente lucrativo, através do suporte desproporcionado dos meios de comunicação, com atletas de elevado rendimento, considerados produtos altamente comercializados e valorizados.

Sobre os clubes esportivos:

- Associações privadas integradas por pessoas físicas e jurídicas;
- Uma gigantesca organização nacional;

De acordo com uma pesquisa da Fundação Getúlio Vargas (FGV), o setor esportivo movimenta R\$ 30 bilhões por ano, originados da comercialização de produtos como meias, bolas, camisas de clubes, ingressos, patrocínios, apoios e direitos de imagem.

A pesquisa ainda mostrou que enquanto o Produto Interno Bruto (PIB) nacional cresceu em média 2,25% de 1996 a 2000, no mesmo período, o PIB do esporte registrou um acréscimo médio anual de 12,34%.

A nova realidade é que o Esporte Futebol é um sistema complexo, integrado as mudanças econômicas, sócio-políticas e mudanças culturais no mundo moderno.

A situação atual das entidades esportivas está repleta de problemas:

- Dívidas elevadas: Fiscais, Trabalhistas e Cíveis;
- Passivo oculto elevado;
- Ausência total de controle de custos/despesas;
- Falta de critérios nas contabilizações;
- Problemas de captação de recursos;
- Deficiência de Capital de Giro;
- Dependência significativa da “venda” de atletas para gerar receitas;
- Entre outras.

1.1 Regulamentação contábil no esporte profissional (clubes de futebol)

As atividades esportivas, em especial os clubes de futebol, tornaram-se um novo campo de atuação para o profissional da contabilidade devido os seguintes aspectos:

- Constituição de empresas não apenas para os clubes como para os atletas;
- Planejamento tributário para clubes, atletas e empresas esportivas;
- Necessidade da contratação de auditores;
- Profissionais de contabilidade preparados para atender clubes, ligas, federações, confederações, empresas esportivas e atletas.

A regulamentação contábil tornou-se necessária por causa da diversidade de elementos patrimoniais nos clubes, bem como as particularidades nas transações. Esses elementos implicam que as entidades esportivas não devam basear-se somente nas normas e legislações gerais, deviam atender a normas e controles específicos para sua atividade.

Diante de todas essas complexidades, o CFC (Conselho Federal de Contabilidade) aprovou a NBC T 10.13 em setembro de 2.004 através da Resolução nº 1.005.

As conseqüências dessa norma, entre outras, é que se faz obrigatória à transparência financeira, administrativa e contábil por parte das entidades

desportivas. No aspecto do profissional a consequência é que amplia a função do contabilista e aumenta a procura por profissionais qualificados e especializados.

1.2 Principais aspectos contábeis introduzidos pela NBC T 10.13

- 1) Devem ser registrados no Imobilizado, gastos com:
 - Formação de atletas;
 - Contratação ou renovação de atletas profissionais (Ex. Pagamento de luvas).
- 2) Direitos contratuais no Ativo Imobilizado devem ser amortizados de acordo com o prazo do contrato;
- 3) Multa contratual recebida pela liberação de atleta= Receita Operacional;
- 4) O direito de exploração de atividade profissional de um determinado atleta é um ativo intangível, e como tal não pode ser objeto de reavaliação;
- 5) Controle de gastos com formação de atletas: compõem os gastos relacionados com a formação de atletas com base mensal em regime de competência, como, por exemplo, transporte, alimentação e educação;
- 6) Notas explicativas às demonstrações contábeis:
 - Nota explicativa dos Gastos com a formação de atletas do Imobilizado e montante baixado para o Resultado;
 - Nota explicativa das Contingências Ativas e Passivas de natureza tributária, trabalhista e cível;
 - Nota explicativa dos Seguros contratados para atletas profissionais e demais Ativos da entidade.

1.3 A legislação na administração do desporto profissional

As tentativas de tornar juridicamente possível o que passou a ser chamado clube-empresa foram feitas para viabilizar a administração profissional das associações esportivas. O quadro a seguir permite comparar as diversas leis:

Lei nº 8.672/93, art. 11 (Lei Zico)	Lei nº 9.615/98, art. 27 (Lei Pelé)	Lei nº 10.672/03 art. 27
É facultado às entidades de prática e às entidades federais de administração de modalidade profissional manter a gestão de suas atividades sob a responsabilidade de sociedade com fins lucrativos, desde que adotada uma das seguintes formas:	As atividades relacionadas a competições de atletas profissionais são privativas de:	§ 9º. É facultado às entidades desportivas profissionais constituírem-se regularmente em sociedade empresária, segundo um dos tipos de regulados nos arts. 1.039 a 1.092 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil.
	I – sociedades civis de fins econômicos;	
I – transformar-se em sociedade comercial com finalidade desportiva;	II – sociedades comerciais admitidas na legislação em vigor;	§ 11º. 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.
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.	III – entidades de prática desportiva que constituírem sociedade comercial para administração das atividades de que trata este artigo.	

Fig. 1 – Comparação das Leis que tratam sobre o desporto

Fonte: Elaborado pelo autor

Para explicar esse quadro, é importante entendermos as intenções dos idealizadores. Para Zico, o problema não era optar entre facultatividade e obrigatoriedade, o problema era romper com a tradição do associativismo como filosofia e modelo de organização do desporto, como consta na legislação. A Lei Zico foi totalmente revogada pelo art. 96 da Lei Pelé.

Pelé queria a transformação obrigatória dos clubes de futebol profissional em empresas. A única concessão que ele fez foi que os clubes tivessem o prazo de dois anos para se adaptar ao disposto no art. 27. Esse prazo foi prorrogado posteriormente pela Lei nº 9.940, de 21/12/99, para três anos.

Os principais pontos da Lei Pelé são:

- Fim do passe dos jogadores;

- Possibilidade dos clubes (ou seus departamentos de esporte profissional) se transformarem em empresas;
- Independência da Justiça Desportiva;
- Criação das ligas regionais e nacionais independentes, com autonomia para organizar competições esportivas.

Um dos pontos mais controversos dessa Lei tratava da questão da extinção do passe dos atletas – o qual será abordado em tópico específico – visto que com isso os clubes deixariam de usufruir os grandes benefícios financeiros gerados pela transferência de atletas para outros clubes.

A Lei nº 10.672 de 15 de maio de 2003, a qual altera a Lei Pelé, dispõe de alguns pontos principalmente sobre o afastamento de dirigentes, caso se comprove a inadimplência de seus atos, e sobre a possível recuperação dos custos de formação de atletas não profissional. Além de deixar facultado às entidades desportivas profissionais em constituírem-se em empresas.

Podemos destacar:

- Afastamento preventivo e imediato dos dirigentes no caso de inadimplência de prestação de contas e contribuições tributárias – independente de previsão estatutária;
- Os bens particulares dos dirigentes das entidades desportivas profissionais ficam sujeitos aos pagamentos de certas e determinadas relações de obrigações da entidade (conforme art. 50 da Lei nº 10.406 de 10 de Janeiro de 2002 – Novo Código Civil), caso apliquem créditos ou bens sociais da devida entidade em proveito próprio ou de terceiro;
- As entidades profissionais para obter financiamento com recursos públicos devem adotar modelo transparente, apresentar planos de resgate e de investimento e identificar sua exata situação financeira através das demonstrações contábeis auditadas por auditores independentes:
 - a) Balanço Patrimonial;
 - b) Demonstração do Resultado do Exercício;

- c) Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR);
- d) Demonstração de Lucros (Superávits) ou Prejuízos (Déficits) Acumulados
- e) Notas Explicativas.

Veremos a seguir, a principal Lei e a mais importante também que modificou toda a estrutura das entidades desportivas, em especial dos clubes de futebol, bem como suas alterações (algumas até recentes) que obrigam as entidades a publicarem suas Demonstrações Contábeis e juntamente com elas o parecer de auditoria.

Todas essas regulamentações visam o monitoramento da situação patrimonial, desempenho e riscos das entidades, bem como a transparência dos dados e informações.

1.4 Lei nº 9.615 de 24 de março de 1998 – Lei Pelé

A Lei Pelé é a principal referente à instituição de normas gerais sobre o esporte (desporto). A Lei foi aprovada no Senado em tempo recorde e foi sancionada com 17 vetos e sem qualquer alteração. Na época o Ministro dos Esportes era Edson Arantes do Nascimento, o ex-jogador de futebol Pelé, e o presidente da República era Fernando Henrique Cardoso.

A regulamentação da Lei Pelé consta do Decreto nº 2.574 de 29 de abril de 1998. Regulamentar uma Lei é torná-la realizável, ou seja, fazer com que ela possa ser efetivamente cumprida, sob a fiscalização do Poder Executivo.

A maior intenção de Pelé era criar uma Lei que modernizasse e moralizasse o desporto brasileiro de qualquer maneira e à força. Para isso, ele via que a única alternativa capaz de tornar transparente a captação e a gerência de recursos financeiros era a imposição do clube-empresa. Para Pelé modernizar seria *“adequar a legislação pátria à atividade de natureza evidentemente comercial exercida pelas entidades de prática esportiva”*, que negociam contratos de atletas, comercializam os direitos sobre a transmissão de jogos, vendem produtos com o logotipo do clube, estabelecem parcerias com patrocinadores e com empresas de marketing desportivo

e publicidade. Moralizar seria erradicar os principais vícios que teriam embaraçado o desenvolvimento desportivo brasileiro: a desorganização, o amadorismo, o paternalismo que marca as relações entre os atletas e os dirigentes de clubes, o desprezo à condição humana do atleta, a falta de transparência nos negócios desportivos, a impunidade de agentes desportivos corruptos, a irresponsabilidade dos dirigentes. Este propósito moralizador é atestado em vários artigos da Lei Pelé e do Decreto.

De fato, historicamente, entidades e dirigentes desportivos (algumas vezes os próprios atletas) consideram-se acima da Lei, porque os governantes costumam adulá-los em benefício (eleitoral) próprio, em vez de tratá-los como as demais pessoas jurídicas e físicas. Ao contrário do que faz a Lei Pelé, não há nenhuma necessidade de explicitar que tais e quais normas valem também para entidades e agentes desportivos. O que não pode acontecer é que sob o manto protetor da natureza formalmente associativa (e, portanto, sem fins lucrativos) de entidade desportiva, clubes de futebol profissional e agentes desportivos profissionais sejam tratados como tivessem, objetivos e motivação meramente beneficentes.

Sobre essa questão de os clubes de futebol possuírem um tratamento diferenciado devido ao seu enquadramento de associação ou não, veremos a seguir em tópico específico, uma vez que esta é um grande polêmica, pois muitos críticos defendem que não dá para imaginar nos dias de hoje, pelo rumo que o “negócio lucrativo” do futebol no Brasil e no mundo tomou, um clube de futebol com o intuito de apenas promover algo beneficente e social, dedicado somente ao lazer e promoção de evento sócio-cultural.

1.5 Clubes de futebol organizados como associação

Os clubes chamados oficialmente de “entidades de prática desportiva” são pessoas jurídicas de direito privado, via de regra constituídas sob a forma de associação. Uma das características deste tipo de sociedade é que os associados não têm qualquer participação no patrimônio, por maior que ele possa ser. Tanto é que, dissolvida a entidade, por qualquer razão, o patrimônio é destinado à outra entidade, de fins idênticos ou semelhantes.

Outra característica é que, no caso de associação, a existência da pessoa jurídica é tão distinta da dos seus membros que a admissão ou o desligamento de associados não acarreta qualquer mudança nos atos constitutivos, ao contrário do que ocorre com as sociedades comerciais em geral, onde a saída de qualquer um dos sócios resulta na alteração do contrato existente ou a elaboração de um novo contrato social. Segue um exemplo de dois clubes de futebol considerados como “grandes” no futebol paulista e conseqüentemente no Brasil. As informações constantes nos quadros foram tiradas do Balanço Patrimonial de 2004 nas notas explicativas de cada um dos clubes.

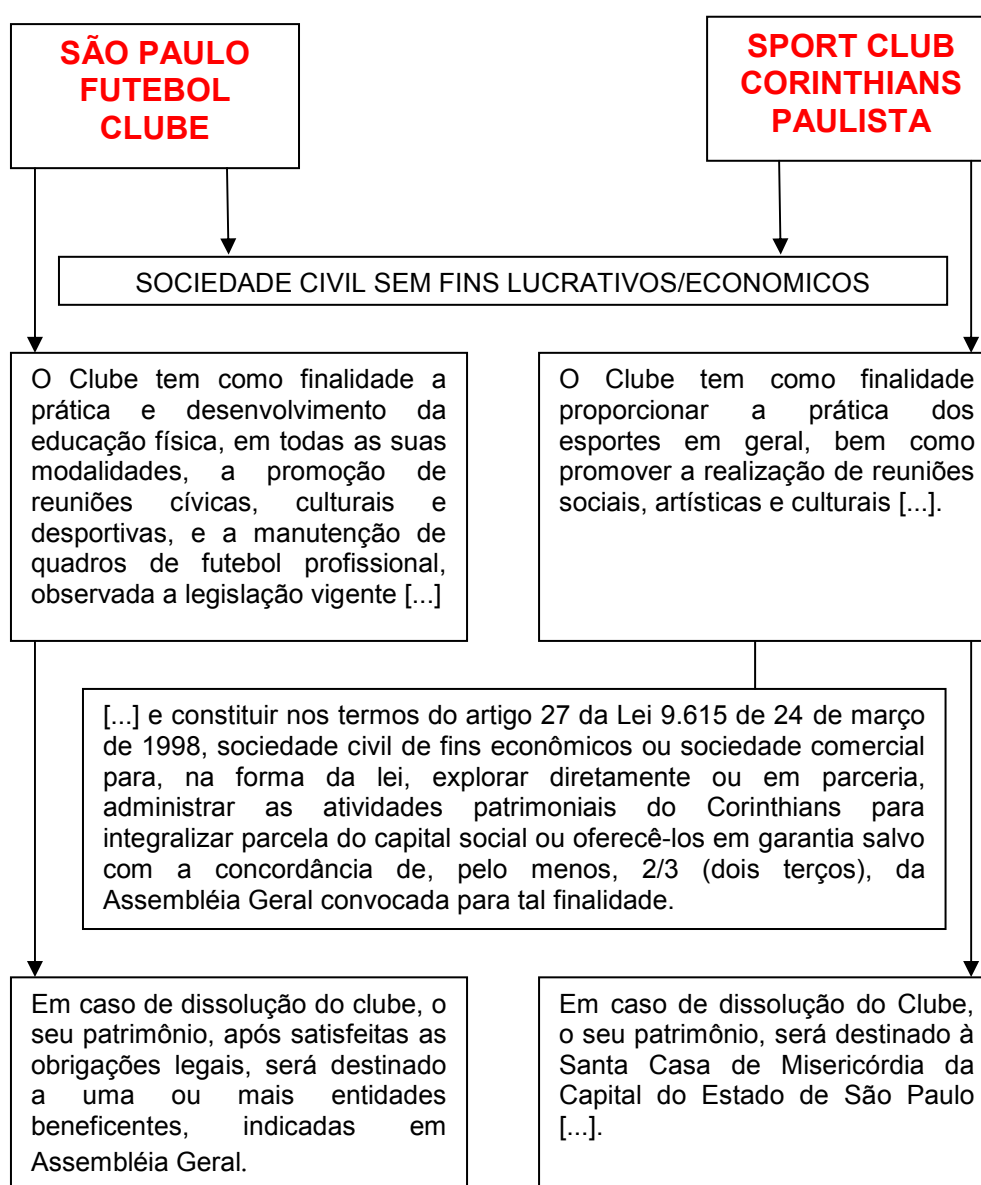


Fig. 2 – Comparação entre Associações (clubes de futebol)

Fonte: Elaborado pelo autor

Como podemos verificar, os dois clubes deixam claro que são sociedades sem fins lucrativos e que em caso de dissolução, seu patrimônio será destinado a uma entidade beneficente sem fins lucrativos, demonstrando assim, que são associações. Porém o *Sport Club Corinthians* informa que tem também como finalidade se constituir em empresa conforme a Lei Pelé.

No próprio CNPJ (Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica), esses dois clubes que são sem dúvida uma referência no futebol brasileiro, têm como Descrição da Natureza Jurídica: Associação – Cód. 302-6. CNAE - Código e descrição da atividade econômica principal: 92.61-4-01 – Clubes sociais, desportivos e similares.

Os clubes promovem atividades recreativas, desportivas e sociais para os associados. Frequentemente mantêm departamento de desporto profissional, onde atuam atletas que não são necessariamente associados, ou seja, o vínculo desses atletas com o clube não é feito através de cota, mas sim de um contrato de trabalho ou um contrato de patrocínio. Os clubes mais conhecidos são aqueles cujos times de futebol disputam campeonatos nacionais. Portanto, são associações de finalidade dupla: tem fins não econômicos (na medida em que funcionam para os associados) e fins econômicos (na medida em que exploram o desporto profissional e, com ele, obtêm renda).

O reconhecimento oficial do fato político e social do desporto ocorreu pela primeira vez em 1941, quando a União estabeleceu as bases de organização do desporto em todo o país através do Decreto-Lei nº 3.119 de 14/04/1941.

Com relação à natureza jurídica das entidades desportivas, essa Lei preceituava no art. 48: *“A entidade desportiva exerce uma função de caráter patriótico. É proibido a organização e o financiamento de entidade desportiva de que resulte lucro para os que nele empreguem capital de qualquer forma”.*

E no art. 50: *“As funções de diretor das entidades esportivas não poderão ser, de nenhum modo, remuneradas”.*

Note-se que não é recente a preocupação com a administração econômica e financeira das associações desportivas. É de 1945 o Decreto-lei nº 7.674, que “dispõe sobre a administração das entidades desportivas, especialmente sob o ponto de vista financeiro”. E a Lei 6.251, de 1976, atribuía ao Conselho Nacional de Desportos competência para baixar normas referentes ao regime econômico e financeiro das entidades desportivas, inclusive no que diz respeito aos atos administrativos. Na regulamentação (Decreto nº 80.228, de 25/05/77), foram estabelecidas normas rígidas de administração financeira das entidades esportivas. Sobre este Decreto: “nas associações desportivas, os sócios se manifestarão coletivamente por meio de conselhos deliberativos, que serão órgãos soberanos e constituídos de, no mínimo, vinte membros”, cabendo à assembléia geral a função de eleger o conselho deliberativo de decidir quanto à extinção da entidade ou sua fusão.

O art. 90 deste Decreto estabelece que:

a) nas entidades em que se praticasse o desporto profissional, o orçamento e a contabilidade fossem feitos à parte e registrados de modo autônomo, garantindo tratamento independente do setor profissional;

b) o balanço geral de cada exercício, acompanhado da demonstração dos lucros e das perdas, registrasse os resultados das contas patrimoniais, financeiras e orçamentárias.

Resumindo, entre 1941 (Decreto-lei nº 3.119) e 1993 (Lei nº 8.672), foram princípios básicos da organização do desporto: associacionismo, responsabilidade organizada, finalidade não lucrativa, não-remuneração dos dirigentes, tutela governamental, controle interno e externo dos atos administrativos nas entidades desportivas, transparência contábil. Assim, até então, ao menos formalmente, as entidades desportivas – confederações, federações, ligas, clubes – não tinham como funcionar exclusivamente segundo os caprichos de dirigentes de plantão, como Pelé quis nos fazer acreditar. Conselhos fiscais, por exemplo, são obrigatórios nas entidades desportivas desde 1945, “para acompanhar a gestão financeira das administrações” (Cf. Decreto-lei nº 7.674, de 25 de junho de 1945).

A maior preocupação sempre foi coibir a prática da prepotência, o enriquecimento ilícito, a manipulação de conselhos fiscais e comissões de arbitragem, o uso das estruturas administrativas das entidades para a promoção pessoal dos dirigentes dos clubes de futebol. Mudar esse quadro é uma ação que depende basicamente dos associados, que devem deixar de coniventes com a corrupção, reagir às administrações truculentas, ou seja, colocar em prática os princípios básicos do associacionismo.

Entretanto, antes da implementação de Leis que desfavorecem e tentam evitar todos estes atos preocupantes, o poder público era omissivo e benevolente com relação à sonegação praticada em entidades desportivas.

Essa é sem dúvida, uma das causas da implementação de medidas moralizadoras e de profissionalização das relações decorrentes da prática do desporto profissional.

1.6 A atual administração dos clubes

A Constituição Federal de 1988 proclamou a autonomia das entidades desportivas quanto a sua organização e funcionamento (art. 217, I.), ao mesmo tempo em que reconheceu a competência legislativa concorrente em matéria de desporto (art. 24). Daí a necessidade de uma legislação desportiva atualizada foi inevitável.

É inegável que as atenções nas Leis atuais que tratam sobre o desporto, sejam na maior parte, voltadas à administração dos clubes. Podemos citar o exemplo do “cartola”.

Cartola é aquele dirigente de entidades sem fins lucrativos, ele não pode ser remunerado. Presumivelmente, mantêm-se graças a recursos próprios, advindos de atividades paralelas. O que fundamentalmente o move é a perspectiva do exercício do poder, o prestígio que a direção de uma associação desportiva confere e a possibilidade de usar a estrutura institucional do desporto em prol de projetos pessoais, sobretudo de natureza eleitoral e política até mesmo no trato de questões

como licenciamentos de marcas, exploração da venda de produtos ligados ao clube, comercialização de placas nos estádios, organizações de campeonatos e negociação de contratos de patrocínio, de compra e venda de atletas e de transmissão de jogos.

Já que legalmente não pode ser remunerado pelo serviço prestado a seu clube, dificilmente o “cartola” poderia ser responsabilizado por atos administrativos equivocados, prejuízos causados ao clube, sonegação de valores descontados em folha e não repassados aos órgãos governamentais competentes, destruição do patrimônio das entidades que dirigem. A impressão que eles próprios ajudam a cultivar é que cartolas são pessoas bem intencionadas, inteiramente dedicadas ao “clube do coração”.

Poderia, dificilmente o cartola poderia ser responsabilizado por todas essas e outras inadimplências. Hoje, as coisas mudaram. Devido a novas Leis dedicadas a este assunto, os dirigentes (cartolas) dos clubes de futebol, respondem sim por seus atos.

Neste sentido, embora não passasse de uma ameaça, pode-se compreender a inserção do art. 23 da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé), que proclama a inelegibilidade para o desempenho de cargos eletivos de inadimplentes na prestação de contas da própria entidade. Levando-se em conta a facilidade com que a maioria dos clubes de futebol até então faz pouco caso da legislação, especialmente a tributária, a trabalhista e a previdenciária.

O art. 23 da Lei Pelé foi acrescido pela Medida Provisória nº 39/2002 e teve uma redação dada pela Lei nº 10.672/2003, a qual podemos destacar como 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.

Do inciso II:

- 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.

Para a criação desta Lei, foram levadas em conta algumas considerações sobre o “cartolismo” que é um fator de atraso, na medida em que se tornou sinônimo de amadorismo gerencial, luta por poder político, desconforto e insegurança nos estádios, rombos financeiros nas contas dos clubes, falta de clareza na negociação de contratos de transmissão de imagens e de cessão de atletas, calendários de campeonato mal organizados.

O cartolismo seria a principal causa da resistência aos contratos de parceria por parte de bancos de investimento, empresas de marketing, desportivo e agências de intermediações de mão-de-obra desportiva, potencialmente interessados em investir ou fazer investir no mercado desportivo e, por consequência, em tornar os clubes financeiramente rentáveis (Emile Boudens 2000, p. 13).

Uma questão relevante que se deve ressaltar sobre a gestão dos clubes de futebol refere-se ao fato de que, nos últimos anos, têm-se verificado no Brasil diversos procedimentos no Poder Público com o intuito de tentar reduzir os inadequados procedimentos administrativos, financeiros, contábeis, entre outros, atribuídos, aos dirigentes responsáveis pelos clubes de futebol brasileiro, tais como:

- A CPI (Comissão Parlamentar de Inquérito) para investigar e apurar os sinais de irregularidades no contrato celebrado entre a CBF (Confederação Brasileira de Futebol) e a Nike (empresa de material esportivo);

- A Lei nº 8.672 de 06/07/93 – conhecida como a Lei Zico;
- A Lei nº 9.615 de 24/03/98 – conhecida como a Lei Pelé que, além de outros efeitos, modificaram os aspectos relativos às características do atestado liberatório (passe) dos atletas;
- E como resultante a Lei nº 10.672 de 15/05/03 – que trata da organização desportiva.

No § 6º do seu artigo 27, a Lei 10.672/03 determina que:

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:
I – realizar todos os atos necessários para permitir a identificação exata de sua situação financeira;
... 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.

Embora a lei em questão faça referência apenas à obrigatoriedade de elaboração e divulgação das Demonstrações Contábeis para as entidades desportivas que contestem o recebimento de recursos públicos, torna-se evidente que, independente de imposição legal, os clubes desportivos devem promover a divulgação de suas Demonstrações Contábeis para os usuários internos e externos nelas interessados. Dentre os usuários que podem manifestar interesse por estas informações é possível citar:

- Os sócios dos clubes que contribuem com a geração de recursos financeiros através das mensalidades;
- Os dirigentes responsáveis pela gestão financeira dos clubes;
- Os torcedores, que propiciam receita através da compra de ingressos para os eventos e a aquisição de produtos licenciados pelo clube;
- Os jogadores e atletas pelo interesse sobre a situação financeira dos clubes que pagam seus salários;
- Os investidores e parceiros que investem recursos na entidade esportiva;
- As federações, confederações, ligas e conselhos esportivos encarregados da direção destas atividades;

- O Governo, tanto quanto em relação à utilização de espaços públicos para a prática desportiva, em estádios e ginásios, como principalmente para fins de arrecadação tributária.

Comparando o Brasil com outros países, podemos verificar um grande atraso na evidenciação contábil dos clubes brasileiros. Enquanto em algumas localidades os clubes desportivos são tratados como empresas, alguns inclusive negociando duas ações em Bolsa de Valores, como o Sport club Lazio (Itália), o *Manchester United* (Inglaterra), Futebol Clube do Porto (Portugal), entre outros, no Brasil as Entidades Desportivas sempre foram tratados como associações.

Segundo Pinho e Nascimento (*apud* Wagner Dias da Silva, 2004, p.14):

[...] Associações são pessoas jurídicas sem fins lucrativos, porque seu fim é cultural, religioso, recreativo, moral, etc. [...]. Distinguem-se, por sua vez, das sociedades civis das sociedades comerciais. Ambos têm fim de lucro, porém, o fim comum é atingido por meio de caminhos diferentes. Nas sociedades comerciais, percorre-se a estrada na prática dos atos do comércio. Nas sociedades isso não ocorre.

Amparados por este tratamento jurídico, os clubes de futebol nunca se viram obrigados a publicar suas demonstrações contábeis, embora seja indiscutível que em virtude dos altos volumes de recursos financeiros que a atividade desportiva gera que, o carácter meramente voltado para o lazer e entretenimento antes existente, adquiriu cada vez mais o tratamento de negócio e, desta forma, independente de diretrizes legais, precisa de uma adequada evidenciação contábil, como ocorre nas demais atividades econômicas.

1.7 O aspecto economia no setor esportivo

Na abrangência de outras peculiaridades, o futebol (dentre outras modalidades de esporte profissional) se diferencia de outras formas de entretenimento pelo fato que cada partida (ou produto) é única e seu resultado, imprevisível. Como tal, a presença de público em qualquer partida é influenciada por uma variedade de fatores: o calendário da competição, a importância relativa do

jogo, a qualidade das instalações dos estádios, a expectativa sobre o resultado do jogo e o número de gols marcados, os quais dependerão das características e qualidades dos times. Peel e Thomas (*apud* Renato Pereira Amador, 2004, p. 30).

A economia do esporte profissional é fascinante tanto para o público em geral como para os pesquisadores. Podemos abordar algumas características na avaliação da atuação competitiva e financeira de um clube de futebol:

- a) Em alguns esportes a formação de ligas impede a entrada de novas equipes. No caso do futebol a entrada de uma equipe pressupõe um desempenho prévio, numa competição de nível inferior e a saída da equipe com pior desempenho ¹;
- b) As equipes de futebol são marcas essencialmente locais. Como consequência dessa característica, os membros de uma liga de esportes estão geralmente localizados em cidades onde existe um grande potencial de renda como, por exemplo, em grandes cidades. Outra característica é a inexistência de mudança de sede dos clubes;
- c) A receita proveniente da venda de ingressos teve sua parcela na geração de riqueza reduzida nos últimos anos. Em contrapartida, a televisão representa nos dias de hoje uma fonte significativa de receita para os clubes de futebol;
- d) São pouco usuais as transações de aquisições, fusões e cisões nas equipes de futebol, ao contrário do que ocorre em outros setores da economia e até em outros esportes profissionais. No futebol a idéia de um clube se unir como outro é inaceitável por parte dos torcedores (clientes) que são fiéis ao time;

Na Inglaterra, por exemplo, os clubes de futebol são comparáveis a grandes corporações. Levantam cifras significativas em distribuições públicas de valores mobiliários com investidores, transferem renda e riqueza em transações que envolvem a compra e venda de passes de atletas profissionais, fecham contratos de

¹ Neale (*apud* Renato Pereira Amador, 2004, p. 17).

publicidade, de cessão de direitos de transmissão de jogos e das mais diversas naturezas, visando sempre o lucro que possam auferir.

Conforme Kane (*apud* Renato Pereira Amador, 2004, p. 30), os clubes profissionais, de diversas modalidades esportivas, devem buscar formas alternativas de incrementar seu crescimento econômico baseadas na capacidade de reter e aumentar o público consumidor e consolidar e expandir a sua marca. Nesse sentido, segundo esse autor, o valor econômico dos clubes esportivos depende de quatro variáveis básicas:

- a. A relação estabelecida contratualmente entre atletas e executivos;
- b. A legislação que regula a prática esportiva, bem como suas implicações nos negócios;
- c. Os contratos de veiculação de imagem nas diversas formas de mídia, incluindo TV a cabo;
- d. Atributos relacionados do clube esportivo e sua abrangência em um cenário mais amplo.

CAPÍTULO II

2. As receitas dos Clubes de Futebol

Como qualquer entidade, os clubes de futebol necessitam de vários recursos, ativos e bens para se manterem e conseqüentemente dependem da capitação e obtenção de receitas para dar continuidade em suas atividades. É impossível um clube de futebol profissional brasileiro pagar o salário de seus atletas e dos demais funcionários, bem como as demais despesas somente com a arrecadação das bilheterias e a mensalidade dos associados. Veremos então, quais são as principais fontes de receitas dos clubes.

Só para efeito de comparação podemos citar as receitas anuais de alguns clubes de futebol no mundo:

- Inglaterra: US\$ 1 bilhão;
- Itália: US\$ 700 milhões;
- Espanha: US\$ 580 milhões;
- **Brasil:** US\$ 182 milhões.

Fonte: Fundação Getúlio Vargas

2.1 Como um atleta pode trazer receita ao clube

A diretoria ou os investidores dos clubes de futebol contrata atletas com a finalidade de melhorar sua *performance* em campeonatos e, principalmente nessa nova era do esporte profissional, aumentar sua renda. Mas como um atleta pode trazer essa receita para o clube? Pensando nesse quesito alguns aspectos são considerados na contratação, tais como a contribuição que cada atleta poderá agregar ao clube; os termos contratuais e suas respectivas condições – para não trazer prejuízos e não implicar em processos o que habitualmente vêm ocorrendo com os clubes – já que não-raro há um jogador que deixa o time com diversas reclamações e uma série de conturbações para os dois lados; o atual desempenho do atleta; o valor e a forma de remuneração do atleta.

Todos esses elementos podem direcionar a expectativa do clube em relação ao atleta e o grau de exigibilidade de resultados para a equipe. Alguns atletas agregam valor ao seu clube até mesmo sem atuar.

Segundo noticiado pelo programa *Stadium* da TVE-Rede Brasil, no dia 04.01.2004, em retrospectiva esportiva do ano de 2003, com a aquisição de Ronaldinho Gaúcho por 25 milhões de Euros, o Barcelona da Espanha conseguiu vender, só com o anúncio da transação, 2.000 camisas do atleta em 1 hora. Esse é um dos exemplos de um super astro que trouxe renda ao clube só pelo fato de ter sido feita a anúncio de sua contratação.

No Brasil, o futebol profissional ocupa uma presença muito importante na vida da maioria das pessoas. A relação entre o esporte e o torcedor envolve o lado emocional deste, o que faz com que os gastos com o esporte sejam considerados forma de entretenimento. Assim, faz-se necessário que os clubes de futebol tenham recursos suficientes para contratar ídolos, que, por sua vez, tornam os resultados dos times positivos e atraem mais torcedores, e em consequência, negócios.

A existência de um time competitivo com ídolos é importante, também, para a manutenção e expansão do valor da marca. As marcas dos clubes são famosas em nível mundial, e os clubes efetuam transações para revitalizar essa marca (Szuster, 2001, p. 5).

2.2 Transmissão de jogos

O futebol, que sempre contou com a arrecadação de bilheteria como sua principal fonte de renda, depara-se com a inclusão da televisão como fonte alternativa de renda.

A televisão tem desempenhado um papel importante como fonte de receita para o futebol. Os contratos de exploração de imagem e transmissão esportiva pelas redes de TV abertas e TV a cabo são a razão para essa receita.

A década de 90 foi marcada pela grande expansão das redes de TV a cabo, cobrando pelas transmissões no sistema *pay-per-view*. Esses contratos subiram de forma extremamente crescente as fontes de receitas dos clubes, com contratos milionários sobre os direitos de transmissão. Um exemplo disso é o São Paulo Futebol Clube, que este ano foi campeão do campeonato mais importante da América.

Conforme o clube ia avançando na competição, as cotas de televisão e a venda de publicidade estática iam aumentando com números impressionantes:

Copa Libertadores da América – 2005

	1ª Fase	Oitavas de final	Quartas de final	Semifinal	Final
Televisão	US\$ 100 mil	US\$ 140 mil	US\$ 180 mil	US\$ 200 mil	US\$ 250 mil
Publicidade	US\$ 10 mil	US\$ 40 mil	US\$ 50 mil	US\$ 60 mil	US\$ 60 mil

Fig. 3 – Receitas do São Paulo Futebol Clube na Copa Libertadores da América

Fonte: Jornal da Tarde de 13 de julho de 2005.

Através do quadro acima podemos ver o quanto a emissora de televisão investiu no clube na medida que ele ia se aproximando do final do campeonato. Bom para o clube que deve registrar em suas receitas operacionais, esses elevados valores, altamente importante para os clubes brasileiros que como não é novidade, estão passando por uma série de problemas financeiros.

De acordo com NBC T 10.13 do CFC, os clubes devem registrar as receitas de transmissão e de imagem, bem como as de bilheteria, patrocínio, publicidade e outras assemelhadas, em contas específicas do resultado operacional, de acordo com o princípio da competência e em função da fluência do contrato. Caso o recebimento da receita seja antecipado, deve ser registrado no passivo circulante e/ou no exigível a longo prazo.

Geralmente, o valor que as emissoras de TV pagam para os clubes de futebol, para poderem transmitir os jogos já é um valor fechado para a temporada do

campeonato, não necessariamente por jogo. O valor que cada clube recebe com a venda dos direitos de imagem para as emissoras é diferente. O valor do pagamento é feito através de alguns critérios de rateio que contemplam cada clube com cotas equivalentes a sua parcela no mercado, exposição na mídia eletrônica e é claro, audiência conferida, entre outros itens.

2.3 Passe e Direitos Federativos

A comercialização ou negociação dos direitos federativos de jogadores de futebol compõe uma das principais receitas recebidas pelos clubes de futebol no Brasil.

Conforme Jorge Vieira da Costa Jr (2005 p.1):

Os direitos federativos ou coloquialmente “passes”, inegavelmente representam o principal ativo de um clube de futebol. A qualidade de um plantel, associada ao desempenho de uma agremiação em competições oficiais, resulta na geração de benefícios econômicos exclusivos para a entidade. Quantidade e valor de contratos de publicidade, premiações concedidas pela conquista de determinadas competições, receitas auferidas com a venda de produtos que estejam associados à imagem de um atleta específico ou à do próprio clube, cotas de participação em amistosos, assim como o número de convites para participação em amistosos, cotas para transmissão de jogos, renda auferida com a venda de ingressos, entre outros, podem ser citados como alguns desses benefícios.

Para simplificar o conceito de “Passe” podemos dizer que é: A importância devida por um empregador a outro pela cessão do atleta durante a vigência do contrato ou depois de seu término.

Quando tinha o passe em mãos, o clube podia decidir o destino do atleta na hora da dispensa. A Lei Pelé estipula um contrato de trabalho por tempo determinado – mínimo de três meses – com direitos garantidos. Na prática, com essa Lei, os atletas não possuem mais o passe que os vinculava ao clube.

Anteriormente, mesmo que o atleta tivesse seu contrato encerrado com o clube, persistia o passe, o qual impedia que o jogador se transferisse para outro clube ainda que seu contrato tivesse terminado, salvo se fosse procedido o

pagamento de um valor atribuído pela legislação como devido. Hoje, o vínculo desportivo não existe mais após o término do contrato de trabalho, o vínculo só permanece caso o clube e o jogador pactuem essa ação. A lei Pelé acabou com o maior patrimônio que os clubes julgavam ter.

Com o fim do passe, os clubes enfrentam hoje séria crise financeira, já que não têm os mesmos direitos de antes sobre a venda de seus jogadores. Agora os atletas são vinculados a empresários e procuradores do meio esportivo e têm seus direitos mínimos assegurados pelos contratos de trabalho, o que acabou, em tese, com a submissão do jogador ao clube que o representava.

É bom que se deixe claro que o termo “Direitos Federativos” amplamente divulgado e adotado pelos clubes (até em suas demonstrações contábeis), pela imprensa e por alguns profissionais da área, não é o termo correto a ser utilizado.

A expressão “Direito Federativo” é o direito que um clube, através de um contrato a parte possui para explorar os direitos individuais de uma atleta federado². Por exemplo: explorar a imagem do atleta em comerciais, campanhas publicitárias, entre outras. Esse direito não é previsto no contrato de trabalho. O “Direito Federativo” era um termo conhecido e utilizado em países do exterior. Só que esses direitos não se referiam ao “passe” dos atletas. Atualmente, mesmo internacionalmente, os direitos federativos foram substituídos pela denominação Direitos Econômicos. A diferença é que hoje, além dos clubes poderem explorar a imagem dos jogadores, através de campanhas publicitárias, exposição na mídia entre outros, os investidores, ou seja, as empresas patrocinadoras dos clubes de futebol, também possuem o direito de utilizar os jogadores em suas campanhas de publicidade.

A idéia dos Direitos Federativos foi trazida para o Brasil como uma interpretação indevida, passando a ser habitualmente utilizada para se dirigir ao valor dos atletas adquiridos pelos clubes.

² Dizer que um atleta é federado, significa que ele é registrado em uma entidade de administração de futebol, ou seja, em uma confederação ou federação de futebol.

2.4 Cláusula penal

Os contratos de trabalho entre os jogadores e os clubes de futebol assinados após a publicação da lei Pelé são semelhantes aos contratos de prestação de serviço, incluindo cláusulas específicas de ressarcimento pela rescisão do acordo por iniciativa do atleta.

Quando o atleta rescinde o contrato de trabalho antes de seu término deve pagar uma multa (cláusula penal) ao clube, que geralmente é suportada pelo clube interessado em sua contratação devido aos altos valores envolvidos. É esse ressarcimento, portanto, que substitui o “passe” no momento da transação, de modo semelhante ao que acontece em clubes europeus, ou seja, há uma multa rescisória fixada para o jogador. Após o término do contrato, este pode se deslocar para qualquer outro clube sem que nada seja pago para o clube onde estava, já que a multa só tinha validade para o período que o atleta estava vinculado ao clube.

No caso dos atletas formados pelos clubes, há uma regra específica para fazer com que o clube não saia no prejuízo após ter gastado com o atleta para formá-lo. A Lei Pelé prevê que o clube tenha uma preferência para firmar contrato com os atletas formados por ele.

O artigo 29 da Lei Pelé, incluído pela Lei nº 10.672/03, garante que:

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 e;

[...] § 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.

Exemplificando a formação de um atleta por parte de uma entidade desportiva, é certo dizer que se for contratado aos 16 anos de idade, o atleta poderá manter vínculo com seu primeiro empregador até os 23 anos de idade, onde primeiramente se tem um primeiro contrato por no máximo cinco anos e após esse

tempo o atleta continua vinculado ao clube pela preferência que a Lei Pelé lhe garante para a renovação contratual. Depende, contudo, da vontade do clube a permanência do atleta. Então se renovado o contrato, também temporário, pode durar até dois anos. Se após este contrato de dois anos, o clube formador não se interessar mais pelo atleta, este poderá ser contratado por qualquer outro clube, sem nenhum impedimento.

Em suma, a cláusula penal, no âmbito do direito esportivo, é uma previsão estipulada no contrato de trabalho do atleta profissional com o clube em que haverá pagamento a este em caso de rescisão ou rompimento unilateral proveniente do jogador, ou ainda por descumprimento do contrato pelas partes, como por exemplo, inadimplemento salarial por parte do empregador (clube). Essa cláusula penal é prevista no art. 28 da Lei Pelé incluído pela Lei nº 10.672/03, onde nela ainda consta conforme o § 4º que far-se-á redução automática do valor da cláusula penal, aplicando-se, para cada ano integralizado do vigente contrato de trabalho desportivo, os seguintes percentuais progressivos e não-cumulativos: 10% após o primeiro ano; 20% após o segundo; 40% após o terceiro e 80% após o quarto ano.

2.5 Atestado Liberatório

O atestado liberatório é o instrumento exigido para a comprovação da desvinculação do atleta da entidade desportiva à qual presta serviços (“passe livre”), para ser contratado por outra. O documento atestado liberatório é emitido pela associação desportiva cedente, depois de consumada a cessão definitiva do atleta, com a quitação do preço pago (cláusula penal), que deverá instruir o pedido de transferência perante a entidade de administração esportiva.

Como já demonstrando, antes da Lei Pelé, o atleta continuava vinculado ao clube, ainda que seu contrato de trabalho fosse extinto, por força do art. 26 da Lei nº 6.354/76, que determinava condições para o passe livre do atleta, quais sejam, 32 anos de idade e dez anos de efetivo serviço prestado ao seu último empregador. O art. 28 da Lei Pelé incluído pela Lei nº 10.672/03, assim dispõe:

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 desportiva contratante tem natureza acessória ao respectivo vínculo trabalhista, dissolvendo-se, para todos os efeitos legais;

É certo que a vigência do § 2º foi remetida para 26 de março de 2001, por força do disposto no art. 93 da mesma Lei. Sendo assim, o art. 26 da Lei nº 6.354/76 continuou vigendo até 25 de março de 2001. Porém, não é esta a única hipótese prevista pela Lei Pelé acerca do Passe:

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.

Pois bem, como o atestado liberatório é expedido após paga a multa imposta pela rescisão do contrato do atleta, geralmente quem arca com os valores é o clube contratante devido ao alto valor envolvido, uma vez que a Lei Pelé no seu art. 28 também estabelece:

[...] § 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.

Essa multa rescisória resultou em uma das maiores receitas para os clubes de futebol. Quando um jogador se destaca mais do que os outros, conseqüentemente é imposto um valor altíssimo em seu contrato para que o clube interessado em sua compra desembolse para contratá-lo.

2.6 Bilheterias – Arrecadações com jogos

As receitas com bilheteria são sem dúvida essenciais. Para tal fato, é necessário atrair cada vez mais torcedores. Estes além de propiciar renda pela presença nas competições, consomem produtos relacionados à marca de seus times.

Segue um exemplo das taxas e impostos sobre jogos de futebol profissional e amador nas partidas realizadas por clubes brasileiros em campeonatos.

Evento	Impostos e Federações			
	INSS (5%)	F.P.F. (5%)	C.B.F. (5%)	C.S.F. (10%)
Campeonato Paulista	X			
Campeonato Brasileiro	X	X		
Copa Libertadores da América	X	X	X	X

Fig. 4 – Taxas e impostos sobre cada partida

Fonte: Tabela fornecida pelo São Paulo Futebol Clube

Legenda

F.P.F.: Federação Paulista de Futebol

C.B.F.: Confederação Brasileira de Futebol

C.S.F.: Confederação Sul-Americana de Futebol

Para toda partida de futebol, há um borderô financeiro, o qual é um documento de preenchimento obrigatório, onde entre outros dados como o local da partida, horário, e clubes participantes, apura-se a receita bruta, o número de torcedores pagantes e todas as deduções em cima das receitas.

Veremos um exemplo simplificado do borderô financeiro:

DEMONSTRATIVO FINANCEIRO			
DATA: <u>11/10/2005</u> - HORÁRIO <u>20:30</u>			
CAMPEONATO <u>Brasileiro 2.005</u>			
EVENTO <u>SÃO PAULO F. C. X Ponte Preta</u>			
PÚBLICO <u>5.285</u>	RENDA BRUTA		R\$ 47.623,00
TAXAS			
FEDERAÇÃO PAULISTA DE FUTEBOL	5%	R\$ 2.381,15	
SEGURO - S/ PÚBLICO PAGANTE	0,15	R\$ 792,75	
FAAP - (Fundo de Assistência ao Atleta Profissional)	1%	R\$ 476,23	
SEGURO DOS ÁRBITROS		R\$ 47,20	
INSS	5%	R\$ 2.381,15	
Total			R\$ 6.078,48
DESPESAS			
BILHETEIROS/PORTEIROS/ORIENTADORES/SEGURANÇAS			R\$ 14.080,71
FISCALIZAÇÃO - F.P.F / ARRECADADOR			R\$ 2.794,00
ANTI DOPPING			R\$ 3.182,86
INSS PRESTADORES DE SERVIÇOS/ANTI DOPPING			R\$ 1.038,57
TAXA DE ARBITRAGEM			R\$ 4.300,00
TRANSPORTE DA ARBITRAGEM			R\$ 357,48
POLÍCIA MILITAR			R\$ 2.407,30
CONFECÇÃO DE INGRESSOS/ALUGUEL DE CATRACAS			R\$ 9.740,09
TOTAL			R\$ 37.901,01
Renda Líquida			R\$ 3.643,51

Fig. 5 – Exemplo simplificado do borderô financeiro

Fonte: Site oficial do São Paulo Futebol Clube, acessado em 13/10/05.

Através da figura anterior, podemos ver as inúmeras despesas e gastos que os clubes de futebol profissionais têm a cada partida. Enganam-se aqueles que pensam que os clubes arrecadam milhares de Reais a cada jogo. Podem até arrecadar devido ao elevado número de torcedores, mas no final, após todas as

reduções, a renda líquida é consideravelmente reduzida. Isso é porque no exemplo citado, a partida ocorreu no estádio do clube mandante. E quando o clube não possui estádio próprio? Aí vem mais uma despesa, a de aluguel. Dependendo do estádio, o clube locatário, pode desembolsar um montante bem expressivo para poder usufruir dele. O São Paulo, por exemplo, atualmente, cobra o valor de R\$ 26.000,00 para alugar o estádio do Morumbi para uma única partida de futebol.

O documento anexo refere-se ao modelo de borderô oficial para utilização obrigatória a partir de 01/01/2004, em todas as competições.

Os clubes devem arrecadar mais com as bilheterias promovendo a ida dos torcedores ao estádio. A violência, a falta de organização e transmissão pela TV são fatores que espantam os torcedores. Os clubes devem começar a mudar esse cenário investindo mais na infra-estrutura dos estádios. Mesmo que não se chegue ao patamar dos clubes europeus, há capacidade de pelo menos dobrar o faturamento atual.

2.6 Mensalidade paga pelos sócios

De forma inicial, pode-se citar os sócios, que a rigor são os verdadeiros proprietários dos clubes, que pagam mensalidades e contribuições e possuem o direito de voto para a eleição dos dirigentes.

Porém a mensalidade paga pelos sócios, não pode ser considerada uma fonte de renda tão significativa para o público, pois no Brasil, os sócios dos clubes pagam mensalidade, mas vinculados ao uso das dependências sociais do clube, e não especificamente do futebol. No clube espanhol Barcelona, por exemplo, são os sócios que pagam para manter o time.

Através do quadro comparativo a seguir, podemos analisar a contribuição dos sócios através de mensalidades e taxas auferidas por alguns clubes em 2004.

Clube	Receita	Representatividade*
Corinthians	4.107	4,10%
São Paulo	7.825	9,36%
Fluminense	3.816	13,18%
Flamengo	4.092	7,77%
Santos	1.462	2,10%
Palmeiras	8.705	11,35%

*Quanto representa da receita total do clube

Fig. 6 – Quadro comparativo da contribuição dos sócios

Fonte: Elaborado pelo autor com base na Demonstração do Resultado do Exercício 2004

A contribuição dos sócios, portanto, não se refere ao departamento de futebol, mas sim do departamento social dos clubes. Na maioria dos clubes listados acima, a receita obtida com esse departamento, na demonstração do resultado do exercício, está segregada dos outros departamentos, de acordo com a NBC T 10.13, a qual esclarece que os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas, custos e despesas, segregando o desporto profissional das demais atividades esportivas, recreativas ou sociais.

No departamento social, além da contribuição dos sócios, existem as receitas com explorações comerciais, taxas, aluguel de dependências, festas e eventos sociais, e etc.

2.7 Patrocínio e Publicidade

O patrocínio é uma ótima oportunidade para a marca das empresas. E é aí que os clubes devem se “agarrar”. Devem promover cada vez mais acordos e contratos com empresas que estão dispostas a pagar para expor sua marca e divulgá-la. As empresas patrocinadoras sabem disso. O retorno sempre é bom, afinal o futebol está dentro de quase todas as casas, em todos os fins de semana através de jogos televisionados. A população inteira fica conhecendo a marca e vai atrás de seus produtos para adquiri-los.

O Corinthians fechou este ano, o maior contrato de patrocínio esportivo já realizado no país. Por US\$ 6,5 milhões ao ano, a Samsung estampará sua marca na camisa do time.

Além dos valores envolvidos, a entrada da Samsung no futebol brasileiro chama a atenção também por criar uma situação inusitada. Nunca, tantas empresas de um mesmo setor (cinco no total) estiveram presentes nas camisas de times de futebol simultaneamente. Assim é com as fabricantes de eletroeletrônicos LG, que exibe sua marca na camisa do São Paulo; da Panasonic, que está na camisa do Santos; da Siemens, que patrocina o Cruzeiro, e da Kyocera que dá seu nome ao estádio (Arena Kyocera) e patrocina o Atlético Paranaense.

Os patrocinadores acreditam que ao mesmo tempo em que ganha visibilidade para a marca, por conta da exposição da mídia, o patrocinador conquista o direito de realizar uma série de promoções com os jogadores e seus clientes, são os chamados eventos de relacionamento.

Logo que a empresa de telefonia móvel TIM ingressou no Brasil, fez questão de estampar sua marca na camisa de um time que estava em ascensão na época, o Atlético Paranaense. Até então ninguém conhecia a marca e as pessoas que assistiam aos jogos se perguntavam: mas o que é TIM? A curiosidade das pessoas foi enorme e aos poucos a TIM foi ganhando espaço e mercado, atingindo todas as idades e classes sociais. Começou de uma forma totalmente inusitada e seus produtos começaram a ser procurados por consumidores.

Diante desses fatos, conclui-se que o patrocínio e a publicidade nos clubes seja ela estampada na camisa do time, seja a própria empresa fornecedora de material esportivo, ou até aquelas empresas que anunciam nas placas dos estádios (publicidade estática), é uma forte renda para os clubes. Os clubes devem procurar firmar cada vez mais contratos com empresas que possam dar um retorno (financeiro) ao clube através de uma estratégia de mercado, através da divulgação da marca do patrocinador pelo clube, bem como o licenciamento de produtos com a marca do clube.

As empresas já se conscientizaram que o futebol chama a atenção de quase toda a população. Às vezes o investimento é tão forte, que o torcedor acaba associando a marca ao clube ou vice-versa e a empresa patrocinadora avança cada

vez mais no mercado. Além dos exemplos das empresas de telefonia, há muitos outros, só que devido à limitação do tema desta pesquisa, não é possível aprofundar neste assunto.

Quanto a contabilização dos contratos podemos exemplificar através da prática efetuada por um dos clubes pesquisados – o São Paulo. Quando questionado sobre o critério contábil utilizado para esses contratos, Sérgio Pimenta, gerente de Planejamento e Controle do clube em questão informou que todos os contratos são registrados no ativo circulante (contas a receber), tendo sua contrapartida uma conta de compensação. Sendo assim, o valor será lançado como receita no decorrer do prazo contratual. Observando o caso do prazo contratual exceder o último dia do ano subsequente, parte do valor será contabilizado no realizável a longo prazo.

2.7.1 Obrigações das empresas patrocinadoras perante a Previdência Social

A empresa (inclusive a optante pelo SIMPLES) ou entidade que repassar recursos a título de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos é responsável pelo desconto e recolhimento ao INSS de 5% (cinco por cento) dos valores repassados aos clubes.

O recolhimento dos 5% relativos a patrocínio, licenciamento, publicidade e transmissão de espetáculos é feito exclusivamente por meio de GPS – Guia da Previdência Social, sob o código de pagamento 2500 e com o CNPJ da empresa patrocinadora.

2.8 Premiações e Títulos

As premiações e títulos obtidos pelos clubes pela participação em campeonatos ou mesmo pela gloriosa conquista destes é de grande importância para o clube.

É sabido que os campeonatos que oferecem a maior premiação no quesito valores são os torneios internacionais, além de um maior reconhecimento mundial para os clubes que participam de tais eventos.

Alguns clubes de futebol, como por exemplo, o São Paulo e o Corinthians, possuem orçamentos como todas as empresas. No plano de orçamento são registradas todas as despesas e receitas, onde é traçado o orçado com o efetivamente realizado, tudo isso sendo segregado por centros de custo, os quais podem ser: departamento de futebol, departamento social e departamento de estádio. No São Paulo, por exemplo, há todo um estudo e análise de quanto cada um desses centros de custo contribui na obtenção da renda.

Porém nos clubes de futebol, uma receita muito importante como a premiação ou o título por participação ou conquista em campeonatos, é quase impossível constar em um orçamento. É um valor não previsto. Por isso, quando há a entrada de um valor significativo como esse, o orçamento tem um certo impacto, claro que positivo, porém imprevisível.

CAPÍTULO III

3. Entendendo o balanço contábil dos clubes de futebol

Para aprofundar o tema central deste trabalho, veremos a seguir os tópicos referentes as principais contas que diferenciam os clubes de futebol das demais empresas e suas abrangências no sentido de funcionários, despesas e receitas.

3.1 Ressarcimento pelos gastos na formação dos atletas

Segundo o art. 29, § 5º da Lei Pelé (Incluído pela Lei nº 10.672/03) 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. Na prática, esse direito ao ressarcimento ocorre quando um jogador se desliga do clube e vai jogar em outro.

Para que o clube formador do atleta faça jus ao ressarcimento deverá seguir algumas exigências, as condições, de acordo com o Art. 29, § 7º são:

I - cumprir a exigência de comprovar que o atleta esteja registrado como não-profissional há, pelo menos, dois anos;

II - comprovar que efetivamente utilizou o atleta em formação em competições oficiais não profissionais;

III - propiciar assistência médica, odontológica e psicológica, bem como contratação de seguro de vida e ajuda de custo para transporte;

IV - manter instalações desportivas adequadas, sobretudo em matéria de alimentação, higiene, segurança e salubridade, além de corpo de profissionais especializados em formação técnico-desportiva;

V - ajustar o tempo destinado à formação dos atletas aos horários do currículo escolar ou de curso profissionalizante, exigindo o satisfatório aproveitamento escolar.

Para atender essas exigências e contabilmente efetuar lançamentos corretos e coerentes, o clube deve ter um controle rigoroso sobre todos os seus desembolsos. É obrigatório comprovar os gastos, por isso os clubes devem dar uma importância significativa a este caso. Um dos problemas que o clube poderá enfrentar é o controle individual destes gastos por jogador, uma vez que é investido em centenas de jovens e destes, pouquíssimos se tornam famosos, e trazem retorno em benefícios. Essa dificuldade do controle pode fazer com que o clube faça um rateio dos gastos totais entre os diversos atletas.

A Lei 10.672/03 também incluiu na Lei Pelé, os custos de formação a serem ressarcidos pela entidade de prática desportiva usufruidora do atleta que não foi formado por ela, conforme o Art. 29, § 6º:

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;

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;

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;

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;

A lei visa estimular o desenvolvimento do futebol brasileiro, além de propiciar aos clubes condições de captarem recursos em fontes diferenciadas inclusive no mercado de capitais.

De acordo com NBC T 10.13 do CFC, aprovada pela Resolução nº 1.005, de 17 de setembro de 2004, os clubes devem registrar no ativo imobilizado, em conta

específica de formação de atletas, os valores gastos diretamente relacionados com a 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.

Exemplo prático baseado no item 10.13.3 (Controle de gastos com formação de atletas) da NBC T:

O São Paulo Futebol Clube resolveu antecipar o cumprimento da referida norma, a qual entrou em vigor a partir de 01º de janeiro de 2005, e promoveu:

- a) A apuração, através do rateio de determinados gastos (alimentação, alojamento, uniformes, comissão técnica, etc) por todos 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 os exercícios de 1998 a 2003, passíveis de rateios, e os valores individuais, atingiram R\$ 5.899.000,00, 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\$ 4.803.000,00 e foram reclassificados da despesa no exercício para a conta de “Atletas em Formação”;
- d) Os rateios em 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 despesas no exercício em que ocorreram;
- e) Os valores correspondentes aos atletas profissionalizados em 2003 e 2004 foram transferidos da conta “Atletas em Formação”, para a conta

“Atletas Formados”. Nesse caso foi procedida a correspondente amortização.

Como resultado da aplicação da nova norma contábil, temos:

Valores em R\$ Mil

Descrição	<u>2003</u>	<u>2004</u>	<u>Total</u>
Atletas em Formação			
Custo de atletas em formação	5.899	4.803	10.702
Transferência para atletas formados	(1.117)	(159)	(1.276)
Atletas dispensados		(439)	(439)
	4.782	4.205	8.987

Descrição	<u>2003</u>	<u>2004</u>	<u>Total</u>
Atletas Formados			
Transferência de atletas em formação	1.117	159	1276
Amortização de contratos em 2004		(549)	(549)
	1.117	(390)	727

Efeito Líquido no Resultado	<u>2003</u>	<u>2004</u>	<u>Total</u>
Ajuste de exercícios anteriores	5.899		5.899
Resultado de 2004 (*)		3.815	3.815
(*) valor líquido ativado no exercício de 2004			

Fig. 7 – Controle de gastos com formação de atletas

Fonte: Notas explicativas do Balanço Patrimonial Exercício 2004.

3.2 Contabilização dos Direitos Federativos pelos clubes

Os clubes brasileiros de futebol foram obrigados a publicar suas demonstrações contábeis a partir de 2001. Nesse período, como ainda não existia uma padronização, as demonstrações contábeis foram divulgadas sem compatibilidade. A exigência da publicação das Demonstrações Contábeis foi feita, porém não haviam normas contábeis direcionadas ao setor. Decorrente disso, vários clubes utilizaram critérios contábeis diferenciados, principalmente no que diz respeito ao tratamento dos “Direitos Federativos” (extinto passe).

Segue abaixo, um quadro com a sintetização dos critérios utilizados para a contabilização dos Direitos Federativos referente o exercício de 2002.

SÍNTESE DOS CRITÉRIOS – CLASSIFICAÇÃO – EXERCÍCIO 2002

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	Vendas de Atletas
Cruzeiro	Circulante	Direitos Federativos
Atlético Mineiro	Circulante	Direitos Federativos

Fig. 8 – Critérios de classificação dos Direitos Federativos exercício de 2002

Fonte: IOB – Bol. 41/2003 – Temática Contábil

Como pode ser verificado, praticamente, cada clube utilizou um critério diferente para a classificação e o título da conta. As entidades que têm a mesma finalidade e atividade foram marcadas por tantas diversidades de critérios e princípios.

Faremos agora, uma comparação de como esses mesmos clubes fizeram a classificação dos “Direitos Federativos” nas Demonstrações Contábeis do exercício de 2004. Como já discutido anteriormente, devido a falta de padronização do tratamento contábil para as entidades desportivas, em especial os clubes de futebol, o CFC regulamentou através de Norma, alguns critérios para contabilização. Apesar dessa Norma ter entrado em vigor em 01/01/2005, o CFC recomendou sua adoção antecipada a partir de 17/09/2004.

SÍNTESE DOS CRITÉRIOS – CLASSIFICAÇÃO – EXERCÍCIO 2004

CLUBE	GRUPO DO BALANÇO	TÍTULO DA CONTA
Flamengo	*	*
Fluminense	Realizável a Longo Prazo	Contas a Receber
São Paulo	Imobilizado	Atletas Adquiridos após a Lei Pelé
Corinthians	Intangível	Direitos Federativos
Palmeiras	Imobilizado	Gastos com Contratação de Atletas Profissionais
Santos	Realizável a Longo Prazo	Direitos Federativos e Passes
Portuguesa	**	**
Cruzeiro	Circulante	Direitos Federativos e Econômicos
Atlético Mineiro	Imobilizado	Direitos Federativos com Atletas

*O Clube informa que não foi considerado qualquer valor para efeito contábil, para o elenco de seus atletas de futebol;

**Até outubro de 2005, por problemas internos, o clube ainda não havia divulgado as Demonstrações Contábeis do exercício de 2004.

Fig. 9 – Critérios de classificação dos Direitos Federativos exercício de 2004

Fonte: Elaborado pelo autor

Dois anos se passaram e os clubes continuam adotando critérios diferentes uns dos outros.

É claro que alguns clubes ainda não se adaptaram a NBC T 10.13, mesmo que o CFC tenha recomendado sua adoção antecipadamente. Porém o mais correto seria verificar as Demonstrações Contábeis referente o exercício de 2005, o que infelizmente não poderá ser abordado nessa pesquisa.

3.3 O tratamento correto a ser utilizado para contabilização

Como já mencionado anteriormente, após o término do passe, os clubes adotaram a denominação “Direitos Federativos” para os valores deste primeiro nas demonstrações contábeis. O termo passou então a ser difundido sob esse título.

O valor do passe (extinto) dos atletas não deve figurar nas demonstrações contábeis. O que deve ser registrado, e no ativo imobilizado, em conta específica, pelo valor efetivamente pago ou incorrido – assim como determina a NBC T 10.13 –

são os valores gastos com a contratação ou a renovação de contrato dos atletas profissionais.

Há de se levar em consideração que diante da extinção do passe, o termo mais correto para a conta específica dos valores gastos com a contratação de atletas seria o termo Atestado Liberatório, o qual é o documento necessário e obrigatório que um clube deve ter, de um determinado atleta, para viabilizar o contrato de trabalho.

A consideração do atestado liberatório como um Ativo para a entidade, pode ser definida sob algumas considerações e óticas. Sprouse e Moonitz (apud Ludícibus, 2000, p. 129) esclarecem que:

“[...] ativos representam benefícios futuros esperados, diretos que foram adquiridos pela entidade como resultado de alguma transação corrente ou passada”.

Com esta definição, já é possível considerar que o valor gasto com a contratação ou renovação contratual de atletas pode ser configurado como um elemento integrante do Ativo de um clube de futebol, na medida em que são geradores de uma expectativa de benefícios futuros para o clube, proporcionados tanto na possibilidade de negociação futura do jogador, como também pelo aumento da receita advinda da bilheteria ou das cotas pela transmissão dos jogos em virtude de um bom desempenho, aumento da torcida, como também pela utilização de sua imagem para fins publicitários, gerando assim elevação no número de produtos do clube licenciados para comercialização, como também incremento na venda destes produtos ou ainda pela aproximação de novos investidores a partir da notoriedade do atleta ou de seu bom desempenho esportivo.

Entende-se então que o valor da aquisição do atestado liberatório por parte dos clubes constitui-se como um ativo indispensável à realização do objeto social da entidade desportiva, bem como a manutenção de suas atividades, por analogia a um ativo fixo, deve ser tratado então como um Ativo Imobilizado, passível de amortização pelo período de tempo de vigência do contrato firmado entre o clube e o atleta.

3.3.1 Reavaliação do atestado liberatório

Com relação à base contábil para avaliação dos atletas observam-se critérios variados – que podem levar aos clubes optarem diferentemente um do outro a contabilização deste item – 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 a multa contratual decorrente do rompimento do contrato (neste caso, há o reconhecimento de receita ainda não auferida).

Através das explicações feitas no tópico anterior vimos que o correto é registrar o valor dos gastos com a contratação e renovação contratual dos atletas pelo valor efetivamente pago ou incorrido, e assim entende e determina o Conselho Federal de Contabilidade.

Sobre os direitos de exploração da atividade profissional de um determinado atleta, está indicado na orientação do § 10.13.2.13 da NBC T 10.13:

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.

Podemos encontrar na NPC 24, a seguinte informação que deve enfatizar aos Contadores e Auditores Independentes quanto à necessidade de se observar as Práticas Contábeis adotadas no Brasil no tocante ao aspecto reavaliação de ativos:

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.

Como nosso assunto limita-se a apenas o valor do atestado liberatório, não será possível entrar em detalhes mais específicos sobre os ativos intangíveis dos clubes de futebol.

Já que é reconhecido como um Ativo, o valor do atestado liberatório, pode ser passível de valorização em termos de valor de mercado ocorrida até de forma

repentina, por conta de seu desempenho acima da média dos demais jogadores. Com isso surge então a necessidade de que seja refletida de forma adequada essa oscilação.

O atendimento dessa necessidade, no entanto, esbarra em uma questão relevante: a grande dificuldade de mensuração e a avaliação da oscilação do valor do atestado liberatório do jogador, verificadas tanto por conta do seu desempenho diferenciado, pela convocação para a seleção brasileira, títulos conquistados, entre outros, como também pela situação inversa, ou seja, um fraco desempenho, um longo período de inatividade causada por contusão, deficiência técnica ou punições por indisciplina.

Após verificadas todas essas situações, constata-se a necessidade de que o valor dos atestados liberatórios dos atletas sofram ajustes para adequá-lo à sua performance esportiva. Assim como já havia elucidado por Wagner Dias da Silva (2004, p. 67), ressalto também que esse é um assunto que requer a devida normatização por parte do Conselho Federal de Contabilidade, para padronização de procedimentos a serem adotados pelos clubes.

Para reavaliação do valor dos atestados dos jogadores de futebol, os clubes devem dispor de muitas bases de informações e estudos. Atualmente os clubes de futebol não têm condições de mensurar tais valores por falta de fontes e orientações voltadas especificamente para o assunto.

3.3.2 Amortização e recuperação do atestado liberatório

A NBC T 10.13 não faz referência à reavaliação dos gastos com a contratação de atletas (atestado liberatório). No entanto, menciona que esses gastos devem ser amortizados de acordo com o prazo do contrato e evidencia também que 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.

Para efeito de demonstração de resultado, a amortização do atestado liberatório deve ser considerada como um item integrante do resultado operacional.

Jorge Vieira da Costa Jr (2005, p. 5), nos dá a idéia de uma situação que levaria um clubes a fazer um teste de recuperação do valor do atestado de um atleta.

A cada data de balanço, sempre que estiverem presentes evidências externas ou internas de perda de substância de um ativo, o teste de recuperação deverá ser realizado. Hipoteticamente vamos admitir que um atleta adquirido esteja no início de seu 2º ano de contrato e que tenha sofrido séria contusão física. A administração do clube, prevendo prováveis problemas futuros com o desempenho da agremiação em competições esportivas oficiais, assim como provável redução de receitas com bilheteria e contratos de publicidade, visto que o atleta é a grande estrela do time, resolve promover um teste de recuperação. Não há qualquer proposta de compra do atleta por parte de outra agremiação. Na situação hipotética apresentada – contusão física séria do atleta – tal seria mesmo remotíssima. Logo, para fins de teste de recuperação, o preço líquido de venda não pode ser obtido. O valor justo (fair value) do direito federativo é obtido por nova estimativa de fluxos de benefícios econômicos.

Esse assunto é algo que levanta uma série de dúvidas uma vez que a NBC T 10.13 nos deixa uma lacuna no sentido dos procedimentos para recuperação do valor líquido contábil dos jogadores, visto que o teste de recuperação não deve ser feito somente no final de exercício, mas sim quando houver casos (ao decorrer do ano) em que seja realmente necessária tal medida.

O estudo de práticas contábeis voltadas ao atestado liberatório desencadeia muitas discussões. Abordagem de mensuração a ser dispensada, critério de amortização a ser eleito, técnicas utilizadas em teste de recuperação, classificação e *disclosure* são algumas questões que se apresentam, quando se trata de Contabilidade Financeira.

A conclusão que se chegou é que o controle exercido sobre o potencial de benefícios econômicos do atestado liberatório, de modo periódico, é instrumento de grande utilidade, para que não sejam prejudicados os negócios da entidade desportiva no longo prazo.

3.3.3 Contabilização da contratação de atletas

Supostamente, o São Paulo contratou o atleta “*Didi*” junto ao Corinthians, por R\$ 2.000 milhões para pagamento em 2 parcelas iguais, firmando contrato com o mesmo pelo período de 2 anos. Qual seria a contabilização correta para essa operação? As figuras seguintes respondem essa questão:

BALANÇO PATRIMONIAL – SÃO PAULO

Data da Contratação			
Ativo		Passivo	
Permanente		Contas a Pagar	
Imobilizado	2.000.000	Corinthians	2.000.000
	2.000.000		2.000.000

Ano 01			
Ativo		Passivo	
Permanente		Contas a Pagar	
Imobilizado	2.000.000	Corinthians	2.000.000
(-) Amortização Acumulada	(1.000.000)	Patrimônio Líquido	
	1.000.000	Despesa com Amortização	(1.000.000)
			1.000.000

Ano 02			
Ativo		Passivo	
Permanente		Contas a Pagar	
Imobilizado	2.000.000	Corinthians	2.000.000
(-) Amortização Acumulada	(2.000.000)	Patrimônio Líquido	
	0	Despesa com Amortização	(2.000.000)
			0

BALANÇO PATRIMONIAL – CORINTHIANS

Data da Negociação			
Ativo		Passivo	
Contas a receber			
São Paulo	2.000.000		
		Patrimônio Líquido	
		Receita Operacional	2.000.000
	2.000.000		2.000.000

Fig. 10 – Contabilização das operações com jogadores

Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado de Alex Rodrigues de Brito

Essas contabilizações são efetuadas pela maioria dos clubes de hoje. Contudo há críticas por parte de alguns profissionais, os quais julgam que tais reconhecimentos estão incorretos. O Corinthians não reconhece que a receita com a negociação (venda) de atletas seja uma receita operacional, pois acredita que essa operação não é típica da empresa. Nem pode ser, pois a atividade social dos clubes de futebol é promover e incentivar o desporto, e proveniente disso, a união de esforços para o clube participar de campeonato objetivando títulos. A negociação de atletas não pertence à atividade operacional dos clubes de futebol.

Considerando a situação financeira dos clubes brasileiros, tal operação foi vista como a melhor alternativa para obtenção de receita. Porém há de se ressaltar que a negociação de atletas, teoricamente, não é a finalidade das entidades desportivas, e ainda, por ser um ativo permanente, não seria correto contabilizar o atestado liberatório como uma receita operacional, uma vez que, normalmente, quando as empresas efetuam transações (vendas) com bens do ativo imobilizado, o lucro auferido é contabilizado como receita não-operacional. Pois bem, a NBC T regulamenta em seu § 10.13.2.9, que a “multa contratual recebida pela liberação do atleta deve ser registrada em conta específica de receita operacional do exercício”.

Outra divergência está no que tange ao assunto da contabilização do atestado liberatório, visto que o Conselho Federal de Contabilidade através da NBC

T 10.13 pronuncia que o “atestado liberatório” deve ser registrado como imobilizado. No entanto, esse direito dos clubes, com a extinção do passe, encerra com o fim do contrato. Nos clubes, principalmente nos pequenos, os contratos com os atletas, não chegam a um ano. Dessa forma, se a legislação desportiva permite que os contratos sejam de no mínimo 3 meses e no máximo de 5 anos, esse período mínimo pode ser caracterizado como ativo permanente? É um assunto que levanta muitas questões, pois como o próprio nome sugere, no ativo permanente estão todas as aplicações de recursos feitas pela empresa de forma permanente (fixa).

Portanto, há de se discutir que, diante desses fatos o correto seria registrar o “atestado liberatório” no ativo circulante ou realizável a longo prazo, conforme a vigência do contrato. O tratamento contábil dispensado ao “passe” de atletas profissionais pelos clubes brasileiros (ou, tecnicamente, o direito de exclusividade sobre os atletas à luz da Lei Pelé) representa um problema a ser solucionado.

3.4 Investimentos e parcerias

Os primeiros investidores nos clubes de futebol brasileiros foram:

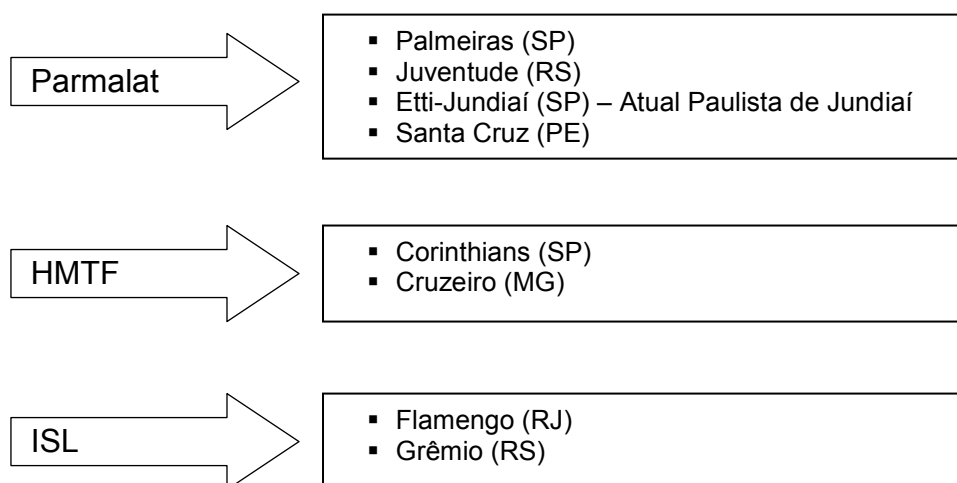


Fig. 11 – Primeiros investidores nos clubes do Brasil

Fonte: IOB – Bol. 44/2001 – Temática Contábil

A maioria desses investidores rescindiu o contrato antes do prazo firmado. Os clubes sofreram muitos problemas e as empresas investidoras chegaram até a falência, como é o caso da ISL, a qual era uma empresa gigante do marketing esportivo.

Segundo o consultor esportivo da Deloitte & Touche, Alexandre Rocha Loures, a falta de credibilidade dos dirigentes é o principal fator que inibe a chegada de investidores no futebol brasileiro. Ele diz ainda que é necessária transparência na administração do dinheiro para atrair parceiros.

Há poucos investidores, desde a saída dos grandes grupos estrangeiros Hicks Muse, ISL e Parmalat.

Ao longo da década de 90 e no início desta década, foram observadas diversas parcerias entre grandes empresas e clubes de futebol, o que provocou uma grande movimentação financeira, centrada principalmente na comercialização do passe dos jogadores, bem como o pagamento de seus salários. Um caso bastante notório é o da empresa Parmalat e a Sociedade Esportiva Palmeiras.

A parceria do Palmeiras com a Parmalat teve o objetivo estratégico de ambos os parceiros cumprido com sucesso. No início dos anos 90, a Parmalat necessitava de um parceiro âncora para ganhar mercado no Brasil, que naquela época representava o quinto mercado mundial da empresa. Ao mesmo tempo, o Palmeiras que vivia um jejum de mais de 15 anos sem títulos, precisa recuperar seu prestígio e tradição de equipe vencedora. Com a parceria, a Parmalat passou a ter sua imagem reconhecida nacionalmente, e o Brasil, dez anos depois, passou a representar o segundo mercado internacional para a empresa. Já o Palmeiras recuperou o prestígio no mercado futebolístico nacional, ao mesmo tempo em que adotou um modelo de gestão profissional, e adquiriu vantagem competitiva relevante no mercado de atletas.

Os efeitos da rescisão dos contratos de parcerias firmados entre as empresas investidoras/patrocinadoras e os clubes de futebol foram negativos. Mesmo sem comprovações formais e consistentes, foi possível perceber os impactos da saída

das empresas investidoras no aspecto financeiro, na medida em que se deixou de verificar o aporte regular de recursos financeiros para os clubes, bem como no seu desempenho em campo. A performance dos clubes caiu muito devido à evasão dos jogadores, pois muitos dos atestados liberatórios (passe) dos atletas pertenciam às empresas patrocinadoras.

Desta forma, verificou-se que a partir da rescisão do contrato de patrocínio da empresa patrocinadora, automaticamente os jogadores que pertenciam a ela, também deixou de jogar pelos clubes patrocinados, desfalcando o elenco de atletas do clube e contribuindo para a queda de rendimento nos campeonatos. Na maioria dos casos, os clubes não dispuseram de recursos financeiros para a substituição dos atletas que saíram por outros de mesma categoria e renome.

Este episódio pôde ser observado no ano de com a Sociedade Esportiva Palmeiras e com o Sport Club Corinthians Paulista. O fim das parcerias com as empresas Parmalat e Hicks Muse culminou em um péssimo desempenho das duas equipes nos campeonatos, acarretando no rebaixamento do Palmeiras à Segunda Divisão do Campeonato Brasileiro de Futebol no ano de 2002 e no caso do Corinthians, em 2003 o clube atingiu um dos piores desempenhos ocupando no final desse mesmo campeonato o 15º lugar, pois quando a Hicks Muse rescindiu o contrato, os atletas mais talentosos também saíram, obrigando o clube a utilizar jogadores recém promovidos das suas categorias de base.

Tais efeitos fatalmente acabam por gerar impactos na Contabilidade dos Clubes uma vez que nos remete a uma questão que merece destaque: a possibilidade do clube de futebol criar uma provisão para cobrir as perdas decorrentes da saída dos atletas anteriormente ao período previsto. (Wagner Dias da Silva, 2004, p. 46).

Os investimentos se notabilizaram tanto pelas altas cifras aportadas nos clubes de futebol por parte dos patrocinadores, como também pela repentina desistência na continuidade destes investimentos realizados, por conta do provável entendimento destes investidores de não atingirem as expectativas do retorno

anteriormente planejado, bem como pela administração pouco profissional dos clubes.

Eis os acontecimentos que fizeram com que os clubes de futebol que fecharam contratos de parcerias milionários ficassem em péssimas condições financeiras e técnicas ao serem deixados pelos investidores.

Cada vez que se fala em parcerias de empresas investidoras com clubes de futebol, toda uma expectativa é criada devido a promessas e confirmações de enormes quantias para investimentos. Esses investimentos vão desde a aquisição de talentosos e renomados atletas até ampliações ou construções de estádios. Logo depois vão aparecendo problemas, brigas e divergências internas que marcam o período da parceria, além de sofrerem as desconfianças e pressão do Governo preocupado com a possível lavagem de dinheiro e origens de recursos duvidosas por parte das empresas investidoras, as quais em suas maioria são de origem internacional e não muito conhecidas.

Os consultores e profissionais especializados nessa área apontam para a falta de transparência nos clubes brasileiros. Esse ponto é o que mais afasta os investidores ou resultar em um rompimento precoce do contrato de parceria. Afirmam ainda que amadorismo dos administradores seria o motivo que mais afasta os investidores nos clubes de futebol brasileiros.

Há de se ressaltar que a elaboração e divulgação das Demonstrações Contábeis dos Clubes, juntamente com o parecer de auditoria já é um grande avanço para transparência da situação econômica e financeira do futebol brasileiro, ainda que deficitária.

O São Paulo é um clube que nunca fechou contratos milionários com empresas investidoras como a Parmalat e a Hicks Muse. O clube prefere investir com suas próprias condições e recurso financeiros. O São Paulo possui uma enorme preocupação e estrutura para investir em atletas profissionais, atletas amadores, centro de treinamento, aquisição de tecnologias específicas, modernização do estádio e parque social.

3.5 Dívidas Fiscais e Trabalhistas

As dívidas fiscais e trabalhistas lideram o passivo dos clubes, principalmente os cariocas, como o maior dividendo a ser pago. Muitos clubes foram acusados de sonegação fiscal de corrupção por parte dos dirigentes.

E o resultado está aí, mesmo após o Parcelamento Especial – PAES, e o refinanciamento das dívidas através do REFIS, os clubes ainda somam valores bem altos de obrigações para com os cofres públicos.

As dívidas trabalhistas são como de qualquer outra empresa. Na maior parte, os processos trabalhistas se referem a queixas de atletas reclamando valores que por ele são de direito (direito de arena) e que o clube não repassou.

Há também casos em que os clubes são processados por não repassarem o valor da receita auferida pela negociação de atletas, quando este é formado por um outro clube, o qual teria direito a esse crédito, assim como dispõe a Lei Pelé que o assegura esse benefício, conforme o artigo 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.

Outro problema a ser considerado é o da provisão de contingências fiscais e trabalhistas, cíveis e etc. Muitos clubes ainda não contabilizam os valores dessas provisões e houve casos em que o clube foi desfavorecido no processo, perdendo a causa, sendo que não havia provisionado tal possibilidade de perda. A NBC T 10.13 estabelece que as contingências ativas e passivas de natureza tributária, previdenciária, trabalhista, cível e assemelhadas sejam divulgadas em nota explicativa nos balanços. Porém na referida Norma não é esclarecido se essas contingências devem ser reconhecidas no Balanço.

Os clubes devem ser assessorados por especialistas jurídicos para análise quanto a possibilidade de ganho (provável, possível e remota).

Nas demonstrações contábeis de alguns clubes, foi verificado que os processos são mencionados em nota explicativa, mas quando o corpo jurídico opina que as possibilidades de ganho são possíveis, o valor então não é provisionado.

3.6 Tributos

Os Clubes de futebol que são constituídos como associações e, portanto, sem fins lucrativos, recolhem somente os encargos sociais, ficando isentos de Imposto de Renda. Não se aplica Imposto de Renda sobre o superávit do exercício. Porém em substituição a cota patronal devida pelas empresas para a Previdência Social há uma particularidade: os clubes são taxados na fonte em 5% de suas receitas com TV, publicidade, patrocínio, bilheteria, licenciamento da marca, conforme Art. 205 do Decreto 3.048 de 06/05/99 – Regulamento da Previdência Social.

Sobre a folha de pagamento, os clubes recolhem 4,5% (quatro vírgula cinco por cento), a qual é uma contribuição repassada para terceiros pelo INSS (Salário Educação, Incra, Sesc e Sebrae).

Com relação à contratação de serviços de Pessoa Jurídica ou Pessoa Física, os clubes retêm os impostos quando necessários como qualquer outra empresa contratante de serviços.

3.6.1 Clubes de Futebol Profissional e a Previdência Social

Clube de futebol profissional é toda associação desportiva que mantenha equipe de futebol profissional e esteja filiada à Federação de futebol de seu respectivo Estado, ainda que mantenha outras modalidades desportivas.

A contribuição empresarial dos clubes de futebol profissional tem a seguinte evolução histórica:

- Até 1973 os clubes contribuíaam como as demais empresas;
- De 03/73 a 08/89 a contribuição era feita com 5% da renda líquida (bruta – despesas administrativas) de todo espetáculo desportivo + 2,5% da folha de pagamento para o SAT (2 % a partir de 06/89) – Lei 5.939/73 e Decreto 77.210/76;
- De 09/89 a 10/91: 5 % da receita bruta + 2 % (SAT) - Lei 7.787/89;
- De 11/91 a 06/93: 20 % sobre folha de pagamento + 3 % para o SAT - Lei 8.212/91;
- De 07/93 até hoje: Lei 8.641/93; MP 1.523; Lei 9.528/97: 5 % da receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos;
- A partir de 12/01/97 a base de incidência passa a incluir as receitas decorrentes de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade e propaganda, e transmissão de espetáculos;
- A partir de 25/09/97: a incidência dos 5 % passa a ser sobre a receita bruta dos espetáculos e de patrocínios em todas as modalidades desportivas.

A Receita Bruta é considerada como aquela que é auferida a qualquer título, nos espetáculos desportivos de qualquer modalidade (futebol, futsal, voleibol, basquetebol, etc.), no território nacional, inclusive jogos internacionais, devendo constar em boletins financeiros (borderôs) emitidos pelas respectivas federações, ligas ou confederações, não sendo admitida qualquer dedução. Compreendem para a receita bruta:

- A venda de ingressos (mesmo os vendidos antecipadamente), transmissão, publicidade, propaganda, bem como as decorrentes de doações, sorteios, bingos, shows, etc;
- Os Valores recebidos, a qualquer título, que possam caracterizar qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos desportivos, não sendo admitida qualquer dedução.

As áreas envolvidas para a contribuição são:

- ♦ CBF, FEDERAÇÕES e LIGAS DESPORTIVAS;
- ♦ CLUBES;
- ♦ EMPRESAS:
 - De patrocínio;
 - De licenciamento de uso de marcas e símbolos;
 - De publicidade e propaganda;
 - De transmissão de espetáculos desportivos.

A responsabilidade pelo recolhimento da contribuição de 5% da Receita Bruta dos espetáculos ao INSS é da entidade promotora do espetáculo (CBF/Federação/Liga), independente da modalidade esportiva, quando pelo menos um dos participantes esteja vinculado a um clube de futebol profissional. O recolhimento é feito mediante GPS – Guia da Previdência Social, sob o código de pagamento 2500 e o CNPJ (identificador) é da CBF/Federação/Liga.

Na verdade, quem apura e recolhe os valores referentes às partidas de futebol são os próprios clubes. Porém o fazem informando o CNPJ da entidade promotora do evento.

A emissão do boletim financeiro (borderô) é de responsabilidade da CBF/Federação/Liga de Futebol promotora/Organizadora do evento desportivo, devendo constar obrigatoriamente o número do boletim financeiro e a discriminação detalhada de todas as receitas e despesas do espetáculo inclusive:

- A remuneração dos árbitros e auxiliares de arbitragem;
- A remuneração do quadro móvel, delegados e fiscais;
- A remuneração da mão-de-obra utilizada para a realização do exame antidoping;
- O valor da contribuição previdenciária incidente (20 % sobre a remuneração paga à arbitragem e auxiliares, ao quadro móvel, delegados, fiscais e o exame antidoping);

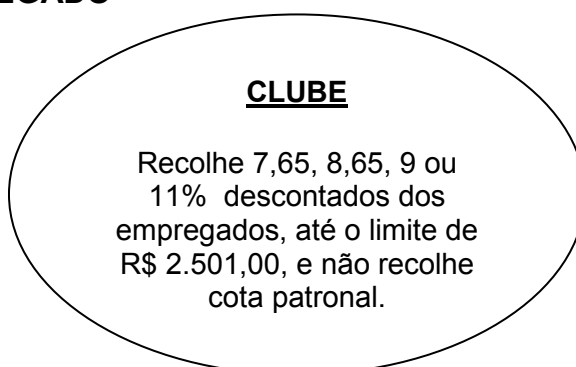
- O Desconto de 11% da remuneração paga ou creditada ao árbitro de futebol e auxiliares de arbitragem e ao quadro móvel, referente a sua contribuição previdenciária, recolhendo o valor descontado juntamente com suas demais contribuições na GPS da empresa.

As despesas com a arbitragem e com o quadro móvel devem ser comprovadas por meio de recibos (comprovantes de pagamento), que devem ser anexados aos borderôs.

A entidade responsável pela organização da competição (promotora do espetáculo) deve, obrigatoriamente, divulgar durante a realização da partida, a renda obtida pelo pagamento de ingressos e o número de espectadores pagantes e não-pagantes, por intermédio dos serviços de som e imagem instalados no estádio em que se realiza a partida (art. 7º da Lei nº 10.671/2003).

3.6.2 Estrutura atual de Contribuições ao INSS

COTA DO EMPREGADO



COTA DA EMPRESA

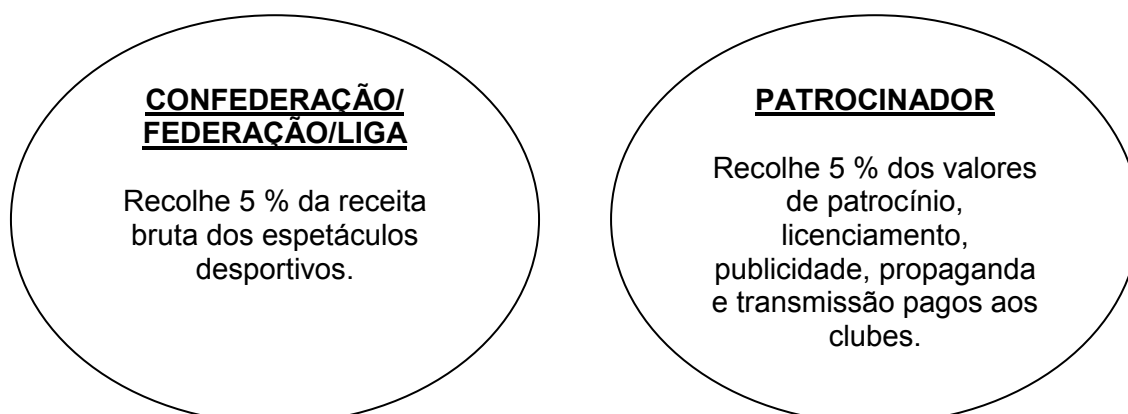


Fig. 12 – Estrutura atual de contribuição ao INSS

Fonte: Federação Sergipana de Futebol

3.6.3 Obrigações dos clubes de futebol perante a Previdência Social

- Preparar, mensalmente, folhas de pagamento das remunerações pagas e creditadas a todos os segurados e seu serviço;
- Lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e totais recolhidos;
- Os lançamentos contábeis deverão estar devidamente escriturados nos Livros Diários e Razão, sendo exigíveis pela fiscalização após noventa dias da ocorrência dos fatos geradores de contribuições;
- Prestar ao INSS todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis, na forma por ele estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização;
- O próprio clube deve efetuar o recolhimento à Previdência Social das contribuições descontadas de seus empregados, atletas ou não, de terceiros e as relativas à contratação de contribuintes individuais (autônomos).

Assim como as demais empresas os clubes de futebol também são obrigados entregar a GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social. Deve ser informado na GFIP os dados da empresa e dos trabalhadores, os fatos geradores de contribuições para a Previdência Social e valores devidos ao INSS, a remuneração dos trabalhadores e valor total a ser recolhido para o FGTS e as informações referentes ao quadro móvel (bilheteiros, porteiros, gandulas, seguranças, maqueiros, etc.) quando contratado pelo clube.

As rubricas com incidência de contribuição previdenciária são:

- Salários, horas extras, anuênios, abonos;
- Bichos, gratificações, prêmios, luvas;
- Direito de arena; participação no passe;
- Salário-habitação (aluguéis e condomínios pagos a atletas);

- Cessão de direito de uso de imagem;
- Pagamentos em utilidades (alimentação, habitação) fornecidos pelo clube.

3.7 Estoques

Os clubes de futebol possuem apenas estoques utilizados para consumo próprio. São avaliados e registrados pelo custo de aquisição.

Estes materiais de uso e consumo podem ser: materiais de limpeza, produtos descartáveis, materiais de escritório, materiais esportivos e demais produtos utilizados na operação do clube em seu dia-a-dia.

O Palmeiras é o único clube, dentre os pesquisados que menciona em nota explicativa, a composição detalhada de seus estoques que além de material de almoxarifado, compreendem estoques de bares e restaurantes.

Muitos clubes não registram no estoques, os materiais esportivos fornecidos pelas empresas que confeccionam seus uniformes. O correto seria contabilizá-los no estoque, uma vez que o valor desembolsado para o fornecimento desses materiais pelas empresas é formalizado através de contrato, então uma parte desse contrato teria que ir para o Contar a Receber, e valor correspondente ao material esportivo seria registrado em estoque por também fazer parte do contrato só que não materializado em dinheiro e sim em material físico.

CAPÍTULO IV

4. O jogador de futebol sob a ótica trabalhista

Tanto o técnico como os jogadores de futebol profissional são empregados do clube, e devem constar na folha de pagamento, de acordo com as Leis nº 8.650/93 (que trata das relações de trabalho do treinador), 6.354/76 e 9.615/98 (que dispõem sobre as relações de emprego do atleta de futebol profissional).

4.1 Diferença entre os jogadores de futebol e os outros trabalhadores

A situação de trabalho do atleta profissional de futebol possui diferenças substanciais em comparação às demais relações empregatícias, por isso é regulada por uma legislação especial.

Uma das principais diferenças é o contrato, já que necessariamente é feito por tempo determinado e existe a cláusula penal por decorrência do descumprimento do contrato.

Os contratos dos trabalhadores, em geral, são feitos por tempo indeterminado. Desse modo tem-se o termo inicial, mas não se tem o termo final do contrato de trabalho. Este contrato de trabalho é o contrato principal do atleta, sendo que os outros contratos que dele decorrem são contratos acessórios.

Existe entre o jogador e o clube no qual exerce sua profissão, um contrato de trabalho, originando, obviamente um vínculo trabalhista, que dele se origina o vínculo federativo em virtude de seu registro junto às entidades de administração de desporto (CBF, Federações e Ligas).

Outra diferença significativa entre os jogadores de futebol e os outros trabalhadores é que comumente os jogadores são cedidos (emprestados) para outros clubes. Só que essa negociação não pode interferir no contrato de trabalho do atleta pra lhe alterar ou criar direitos, exceto, como condição para lhe facultar sua

transferência para outro clube sem o pagamento da cláusula penal, ou para sua diminuição.

A carreira de um jogador de futebol profissional é reduzida em comparação com a maioria dos trabalhadores, ou por condição física, ou por subordinação intensa do empregador. Federico Duran Lopez (*apud* Paulo Henrique Bracks Duarte 2004, p.10).

Quanto ao objeto, o trabalho praticado pelos jogadores se manifesta em um espetáculo voltado a um público, que, pela paixão pelo futebol e pelo seu “clube do coração”, aprecia, cobra e inclusive exige retorno dos atletas.

Por último, a relação de emprego do atleta caracteriza-se pelo local de prestação de serviço ser atípico, ou seja, realiza-se em setores diversos dos estabelecimentos empresariais.

No âmbito de subordinação dos jogadores para com o clube, há outras particularidades além da atividade esportiva. Essa subordinação abrange também os aspectos pessoais, como controle da alimentação, das horas de sono, do peso; condicionamento físico; aspectos mais íntimos como o comportamento sexual; mais convencionais, como a vestimenta e a aparência externa, aliados, ainda, a aspectos mais significativos, como declarações aos meios de comunicação. Alice Monteiro de Barros (*apud* Paulo Henrique Bracks Duarte 2004, p.17).

Podemos concluir que há diversas peculiaridades no exercício da função dos jogadores de futebol, as quais diferenciam e muito dos outros trabalhadores, de tanto que a legislação especial autoriza o legislador a atribuir tratamento diferenciado ao atleta, reportando-se às normas gerais da Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT), quando compatíveis.

A Lei do aspecto trabalhista que se aplica aos atletas profissionais de futebol é a nº 6354/76. Esta lei foi revogada em parte pela Lei Pelé. A CBF (Confederação Brasileira de Futebol) regulamenta os contratos assinados com os atletas e as

transferências destes para os clubes internacionais, registrando a documentação envolvida no processo.

4.2 Direito de imagem

Este direito é a maior remuneração recebida pelos jogadores no decorrer de suas atividades. Está ligada à imagem do jogador que é exposta nos jogos.

Nos contratos de licença de uso de imagem³ a titularidade pertence à pessoa natural. O direito à imagem é o nome doutrinariamente atribuído ao direito exclusivo de o indivíduo permitir a utilização de sua imagem, esta compreendida como forma física exterior do corpo, inteiro ou parte dele. Já que estamos tratando em especial os jogadores de futebol, ante a projeção mundial do esporte, patente é a exploração desta área cada vez mais. Terrel (*apud* Paulo Henrique Bracks Duarte, 2004, p.32).

O contrato de licença de uso de imagem tem por objeto a utilização de um bem jurídico, que além de personalíssimo e inalienável, goza de proteção Constitucional, nos termos do artigo 5º, incisos V e X, da Carta Magna. Normalmente, os atletas constituem uma empresa (pessoa jurídica) com a finalidade específica de negociar a exploração da imagem do atleta e que, via de regra, contam com um único cliente, o clube empregador, este por sua vez, utiliza então a imagem do jogador como bem *lhe convier*.

O contrato de licença de uso de imagem é de natureza civil, não regido, portanto, pelas leis trabalhistas. A explicação para tal classificação reside no fato de serem as partes deste contrato uma pessoa jurídica e uma equipe de prática desportiva, não possuindo por óbvio este contrato caráter de relação de emprego. O contrato de trabalho fica completamente dissociado do de imagem, pela diferença não só da natureza, mas das partes.

³ Em verdade, o direito de imagem refere-se a um contrato o qual a expressão correta é “Contrato de licença de uso de imagem”, porque o titular apenas concede o exercício do direito de exploração e não o próprio direito.

4.2.1 Direito de imagem e processos trabalhistas

Esse assunto é um dois pontos mais problemáticos dos clubes, onde muitos jogadores deixam o time com reclamações e processos trabalhistas.

Vejamos a seguir, um texto retirado da internet sobre um interessante processo trabalhista envolvendo um jogador e um clube de futebol bastante conhecidos:

O caso do centroavante Luizão (ex-jogador do Corinthians) é um dos mais emblemáticos. O atleta ajuizou pedido perante a Justiça do Trabalho de São Paulo pleiteando o reconhecimento dos valores pagos sob a rubrica "contrato de imagem" como sendo de natureza salarial e, em virtude do atraso do pagamento de tal parcela por período superior a três meses (Artigo 31 da Lei 9.615/98), requeria a rescisão antecipada de seu compromisso com o clube. Requer, também o pagamento das parcelas relativas ao FGTS. O atleta e o Sport Club Corinthians Paulista haviam celebrado contrato de trabalho que se estendia de julho de 2001 até junho de 2004, pactuando salário registrado em CTPS de R\$ 40 mil. Por outro lado, foram firmados três contratos de licença de uso de imagem, marcadamente de caráter civil. Coincidentemente, todos foram assinados no mesmo dia e o prazo destes contratos era o mesmo do contrato de trabalho. O primeiro deles foi celebrado entre o clube e uma empresa formada pelo atleta (Goulart Consultoria de Negócios S/C Ltda.), neste, Luizão receberia a inimaginável quantia de R\$ 2.888.000,00 (Dois milhões oitocentos e oitenta e oito mil reais), divididos em 36 parcelas, iguais e consecutivas, de R\$ 80 mil. O segundo contrato de licença foi celebrado entre a Corinthians Licenciamentos e a empresa do atleta. O clube não se preocupou nem mesmo em modificar os termos do instrumento. A única diferença encontra-se nos valores: por esta segunda "licença", o atleta iria receber R\$ 3.281.652,00 (Três milhões duzentos e oitenta e um mil seiscentos e cinqüenta e dois reais), divididos em 36 parcelas de R\$ 91.157,00. O terceiro e último contrato de licença de uso de imagem, novamente acordado entre a Goulart Consultoria de Negócios S/C Ltda. e a Corinthians Licenciamentos, previa o pagamento de uma parcela de US\$ 900.000,00 (Novecentos mil dólares) e 23 parcelas subseqüentes de US\$ 71.770,00 que, à época, importavam em R\$ 172.170,00. Pelos valores apresentados, a diferença mensal entre o salário constante em sua CTPS e sua real remuneração, chegava à casa dos R\$ 350.507,00. O Juiz da 12a. Vara do Trabalho de São Paulo, Dr. Glener Pimenta Stroppa, decidiu o caso com irretocável precisão jurídica. Entendeu o magistrado que não seria razoável o pagamento de cerca de R\$ 350 mil mensais, somando-se os três contratos, simplesmente para a exploração da imagem do atleta. Indaga, com inteligência ímpar, se efetivamente existiria o contrato de licença de uso de imagem se não existisse o contrato de trabalho e se a mesma licença existiria se o atleta não fosse um dos melhores atacantes do país. Pontuou a discrepância dos valores pactuados e as coincidências dos prazos de validade, além da continuidade do pagamento das parcelas. Concluiu o Dr. Stroppa por reconhecer a natureza salarial das parcelas recolhidas sob o título de licença de uso de imagem, determinando a incidência do artigo 9º da CLT em virtude de a feitura dos contratos de licença externaram o claro objetivo de desvirtuar a aplicação das normas consolidadas, sobretudo no que diz respeito à incidência em férias, 13º Salário, FGTS e tributos aplicáveis. Em 2003 a Justiça penhorou o Parque São Jorge (patrimônio do Corinthians) por causa da dívida de 5 milhões de Reais que Luizão cobrava.⁴

Este assunto é muito controverso judicialmente, pois juridicamente o contrato de licença de uso de imagem é reconhecido, porém as discussões devem-se ao fator de considerar o direito de imagem como salário ou não e dessa forma o clube

⁴ Texto disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3490>

pode ser acusado por fraudar o contrato de trabalho, visto que apareceram desigualdades gigantescas, ou seja, jogadores que tinham irrisória remuneração trabalhista e, de outro lado, um absurdo e violento contrato de imagem que, representava, em alguns casos, mais de 90% do rendimento total do atleta profissional.

Os próprios clubes de futebol têm noção do risco desta situação como declara Alex Rodrigues de Brito, contador do Corinthians:

A remuneração paga a título de direito de imagem se dá a partir de um contrato entre o clube e a pessoa jurídica do atleta, que emitirá notas fiscais para o recebimento das verbas. Há casos em que o atleta pode receber a maior parte da remuneração mensal via contrato de imagem. No entanto, essa definição se dá em acordo entre as partes, ou seja, não há uma regra específica. Analisando a questão tributária, é sem dúvida, menos oneroso para as duas partes utilizar o contrato de imagem com principalmente meio de remuneração ao atleta, mas é preciso ter noção do risco, já que há talvez uma pré-disposição da justiça de equiparar esta remuneração a remuneração salarial. Sendo assim o clube passaria a ser devedor de todos os encargos sociais incidentes.

É interessante o caso, em que os atletas profissionais de futebol, ao proporem ações trabalhistas contra o clube, pugnam que a verba paga sob o título de contrato de imagem seja considerada de natureza salarial, e, portanto, integre para todos os fins as demais verbas rescisórias. Realmente, soa um tanto quanto irônica e contraditória a atitude do atleta, pois quando se fala em pagar tributos ele assegura que o contrato de licença de uso de imagem não tem feição trabalhista, porém, quando se trata de discussão referente a verbas rescisórias, o jogador é o primeiro a classificar a mesma licença como nitidamente de natureza trabalhista. (Paulo Henrique Bracks Duarte, 2004 p.34).

É por essa controvérsia e muitas outras que se faz necessário uma atenção especial por parte de profissionais e legisladores nesse âmbito, analisando os casos e suas particularidades para decidir qual o melhor critério a ser adotado, com a maior finalidade de se evitar a tentativa de fraude.

4.3 Direito de arena

O direito de arena possui previsão constitucional. De acordo com o artigo 5º, XXVIII, a, da Carta Magna, é assegurado nos termos da Lei:

A proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humanas, inclusive nas atividades desportivas;

Conforme determina o artigo 42 da Lei Pelé, os clubes de futebol, possuem o direito de negociar, autorizar e até proibir a fixação, a transmissão e a retransmissão de imagem de eventos dos quais participem. Deve-se ter claro que o direito de arena alcança o conjunto do espetáculo, ou seja, se estende a todos os participantes somente durante os 90 minutos da partida de futebol.

Ao atleta, cabe, além dos lucros pela negociação individual em relação à autorização pela exploração de sua imagem, uma porcentagem sobre os rendimentos auferidos com a exibição pública do espetáculo. Segundo o § 1º do artigo 42 da Lei Pelé, a princípio, no mínimo 20% (vinte por cento) do preço total da autorização do jogo será distribuído em partes iguais aos atletas que participarem do jogo, salvo convenção em contrário.

O direito de arena é considerado pela maioria dos autores como sendo um componente da remuneração – artigo 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 do serviço, as gorjetas que receber – e não uma verba salarial. O valor que o clube recebe como direito de arena e repassa ao jogador irá compor apenas a base de cálculo do FGTS, 13º salário, férias e contribuições previdenciárias. O direito de arena é pago por terceiros, geralmente detentores dos meios de comunicação, aos atletas, como remuneração pela transmissão dos jogos dos quais eles são os principais protagonistas e catalisadores da motivação popular para alcançar audiência.

Ao contrário do chamado direito de imagem, no direito de arena a titularidade é da entidade de prática desportiva, e não do atleta profissional.

No Corinthians o pagamento do direito de arena é feito a partir da receita mensal de TV. O clube apura a participação de cada atleta nos jogos do período e conseqüentemente efetua o pagamento, que transita pela folha salarial, obedecendo a sua natureza remuneratória, de acordo com o direito trabalhista. Alex Rodrigues explica que no estado de São Paulo, há uma contestação, por parte dos clubes em relação a devida participação dos atletas a este título. Portanto, na prática o que está acontecendo é que no ato do pagamento para os clubes da verba da TV, há a retenção e repasse para o sindicato dos atletas da verba relativa a arena. Este por sua vez, efetua os pagamentos a eles.

As receitas provenientes das verbas para pagamentos do direito de arena (direito coletivo) e do direito de imagem (direito personalíssimo) auferidas pelos clubes para repassarem aos atletas, devem ser registradas em contas específicas do resultado operacional, de acordo com o princípio da competência, conforme a NBC T 10.13.

4.4 Luvas

No mundo do futebol, o termo "luvas" representa uma quantia em dinheiro paga pelos clubes como incentivo aos jogadores. Referem-se ao valor pago pelo clube empregador ao atleta que está prestes a assinar um contrato de trabalho com este, tendo como base a inserção do jogador no cenário desportivo nacional. É um pagamento feito de forma acordada pelas partes.

Além do salário mensal e dos bichos recebidos por vitória, eles ganham mais esse estímulo para dar tudo de si dentro do campo. Dependendo do talento do jogador em questão, o valor das luvas pode atingir cifras milionárias.

De acordo com Zainaghi (*apud* Paulo Henrique Bracks Duarte, 2004, p.22), as luvas são convencionais, e podem ser pagas de uma só vez, em parcelas semestrais, ou em quotas mensais junto com o salário. O valor é fixado levando em conta o passado do atleta e não seu desenvolvimento durante a vigência do contrato.

Com base nos artigos 12 da Lei nº 6354/76 e 31, §1º da Lei Pelé, as luvas compõem a remuneração do atleta para todos os efeitos legais, e podem se caracterizar em dinheiro, títulos ou bens, como automóveis.

As luvas têm natureza de salário pago por antecipação, não se confundindo com indenização. Portanto, devem transitar pela folha de pagamento compondo as bases para cálculo dos encargos sociais.

A contabilização das luvas ou assemelhados, sem direito de ressarcimento, deve ser feita no ativo imobilizado, em conta específica, pelo valor, efetivamente, pago ou incorrido. Os demais gastos com a contratação ou a renovação de contrato de atletas profissionais também devem ser registrados dessa forma. (NBC T 10.13.2.5)

Quando o valor pago ao atleta profissional for a caráter de antecipação contratual (luva) com direito de ressarcimento, deve ser registrado no ativo circulante e no realizável a longo prazo, conforme o contrato, em conta específica e apropriada ao resultado pelo regime de competência. (NBCT 10.13.2.12)

4.5 Bichos

O bicho é um certo prêmio pago ao atleta pelo empregador em ocasiões de vitórias ou títulos conquistados. Possui natureza de uma bonificação individual, porém resultante de um trabalho em conjunto, uma vez que não tem apenas como finalidade compensar ou gratificar os atletas, mas principalmente estimulá-los. São, inclusive, comuns os casos de pagamento de bichos sob condições, ou seja, caso a equipe vença, por exemplo, o clube pagará uma quantia preestabelecida a título de prêmio pelo êxito.

Antigamente o bicho era pago a cada vitória, mas hoje o mais comum são os acordos por metas, tais como: se o clube se classificar para uma próxima fase de um torneio, ou ainda, se chegarem a final de um campeonato. Portanto, o popular bicho

é um prêmio extra que o clube paga aos atletas quando a equipe consegue um bom desempenho.

Assim como as luvas, o bicho ou premiação também integra o salário do atleta, incidindo, consecutivamente, em todas as verbas pagas a ele pelo empregador. A forma de pagamento varia de acordo com a negociação entre clube e elenco de jogadores podendo, portanto, ser por partida ou por desempenho/meta. Conforme o Art. 31, §1º da Lei Pelé:

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.

4.6 Empréstimos de jogadores

Durante o curso do contrato de trabalho entre um jogador de futebol e o clube, pode ocorrer a cessão temporária da força de trabalho do atleta profissional para outro clube, o que se constitui como sendo um contrato de empréstimo.

O empréstimo é reconhecido pelo fato de o atleta possuir contrato de trabalho com uma equipe desportiva e este permite que seja assinado um outro contrato com uma entidade diversa, e por esta equipe passar a atuar.

O contrato de empréstimo é previsto e permitido legalmente conforme a Lei Pelé:

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.

De acordo com o Art. 38 dessa mesma Lei: qualquer cessão ou transferência de atleta profissional ou não-profissional depende de sua formal e expressa anuência.

O salário do atleta, bem como os encargos trabalhistas, passa a ser pago pela outra entidade em que ele passará a jogar. O novo contrato do jogador deverá ser por período igual ou menor que o anterior, conforme expresso no dispositivo legal.

Em síntese, o contrato de empréstimo nada mais é que uma cessão temporária do vínculo desportivo do atleta profissional, com a finalidade de que outro clube usufrua de suas qualidades técnicas, sem necessitar da rescisão do contrato de trabalho vigente, com o eventual pagamento da cláusula penal.

No São Paulo Futebol Clube, há duas formas de empréstimo:

- a) Quando o jogador não está sendo aproveitado, ou seja, quando ele já está um período sem jogar, o clube aceita até emprestá-lo para outra equipe somente para que o jogador tenha uma chance e possa atuar. Nessas condições, o clube cedente continua arcando com o salário e conseqüentemente com os encargos. Essa ação pode ser considerada como uma estratégia, pois o atleta que foi emprestado pode ter um desempenho que chame a atenção até de outras equipes e com isso possa ser negociado até por um valor maior do que “valia” antes de ser emprestado;
- b) Quando o jogador cedido em questão é um atleta diferenciado, que tem um grande potencial, é um destaque no time ou até na mídia, o clube o empresta sob certas condições, as quais são: além do clube cessionário pagar o salário integral do atleta mais os respectivos encargos trabalhistas, também paga pelo atleta um valor “x” estipulado para sua utilização.

Toda essa “negociação” é sustentada por contrato firmado entre as partes. Quando o clube concessionário fica responsável pelo pagamento do salário e dos encargos do atleta, o clube cedente fica com este “empregado” com valor zerado na sua folha de pagamento, pois o atleta está recebendo através de outra entidade. Para validar esse procedimento, o contrato formal pactuado entre as partes é o comprovante.

Quando o São Paulo toma emprestado um atleta, o valor é contabilizado como contas a pagar tendo sua contrapartida uma conta de compensação, a despesa será realizada de acordo com o prazo contratual de acordo com o regime da competência.

No caso do clube emprestar um atleta, o valor será lançado como contas a receber, tendo sua contrapartida uma conta de compensação. A Receita será lançada de acordo com a realização contratual de acordo com o regime da competência.

Referente o exposto acima a NBC T 10.13 estabelece que:

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. (10.13.2.14)

4.7 Convocações para a Seleção Brasileira de Futebol

Para um jogador não há situação melhor do que ser convocado e atuar na Seleção de futebol do seu país. Para os clubes, a situação não é diferente. É um prestígio possuir jogadores de sua equipe defendendo a Seleção Brasileira.

Através dos jogos da Seleção, o atleta passa a ser diferenciado, pois para ter sido convocado para essa equipe tão conceituada, o fator desempenho acima da média e destaques contínuos nas partidas pelo seu atual clube, foram essenciais.

Decorrente disso, o atleta ganha mais exposição na mídia e até no mundo. Muitos clubes de futebol estrangeiros decidem contratar jogadores devido sua apresentação e atuação na Seleção Brasileira. Pois é aí que eles têm uma maior chance de ficarem conhecidos.

Para o clube, essa situação é algo benéfico, visto que “abre caminhos” para uma futura contratação do atleta por parte de uma outra equipe que após observar o

talento do jogador, se interessou em contratá-lo. Esse é um fator positivo. Mesmo que o clube fique sem o jogador para atuar nas partidas e proveniente disso o clube possa cair de produção, ainda sim é algo muito bom, pois conforme já mencionado, o clube também ganha seu prestígio, e pode vir a receber propostas de outros clubes para contratação do atleta.

A Lei 9.615/98 – Lei Pelé assim dispõe acerca do assunto:

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.

No Brasil, a administração convocante é a CBF – Confederação Brasileira de Futebol. Durante o tempo que o atleta fica à disposição da Seleção, a CBF passa a ser responsável por compensar o clube cedente, pagando o salário do atleta e os encargos trabalhistas.

Quando da cessão de atletas para servirem a Seleção Brasileira, contabiliza-se o valor do salário dos atletas no período como um direito a receber. Esse critério é utilizado pelo São Paulo Futebol Clube.

4.8 Aspectos trabalhistas comuns

As peculiaridades da profissão dos jogadores de futebol não permitem que lhe sejam atribuídas às normas vigentes da CLT – Consolidação das Leis do Trabalho.

Há muitos entendimentos de que o horário de trabalho - estabelecido na Constituição Federal conforme art. 7º, XIII – de 44 horas por semana não pode ser aplicado aos atletas profissionais de futebol.

O tratamento diferenciado a respeito das relações trabalhistas comuns se justifica em face da natureza especial desta prestação de serviços, que consiste em uma peculiar distribuição da jornada entre partidas, treinos e excursões. Barros (*apud* Paulo Henrique Bracks Duarte, 2004, p. 27).

Contudo, há quem defenda o contrário, apoiando que o atleta deve ter o tratamento com relação a horas trabalhadas nos termos da Constituição Federal.

Ao atleta, é garantido pela CLT, uma vez que não há Lei Especial acerca do assunto, o repouso semanal remunerado de um dia por semana. Sendo que este dia dificilmente cairá no final de semana devido à preferência ao uso desta data pelo calendário esportivo.

O adicional noturno, não configura como sendo uma obrigação por parte do clube, pois comumente as partidas acontecem à noite por imposição da rede de televisão que eventualmente transmite o espetáculo. O clube, portanto, não é o responsável por determinar o horário da partida. Seria injusto punir o clube (empregador) com tal adicional.

Como os demais empregados abrangidos pela CLT, os atletas têm direito a férias anuais de 30 dias, coincidentes como recesso das atividades desportivas (geralmente em janeiro).

Devido à peculiaridade de sua profissão, e devido também as partidas de futebol serem marcadas comumente nos finais de semana e eventualmente em feriados, adicionais e horas extras não são considerados incidentes quando o atleta atuar nesses dias.

O projeto de Lei nº 5.186/2005, o qual veremos em tópico específico, regulamenta e dispõe sobre todos esses assuntos.

CAPÍTULO V

5. Situação atual dos clubes de futebol

Os quadros abaixo mostram comparações feitas entre o exercício de 2003 e 2004. Reflete a atual situação contábil, econômica e financeira dos principais clubes de futebol brasileiros cuja receita total tenha sido superiores a R\$ 15 milhões ao ano.

Valores em R\$ milhões						
Clubes	Receita Total 04	Receita Total 03	Varição 04 - 03 %	Patrimônio Líquido 04	Superávit/ (Déficit) Exercício 04	Superávit/ (Déficit) Acumulados 04
Corinthians	100.269	55.052	82	103.731	13.646	17.299
São Paulo	83.578	95.088	-12	123.722	(1.999)	(29.778)
Palmeiras	76.663	50.570	52	144.626	8.772	8.772
Santos	69.755	32.969	112	108.135	10.222	95.518
Cruzeiro	59.391	52.394	13	74.551	51	10.920
Flamengo	52.633	52.731	-0,2	(137.594)	265	(176.735)
Atlético-MG	39.528	31.210	27	46.931	(26.415)	(134.283)
Fluminense	28.946	32.128	-10	(102.232)	(5.552)	(10.699)

Fig. 13 – Quadro comparativo das receitas, variações e patrimônio

Fonte: Lista Casual Auditores de clubes - 2005

Indicadores Contábeis – 2004						
Clubes	Liquidez Corrente	Grau de Endividamento	Rentabilidade sobre o PL	Rentabilidade sobre o ativo	Grau de Imobilização	Giro
Corinthians	1,33	66%	13%	8%	63%	0,58
São Paulo	0,48	44%	-2%	-1%	82%	0,47
Palmeiras	3,32	90%	6%	3%	45%	0,28
Santos	0,47	97%	9%	5%	10%	0,33
Cruzeiro	6,75	91%	0,1%	0,03%	48%	0,36
Flamengo	0,48	-145%	-	0,1%	16%	0,17
Atlético-MG	0,11	329%	-56%	-13%	92%	0,19
Fluminense	0,14	-137%	-	-3%	13%	0,15

Fig. 14 – Quadro com Indicadores Contábeis

Fonte: Lista Casual Auditores de clubes - 2005

Legenda Indicadores Contábeis

Liquidez Corrente = Ativo Circulante/Passivo Circulante

Grau de Endividamento = Passivo Total/Patrimônio Líquido

Rentabilidade sobre o PL = Lucro Líquido/Patrimônio Líquido

Rentabilidade sobre o Ativo = Lucro Líquido/Ativo Total

Grau de Imobilização = Ativo Imobilizado/Ativo Total

Giro = Receita Total/Ativo Total

Contas do Balanço Patrimonial – 2004					
Clubes	Ativo Circulante	Realizável a Longo Prazo	Ativo Permanente	Passivo Circulante	Exigível a Longo Prazo
Corinthians	62.006	927	108.995	46.461	21.736
São Paulo	14.489	17.344	146.235	30.032	24.314
Palmeiras	39.301	1.269	234.529	11.848	118.624
Santos	10.916	180.314	22.202	23.074	82.222
Cruzeiro	82.384	3.020	77.833	12.205	55.778
Flamengo	40.342	72.165	51.631	83.295	115.756
Atlético-MG	9.372	6.006	189.561	87.213	67.284
Fluminense	17.617	47.409	27.588	126.714	13.279

Fig. 15 – Quadro comparativo da situação atual dos clubes de futebol brasileiros

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas Demonstrações Contábeis referente o exercício de 2004 dos respectivos clubes

5.1.1 Comentários embasados nas Demonstrações Contábeis do Exercício de 2004

- Clube de Regatas do Flamengo (RJ):** Segundo pesquisa de 2001 feita pelo jornal Lance! – Ibope, o Flamengo possui o maior número de torcedores brasileiros – cerca de 24 milhões de “fanáticos”, porém o clube não tem muito a apresentar “à grande nação rubro-negra”. Apesar de ter provavelmente a marca de maior valor do esporte brasileiro, pouco disso aparece na frieza da contabilidade. O clube ostenta um Passivo a Descoberto de R\$ 137,5 milhões. As dívidas de curto prazo incluem impostos, contribuições sociais e previdenciárias, acordos cíveis e entre outros, sendo que as contas que possuem maior valores são as de impostos (R\$ 26,8 milhões) e de fornecedores (R\$ 15,8 milhões). As dívidas de longo prazo são maiores ainda (38,97%), comparativamente com as de curto prazo, onde as contas com valores mais elevados são: REFIS e PAES totalizando em R\$ 70,9 milhões. No ativo, o valor das contas são extremamente baixos e a conta que chama mais atenção em questão de valores é a de Contas a Receber (curto e longo

prazo) contabilizando R\$ 107,3 milhões. Segundo as notas explicativas, esta conta refere-se, principalmente a contratos de publicidade, televisionamento, empréstimos e venda dos atestados liberatórios de atletas. O clube não especificou as despesas com futebol profissional. O parecer dos auditores independentes aponta várias ressalvas, onde a maioria indica que devido a procedimentos não previstos nas práticas contábeis adotadas no Brasil, o Ativo Circulante e Realizável a Longo Prazo estão apresentados a maior. Outra ressalva indica que o clube não possui controle individual dos bens registrados no Ativo Imobilizado, não sendo possível formar uma opinião quanto aos valores representativos dos bens. Adicionalmente parte destes bens estão penhorados, como garantia de passivo do clube. O Flamengo apresenta deficiência de capital de giro de \$ 42,9 milhões, evidenciando a necessidade de aporte de recursos financeiros. Conclusão dos auditores: *Dessa forma, estes fatos desfavoráveis, devem ser considerados numa avaliação da continuidade das atividades do Clube.* Esta frase traduz bem a crítica situação contábil, econômica e financeira do clube.

- **Fluminense Football Club (RJ):** Assim, como seu rival Flamengo, o Fluminense também apresenta uma péssima situação financeira. O Passivo a Descoberto é de R\$ 102,2 milhões. A diferença entre o Ativo Circulante e o Passivo Circulante é gritante, ou seja, este último é maior que o primeiro em 619,26%. Já o Realizável a Longo Prazo é maior do que o Exigível a Longo Prazo em 257,03%, onde o maior valor deste primeiro está concentrado na conta de rubrica contas a receber, a qual refere-se principalmente Contrato de TV, Cessão de Direitos de Captação, fixação, exibição, transmissão em televisão aberta e Publicidade Estática, referente 2006/2007/2008. As dívidas em quase sua totalidade correspondem a obrigações sociais (salários, férias e rescisões trabalhistas) e tributárias (impostos federais e obrigações trabalhistas tais como INSS e FGTS). A maior dívida corresponde a saldo de dívidas tributárias oriundas da exclusão do REFIS (R\$ 39,4 milhões). O que chama mais atenção, é que o clube esteja com várias pendências com impostos e contribuições a pagar, além de processos judiciais de valores elevados e sua receita proveniente do futebol (desconsiderando as demais receitas como de desportos amadores e departamentais, entre outras) seja de

apenas R\$ 22,4 milhões. No parecer de auditoria, os auditores opinam que eventuais distorções em saldos de exercícios passados podem ter efeitos relevantes sobre as demonstrações contábeis, visto que não foram registradas nas contas de resultado as Despesas e Receitas provenientes do Sócio Torcedor, sendo mantido em conta de Adiantamento o valor recebido em 2004. O clube explica que esses valores não foram contabilizados devido a pendências a serem regularizadas em 2005.

- **São Paulo Futebol Clube (SP):** De todos os clubes analisados nesta pesquisa, o São Paulo é o que apresenta o maior valor de Receita Operacional auferida em 2004. Suas maiores receitas são provenientes de negociações de atestados liberatórios de atletas e direito de transmissão de TV. O clube registrou uma queda de 12,10% nas receitas de futebol profissional e de base entre 2003 e 2004. Na demonstração do resultado são evidenciados, em linhas diferenciadas, os valores da receita e da baixa com a negociação de atestados liberatórios de atletas. No Ativo Circulante, a conta que representa o maior valor é a de contas a receber, que incluem contratos de patrocínio, de locação, conta a receber de entidades esportivas, etc. O Passivo Circulante é maior que o Ativo Circulante em 107,27%. E a conta de maior representatividade nas dívidas de curto prazo é a de Direitos de imagem a pagar (R\$ 6,9 milhões) e em segundo lugar aparece a conta de Instituições financeiras (R\$ 8,1 milhões). O Exigível a Longo Prazo também é maior que o Realizável a Longo Prazo, só que em 40,19%. Diferentemente dos clubes do Rio de Janeiro, suas maiores dívidas não são com a União ou no âmbito trabalhista. No Exigível, a conta de maior valor (R\$ 12,7 milhões) é a de provisões para contingências. Essa provisão foi feita com base na probabilidade de perda, a qual foi avaliada como provável. Não foram constituídas provisões para as causas em que são possíveis as chances de ganho pelo clube, as consideradas remotas e as que não tenham valor estimável. No parecer de auditoria, há um comentário sobre um auto de infração consubstanciado na exigência do recolhimento da COFINS no período de setembro de 1998 a dezembro de 2003 no montante de R\$ 25,9 milhões. Segundo o assessor jurídico externo do clube, a probabilidade de perda da causa na esfera administrativa é provável. O clube foi o único a

detalhar em suas notas explicativas, o custo de atletas em formação e de atletas formados bem como a devida amortização dos contratos. O São Paulo também evidencia em uma conta específica a amortização do passe de atletas adquiridos antes de depois da Lei Pelé. As amortizações são efetuadas de acordo com a vigência dos contratos dos atletas. Na demonstração do resultado, o clube evidencia o resultado antes da amortização do passe de atletas – Lei Pelé, logo abaixo demonstra o valor da devida amortização e só depois aponta o Déficit/Superávit do exercício.

- **Sport Club Corinthians Paulista (SP):** É o clube de segunda maior torcida do Brasil. Também sofreu uma queda na Receita Operacional (13,92%) entre 2003 e 2004. Sua maior receita auferida é a de direito de transmissão de televisão, cuja qual, também teve declínio de um ano para o outro. O clube é o único que classifica o Direito Federativo de atletas profissionais como Ativo Intangível efetuando a devida amortização. O Corinthians é também o único clube, entre os pesquisados, que classifica o lucro da venda e de empréstimos de jogadores como resultado não operacional. Este resultado está registrado nas demonstrações contábeis com um valor significativo de R\$ 54.153 milhões, sendo que destes, R\$ 53.120 milhões referem-se a um contrato com a empresa MSI (Media Sports Investment Ltd), a qual foi contratada para administrar o departamento de futebol profissional e amador, licenciamentos e outras avenças, em contrapartida, o Corinthians deverá receber um valor para sanar todas as suas dívidas. A MSI lucrará com os investimentos que o clube fizer, como, por exemplo, tendo direito na maior parte da venda de jogadores. Pois bem, se não fosse pela celebração desse contrato, o Corinthians demonstraria um déficit de R\$ 40.507 milhões no exercício de 2004. Obviamente, este contrato influenciou no ativo do clube, impactando todos os indicadores contábeis. O Ativo Circulante aumentou em 121,14% comparando com 2003, esse aumento está indicado na conta Contas a receber. Já o Realizável a Longo Prazo diminuiu em 72,80 % entre 2003 e 2004. No Passivo as contas que revelam maiores valores são a de empréstimo (R\$ 21,1 milhões registrados no circulante) e a de provisão para contingências (R\$ 17,9 milhões). Essas duas contas tiveram um aumento significativo de um ano para o outro. Os empréstimos obtidos de instituições

financeiras, Federação Paulista de Futebol (FPF) e até mesmo da própria MSI, são maiores em 82,40% comparativamente com 2003. A conta de Provisão para Contingências não apresentava valor algum em 2003. Diante disso, o Exigível a Longo Prazo aumentou em 667,24% em 2004. No parecer dos auditores independentes a única observação que fazem é que sobre o exercício de 2004 é que há uma autuação feita pela Delegacia Regional do Trabalho notificando o clube a efetuar o recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS sobre os contratos de imagens de atletas e comissão técnica (o órgão entende que tais contratos têm natureza trabalhista) do período de janeiro de 2004 a abril de 2002 no montante de R\$ 3.421 milhões atualizados em 31 de dezembro de 2004. Baseando-se em fatos de que tais contratos de imagem têm caráter civil na contratação o clube não constituiu provisões para contingências, visto que seus consultores jurídicos entendem como possíveis as chances de ganho do clube. Para os auditores, não foi possível avaliar os efeitos que tais ocorrências pudessem causar nas demonstrações contábeis de 2004.

- **Sociedade Esportiva Palmeiras (SP):** O Palmeiras é o clube paulista que apresenta o melhor índice de Liquidez Corrente. As aplicações financeiras no valor de R\$ 17,6 milhões registrados no Ativo Circulante juntamente com a conta de títulos a receber (R\$ 12,5 milhões) explicam o porquê desse índice ser “alto”. Os Títulos a Receber são provenientes das transações com terceiros envolvendo atletas profissionais⁵. No Passivo Circulante a conta de maior valor é a de empréstimos de instituições financeiras (R\$ 4,3 milhões). Há uma diferença muito grande entre o Exigível e o Realizável a Longo Prazo. O que explica essa diferença é a exigência de R\$ 110,8 milhões que o clube tem com a empresa Palmeiras S.A., decorrente de saldos de créditos de mútuo. O clube registra na conta de investimentos o valor de R\$ 110,7 milhões proveniente de investimentos na Palmeiras S.A., da qual a Sociedade Esportiva Palmeiras tem uma participação de 99,99%. A conta de Imobilizado é bem detalhada em nota explicativa e nela constam os gastos com a contratação de atletas profissionais, o custo original dos contratos vigentes e

⁵ Nas notas explicativas, o clube especifica os valores dessas transações tanto em moeda brasileira, tanto como em moeda estrangeira.

sua devida amortização. Não houve variação significativa no Ativo Permanente entre 2003 e 2004. O Palmeiras apresenta a demonstração do resultado segmentando a receita por departamentos (desporto profissional e das demais atividades esportivas, recreativas e sociais). Indica também a natureza das receitas, evidenciando os valores decorrentes de negociação de direitos contratuais – multa indenizatória e empréstimo, campeonatos, patrocínios e propagandas. Os estoques também são detalhados por composição. Os gastos com a formação de atletas são mantidos no resultado do exercício somente quando não há sua recuperação econômico-financeira, caso contrário, o valor de recuperação esperada ficará no Ativo Imobilizado. O clube adotou quase em sua totalidade a NBC T 10.13. Até os seguros são detalhados por modalidades. No parecer de auditoria não há ressalvas, nem observações. Todos esses fatos contribuem para a transparência nas demonstrações contábeis do clube.

- **Santos Futebol Clube (SP):** As demonstrações contábeis do clube se diferenciam por um lançamento efetuado logo quando a Lei Pelé começou a vigorar. Para classificar seus jogadores, o Santos adotou uma medida própria para compensar o efeito da perda do direito do passe devido a Lei Pelé. O clube reconheceu a cláusula prevista na Legislação, que lhe dava o direito de receber uma multa no caso de rompimento de contratos, contabilizando um ativo no Realizável a Longo Prazo na conta Direitos Federativos e a contrapartida no resultado em uma conta intitulada receita de capital. O valor foi calculado com base na cláusula penal constante do contrato com os atletas. Esse critério é contrário aos princípios contábeis, pois houve o reconhecimento da receita antes da realização. Talvez a receita nem chegasse a realizar, visto que o atleta poderia ficar no clube até o final do contrato, sem a necessidade do pagamento da cláusula. Esse procedimento alterou de forma material o resultado, aumentando em quase R\$ 107 milhões o patrimônio. O Santos obteve receitas de R\$ 69,5 milhões em 2004, mais do que o dobro dos R\$ 32,8 milhões registrados no ano anterior. A maior parte da diferença veio na conta de receitas com repasse de direitos federativos e empréstimos, que variou de R\$ 1,9 milhões para R\$ 30,7 milhões (1.477%). As receitas de bilheteria despencaram 35% de R\$ 11,7 milhões para R\$ 7,6

milhões, sendo que mais da metade deste valor veio do Campeonato Brasileiro (R\$ 4,0 milhões). Uma nota explicativa que merece destaque por ser interessante refere-se à abertura da receita de jogos, destacando o valor referente a cada campeonato disputado pelo clube. Já as receitas de patrocínio e televisionamento cresceram 37%, de R\$ 17,1 milhões para R\$ 25,6 milhões. O Lucro do Santos variou de R\$ 43,0 milhões para R\$ 10,2 milhões. A diferença se deu em uma conta chamada “Receitas de Capital” (conforme mencionado anteriormente), onde o clube gravava, como receita potencial, o valor dos direitos federativos dos atletas, líquido de amortizações. Este era um ponto de ressalva do Balanço de 2003. O Santos alterou seu critério de contabilização, deixando de mostrar, em 2004, esses valores. No parecer os auditores independentes dizem que “... neste exercício, com a finalidade de adequar-se a Resolução 1005/04 do Conselho Federal de Contabilidade..., não registrou novas avaliações, não afetando seu Resultado gerado no exercício”. Pois bem, em 2003 ao invés de mostrar prejuízo de R\$ 13,8 milhões, registrou um lucro líquido de R\$ 43,0 milhões, fruto de R\$ 56,6 milhões de Receitas de Capital. O Clube registrou R\$ 176,3 milhões de Realizável a Longo Prazo – Direitos Federativos e Passes”, com queda de R\$ 40,0 milhões em relação a 2003. Dizem os auditores independentes: “...a Administração do Clube efetuou amortização parcial do saldo desta conta, reduzindo seu Patrimônio Social”, pelos mesmos motivos listados acima. A tendência é de que se faça a amortização total destes ativos nos próximos anos. O Santos tinha, ao final de 2004, R\$ 23,1 milhões de passivo circulante e R\$ 82,2 milhões de exigível a longo prazo. Deste montante, boa parte refere-se a obrigações trabalhista e sociais – PAES (R\$ 18,0 milhões). O clube tem uma dívida que representa 151,5% (R\$ 105,3 milhões sobre R\$ 69,5 milhões) de suas receitas anuais. Se a amortização da conta “Direitos Federativos” continuar, como parece, é muito provável que o Clube tenha, já nos próximos exercícios, Patrimônio Social negativo, uma vez que o Patrimônio Social é composto, principalmente, por Superávits Acumulados de anos anteriores, frutos da contabilização indevida dos “passes” dos jogadores no Balanço Patrimonial.

- **Cruzeiro Esporte Clube (MG):** O clube apresentou um ótimo índice de Liquidez Corrente nos dois últimos anos. Apesar da Receita Operacional de 2004 ter sido maior do que em 2003, o lucro líquido⁶ reduziu drasticamente em 79,12%. O motivo dessa redução é que em 2003 seu Resultado Operacional foi de R\$ 828.714 mil e em 2004 foi de R\$ 131.282 mil. O clube não divulgou nas notas explicativas a composição da Receita Operacional, despesas com pessoal e custo de futebol. No Ativo Imobilizado não há registro dos gastos com a contratação e renovação de contratos de atletas, muito menos as informações sobre as amortizações necessárias. O clube classificou os Direitos Federativos (R\$ 55,9 milhões) em uma única conta no Ativo Circulante. Nas notas explicativas é evidenciado que estão contabilizados os Direitos Federativos de propriedade do clube, deduzidos de suas parcerias. Esse valor explica o motivo do Índice de Liquidez estar muito acima dos outros clubes brasileiros. No Realizável a Longo Prazo o clube registra o valor de R\$ 2,9 milhões, que se refere a depósitos judiciais, os quais decorrem de processos trabalhistas e de direito de arena sobre os repasses da CBF. Já no Passivo Circulante o valor de maior representatividade está relacionado à conta de títulos a pagar que é constituída quase totalmente de aquisição de direitos federativos e de empréstimos de atletas profissionais. No Exigível a Longo Prazo, não diferente do seu rival Clube Atlético Mineiro, o Cruzeiro registra sua maior dívida na conta de parcelamento de REFIS (R\$ 41,8 milhões). Apesar de ter um Patrimônio Líquido bem menor do que alguns grandes clubes de futebol brasileiro, o Cruzeiro se mantém com resultados acumulados positivos. O parecer do auditor independente ressalva que o clube não constituiu provisões para as contingências relativas aos processos judiciais em 2003 e 2004. O clube também não registrou os encargos decorrentes da depreciação de seu Ativo Imobilizado. Essa ausência de contabilização foi originada por opção própria da administração do clube.

⁶ O clube apresentou nas demonstrações a denominação lucro e não superávit como fizeram os demais clubes que não são empresas.

- **Clube Atlético Mineiro (MG):** O clube apresenta uma situação financeira extremamente negativa. Apesar de possuir um Ativo Imobilizado considerável (o maior dos clubes mineiros) suas receitas são baixíssimas. O clube vem apresentando prejuízos operacionais e deficiência de capital de giro. Segundo uma nota explicativa das demonstrações contábeis, o clube informa que a manutenção da sua atividade operacional, econômica e financeira depende fundamentalmente da reestruturação operacional, administrativa e financeira que está sendo implementada pela administração do clube. O clube não menciona nas notas explicativas as despesas com pessoal e custo de futebol e também não segregou receitas e despesas financeiras. O prejuízo de 2004 é 30,26% maior do que o de 2003. O Passivo Circulante aumentou quase que na mesma proporção (31,56%) de um ano para o outro e a maior dívida é a de empréstimos e financiamentos (R\$ 50,6 milhões), sendo que a maior fonte desses valores é de instituições não financeiras (!). O valor do Ativo Circulante não chega nem perto do Passivo Circulante, sendo apenas 10,75% do valor total (R\$ 87,2 milhões) deste último. Nesta conta o maior valor (R\$ 4,6 milhões) está registrado sob a rubrica “contas a receber por cessão de direito federativo”. No Realizável a Longo Prazo, verifica-se também a disparidade comparada com o Exigível a Longo Prazo, chegando este a ser 1.020% maior do que o primeiro. O valor mais significativo no exigível é o de R\$ 57,4 milhões, o qual se refere ao REFIS/PAES a pagar⁷. O parecer de auditoria é repleto de ressalvas, entre elas a deficiência de controle individualizado de bens do Ativo Imobilizado, falta de previsão para eventual perda na realização de créditos, e contabilização inadequada de ajustes de exercícios anteriores. Nota-se nitidamente que as demonstrações contábeis do clube carecem de muitas informações de grande valia para o entendimento das mesmas.

⁷ Em agosto de 2004 o clube foi excluído do Refis por não cumprir as exigências do programa com relação ao pagamento das parcelas mensais. Contudo, o total da dívida continua registrado no Balanço Patrimonial. O Clube impetrou mandado de segurança contra a exclusão e aguarda decisão.

5.1. Considerações Finais

Com a melhoria das informações contábeis a confiabilidade no setor esportivo aumentará, possibilitando a maior captação de recursos e o desenvolvimento e profissionalização desse esporte, tão importante para os brasileiros.

Os clubes do Rio de Janeiro confirmam sua fama de entidades mais mal administradas. A exemplo disso, basta verificar as demonstrações contábeis dos dois principais clubes cariocas, Flamengo e Fluminense. Para Alexandre Loures, que já fez projetos para diversos clubes, o futebol é uma atividade deficitária, apesar de ser rentável. Na sua opinião, mesmo que consigam reduzir os custos, os clubes dificilmente vão obter superávits grandes o bastante para diminuir as suas dívidas. A única solução é zerar as contas (não gastar mais do que arrecadar) e contar com a transferência de jogadores para quitar as dívidas – diz ele. Depois de equilibrar as contas, o segundo item é a renegociação das dívidas. A solução para as dívidas de longo prazo é mais fácil porque a maior parte tem o governo como credor.

Todos os clubes fazem parte do programa de Refinanciamento Fiscal (Refis), em que as condições de pagamentos são favoráveis. Cada clube paga apenas uma pequena taxa (menos de 1%) da sua receita mensal, ou seja, quase nada. Mas, mesmo assim, alguns deles, como, por exemplo, o Atlético Mineiro, deixaram de pagar uma parte e, agora, pedem novo Refis. Esse novo benefício fiscal depende de decisão do governo federal, que pode exigir em troca serviços sociais. O Palmeiras é uma exceção, pois seu principal credor é a Palmeiras S.A., criada na parceria com a Parmalat.

As dívidas de curto prazo são o grande pesadelo dos clubes, que têm poucas possibilidades de obter dinheiro rapidamente. Além de débitos como governo, elas incluem obrigações trabalhistas, empréstimos, pagamentos atrasados a fornecedores, entre outros. Menos benevolentes que o Estado, os credores ameaçam as rendas dos clubes com ações cíveis e trabalhistas. Isso acontece principalmente nos casos de clubes que têm suas dívidas superiores aos seus patrimônios, como Flamengo, Fluminense e Atlético Mineiro. Mas mesmo os clubes com situações mais estáveis, como os paulistas, precisam renegociar suas dívidas a

curto prazo. O São Paulo tem um patrimônio de mais de R\$ 120 milhões, mas não tem como transformá-lo em dinheiro rapidamente para quitar as dívidas. Precisa pegar empréstimos e renegociar com os credores.

Outra solução é procurar fontes de receitas alternativas, como a construção de estádio. Mas não basta construí-lo. O São Paulo, que tem o maior estádio privado do Brasil, teve um lucro de R\$ 3,6 milhões com a utilização do Morumbi em 2004. E o clube paulista é o que conseguiu o maior volume de receitas operacionais no ano passado (R\$ 82,6 milhões). Porém, no estádio do Morumbi, não existe o complexo de restaurantes e bares vistos na Europa e em alguns estádios da Argentina. As instalações e falta de segurança e conforto assustam os torcedores e os distanciam dos estádios.

Muitos consideram que ir assistir uma partida de futebol ao vivo, é um risco de vida, algo perigoso e inseguro, principalmente quando se pretende levar a família, crianças, idosos, etc. Os clubes precisam dedicar maior atenção às instalações, preocupar-se em atender as necessidades dos torcedores, afinal, eles são equiparados a clientes/consumidores, e como tal, podem trazer para as bilheterias, uma maior receita.

5.1.1 O segredo do Marketing

Um dos aspectos da vida do futebol em que os brasileiros têm mais a aprender é no marketing. Uma das maiores fontes de receita do esporte em todo o mundo, no Brasil ele fracassa em razão de como a ação dos dirigentes é vista pelos torcedores: uma maneira de tirar-lhes mais dinheiro sem retribuir.

Neste nosso país do futebol, a cada dia surgem novos talentos, muitos dos quais sérios candidatos a estrelas. Há décadas no Brasil, são desenvolvidos jogadores com as mais diversas genialidades no mundo do futebol. Porém fora de campo, principalmente no que se refere a marketing esportivo, o futebol brasileiro ainda se encontra na fase de aprendizado. Especialmente se comparado com países onde o esporte se tornou uma paixão nacional por força da divulgação e promoção

da marca do clube e do culto à personalidade dos seus atletas – tudo visando o aumento de suas receitas.

Na Europa, as estratégias mais bem sucedidas se baseiam na construção de um grande time, com super craques, cujos resultados atraíam os fãs (a longo prazo, é forte a relação entre o tamanho da torcida e os títulos), bom tratamento aos torcedores e criação de produtos e serviços a preços aceitáveis.

Um dos casos mais notáveis é o do *Manchester United* (ING). Até os anos 80, o clube estava em crise de resultados (não ganhava uma liga desde os anos 60) e financeira. Nessa situação, nem a enorme torcida ajudava.

Quando a família Edwards assumiu o controle, implantou um projeto de longo prazo, baseado na formação de jogadores e na melhoria da imagem do clube perante a torcida. Em 1999, o clube já era o maior do mundo dentro e fora de campo criando uma legião de torcedores no Leste europeu e no Oriente (especialmente Hong Kong, Cingapura e Japão). Só nessa região, a revista do clube vende 200 mil exemplares por mês. O crescimento do *Manchester* foi tão rápido que ultrapassou os maiores clubes da Europa. O investimento em merchandising é enorme e consegue licenciar muitos produtos. No Brasil, a prática nunca deu certo, porque os produtos empacam em qualidade, preço e distribuição.

O setor de marketing no futebol sente a necessidade de profissionalização total. Ainda hoje, em plena era da competitividade, dirigentes de muitos clubes de futebol fazem uma administração um tanto quanto amadora. Muitos deles são mais torcedores do que administradores, ou pior, estão na administração do clube apenas para tirar proveito pessoal, através de valores, “afundando” cada vez mais o time em dívidas e em maus resultados dentro de campo.

O marketing esportivo, em especial o futebol, alcança todos os públicos – independente de classe social, faixa etária ou sexo. Se bem planejado e organizado, o marketing se torna uma eficiente forma de atrair mais torcedores (conseqüentemente, mais arrecadação com as bilheterias), mais parceiros e patrocinadores e, por conseguinte, a tão preciosa renda.

Através de uma estratégia de marketing bem implementada, a marca de um clube de futebol bem como os produtos que levam sua marca podem agregar valores impressionantes ao futebol brasileiro, da mesma forma que acontece com os Europeus. Não estamos falando em chegar ao mesmo nível – até porque o setor econômico dos países em questão possui cenários bem diferentes – mas impulsionar o setor deste segmento no Brasil. As pessoas gostam de promoções. Promoções cujo público alvo sejam os torcedores é uma ótima idéia. O torcedor precisa se sentir importante para o clube que ele torce e não apenas um mero contribuinte de bilheterias.

No Brasil, os torcedores costumam ser exigentes e muitas vezes intolerantes, seja com resultados ou valores de produtos e ingressos. Nada melhor então do que criar um plano de marketing para atingir diretamente essa esfera. Avaliar a opinião e focar as exigências dos torcedores no âmbito geral, seria uma alternativa dos clubes repensarem em quais são os primeiros e principais alvos a serem atingidos de muitos outros pelo marketing, ou seja, começar por aquele que pode trazer o melhor retorno para o clube.

5.1.2 A principal receita dos clubes brasileiros

Em uma análise com base nas demonstrações contábeis de 2003 e 2004 dos 19 clubes brasileiros mais representativos do país (com receita acima de R\$ 15 milhões por ano), foi constatado que a maior fonte de receita é a negociação de atletas. Esta análise foi feita este ano pela Casual Auditores Independentes.

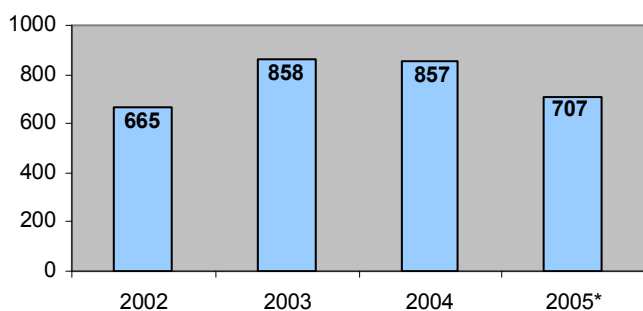
Dos 19 times pesquisados, só 7 tiveram resultado positivo. Os 12 restantes ficaram no vermelho. Se fossem empresas, muitos clubes estariam falidos: 74% deles apresentam déficits acumulados de R\$ 818,90 milhões em 2004. Juntos, os resultados dos quatro grandes clubes do Rio de Janeiro representam mais de 90% do prejuízo total da amostra.

A maior parte dos clubes são entidades sem fins lucrativos, com exceção dos baianos Vitória e Bahia, que são constituídos com S/A, mas ainda são deficitárias. Já o São Caetano, que optou por tornar-se uma empresa limitada, lucrou R\$ 5,3 milhões em 2004.

Passada a euforia de investimentos do futebol mundial nos últimos anos, os valores pagos pelas emissoras vêm sendo revistos. A Rede Globo, que detêm a maioria dos direitos de transmissão, reduziu substancialmente o preço pago pelo Campeonato Brasileiro.

A alternativa mais rentável que sustenta os clubes é “venda” de atletas. Essa é a receita que mais gerou benefícios em 2004 para alguns clubes. Feita as contas, a Casual constatou que a venda de atletas rendeu R\$ 192 milhões para 4 clubes, sem contabilizar os negócios do Cruzeiro, Atlético Mineiro, Vasco da Gama, Grêmio e Guarani que não divulgaram essa informação nas demonstrações contábeis.

Transferências de atletas para o exterior



* Até 13/10/05

Fig. 16 – Transferência de atletas para o exterior

Fonte: Confederação Brasileira de Futebol - CBF

Os números demonstram ainda que as principais fontes de receitas (negociação de atletas, cotas de TV e publicidade), já não conseguem cobrir os gastos, o que preocupa é se os times continuarão a formar craques num espaço mais curto de tempo para manter esse caixa.

5.1.2.1 Diversificação das receitas dos clubes de futebol

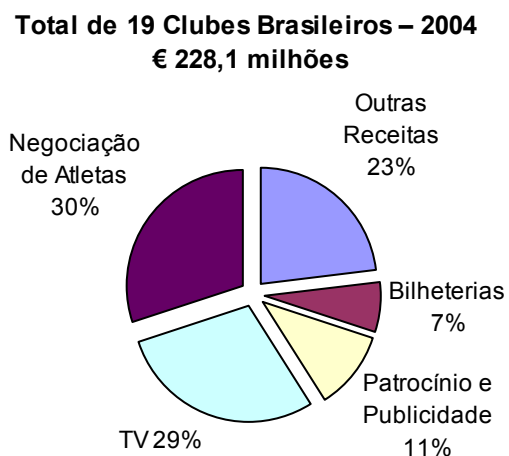


Fig. 17 – Diversificação de Receitas – Clubes Brasileiros

Fonte: Casual Auditores Independentes

Total de 20 Clubes Europeus – 2004
€ 2,9 bilhões

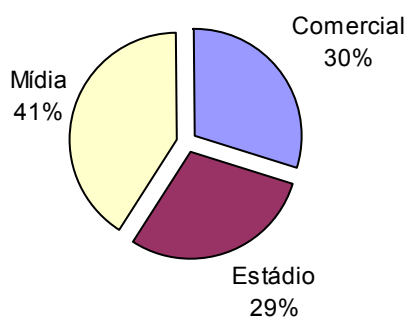


Fig. 18 – Diversificação de Receitas – Clubes Europeus

Fonte: Deloitte Touche

O “país do futebol” continua muito distante da Europa. Nessa mesma pesquisa os valores informam que a presença da torcida nos estádios não conta muito, pois os ganhos com bilheteria ficam lá em baixo, nos 7% da receita.

Na Europa, a bilheteria é muito lucrativa. No Brasil, ainda não recebe o devido valor. Falta de infra-estrutura, como estacionamento, banheiros limpos, lanchonetes,

segurança, dificuldades em adquirir ingressos, calendários de partidas mal organizados, horários das partidas, violência, afugentam os torcedores e rendem aos clubes uma ocupação média de 20%. No velho continente, esse percentual está entre 60% e 80%.

“Os clubes brasileiros devem explorar cada vez mais outras formas de receita, pois a diversificação de receitas é o caminho mais adequado. Dessa forma eles dependerão cada vez menos da negociação de atletas, cotas de TV e recursos de patrocinadores e assim criarão condições de manter seus melhores jogadores por mais tempo, fazendo da sua gestão um ciclo virtuoso de geração de receitas”, sugere Carlos Aragaki, sócio da Casual Auditores.

O estudo da Casual mostra que, para alguns clubes, a receita de venda de jogadores chegou a representar 65% do total arrecadado. Aragaki salienta ainda que a diversificação de receitas pode ser através da exploração comercial da marca, de mídias alternativas gerando recursos diretamente de seus torcedores, além do investimento na arrecadação dos jogos. “O jogador é exportado cada vez mais cedo, os clubes não estão colhendo os frutos [do investimento nos atletas], mas sim cortando pela raiz”, explica ele.

5.1.3 Clube empresa

Atualmente, os clubes Bahia, Vitória e São Caetano são os únicos times brasileiros (da chamada elite) que se transformaram em empresas. Em 1998, os dois maiores clubes baianos deram um passo considerado por muitos como decisivo no caminho da modernização total do futebol. Bahia e Vitória foram pioneiros e aderiram à idéia do futebol-empresa, se transformaram em S/A e prometeram, dali por diante, entrar no século XXI com equipes fortes, grande patrimônio e administrações profissionais.

A dupla fracassou. O sonho se transformou num pesadelo e os clubes sentiram, sete anos depois, o sabor amargo do rebaixamento à Terceira Divisão do futebol brasileiro. Muitos relacionam esse fracasso à falta de transparência na

administração dos clubes e também a falta de conhecimento profissional e administrativo da parte dos presidentes.

Na Inglaterra, o *Manchester United* se beneficiou ao virar clube-empresa. Tem ações na bolsa e é hoje considerado o clube mais rico e sólido do mundo, porque age dentro de uma estratégia de marketing que o permite ser uma marca forte em vendas de produtos.

Para Alex Rodrigues de Brito, a mudança da forma jurídica dos clubes para empresas pode acontecer pela viabilidade desta transição ou por uma imposição legal, afirmando que acredita mais na segunda alternativa. “Não quero dizer que não seja viável converter os clubes em empresas, para isso seria necessário um estudo apurado. Na verdade de acordo com a movimentação política que acompanho não veja esta disposição por parte dos dirigentes dos clubes”, complementa Alex.

No São Paulo Futebol Clube, segundo o gerente de Planejamento e Controle, Sérgio Pimenta, já existem estudos em andamento para que tal mudança ocorra da melhor forma possível. Ela acredita que a tendência é que os clubes de futebol tornem-se empresas.

Virar clube-empresa não é a solução. Conforme explica Carlos Aragaki, o fato de ser, por exemplo, uma S/A não é garantia de sucesso, pois se a gestão não for profissional, não adianta, uma sociedade empresária deve ter mentalidade de empresa .

Acredito que os clubes de futebol brasileiros, só se transformem em empresas se houver uma determinação legal, tornando a atitude obrigatória, passível de sanções e penalidades caso não seja adotada (assim como previa a Lei Pelé assim que foi aprovada). Principalmente levando em consideração o aspecto tributário. Tal imposição elevaria violentamente a carga tributária dos clubes que hoje são associações. Essa carga seria quintuplicada. Se hoje, o futebol brasileiro já apresenta um quadro deficitário somente com as obrigações sociais que tem para pagar, imagine se os clubes possuíssem mais obrigações tributárias!

Os inúmeros clubes chamados pequenos seriam os mais prejudicados, por não possuírem tal aporte financeiro e tamanha estrutura para contratar profissionais qualificados da área. Estes clubes certamente não teriam condições de se transformarem em empresas.

Os clubes devem se conscientizar que, independente da forma jurídica que adotem, uma gestão transparente e competente é imprescindível. Cabe aos clubes e a seus associados, decidirem qual forma jurídica a ser adotada. Eles não podem ser induzidos a isso. Essas entidades já são equiparadas às sociedades empresárias, notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos. Muitas medidas contra os dirigentes que aplicarem os bens dos clubes em seu interesse próprio, também já foram tomadas e divulgadas através de Leis e Medidas Provisórias, as quais foram de total exploração neste trabalho.

A simples transformação em empresa não garantiria uma administração profissional ou resolveria ou melhoraria a situação atual do futebol brasileiro. Prova disso são as inúmeras falências fraudulentas de empresas que acompanhamos diariamente.

5.1.4 Uma nova fonte de recursos

Uma nova fonte de recursos, anunciada por dirigentes como a salvação das equipes e tida por críticos como uma atitude paternalista do governo, está em discussão em Brasília.

A Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJ) da Câmara dos Deputados aprovou em 23/08/05 o projeto de lei nº 5.541/2005 de autoria do deputado Pedro Canedo (PP-GO), que cria a **Timemania**, loteria que deverá ajudar a sanear as finanças dos clubes de futebol. O projeto, segundo a Agência Câmara, já havia sido aprovado pelas comissões de Seguridade Social e Família; e de Turismo e Desporto. Agora ele segue para o Plenário, em regime de urgência, ainda pendente de parecer da Comissão de Finanças e Tributação.

Pelo projeto, a nova loteria será administrada pela Caixa Econômica Federal, que repassará 25% dos recursos arrecadados para os clubes de futebol. Os times deverão ceder o direito de uso de sua denominação, marca, emblema, hino ou símbolos para a divulgação e execução do concurso. Os recursos recebidos pelos clubes terão de ser usados para pagar débitos com a Secretaria da Receita Previdenciária, com a Receita Federal, com o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, com a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN e com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, em até 60 (sessenta) prestações mensais. As entidades desportivas poderão parcelar seus débitos vencidos até 31 de dezembro de 2004.

O projeto de lei estabelece uma receita líquida para o governo de 3,5% do total do valor arrecadado, que deverá ser aplicada pelo Ministério do Esporte em programas de desenvolvimento esportivo na educação básica e superior.

Da arrecadação total, 46% serão destinados ao pagamento dos prêmios, 20% ao custeio e manutenção do serviço, 3% ao Fundo Penitenciário Nacional (Funpen), 1,5% às Secretarias de Esporte dos Estados e Distrito Federal e 1% ao orçamento da Seguridade Social.

É claro que todos os clubes estão todos na esperança que esse projeto se transforme em Lei para poder sanar as suas dívidas com os Órgãos Públicos. A até ameaças por parte de alguns clubes cariocas, dizendo que caso o projeto não seja aprovado, a probabilidade de encerrarem suas atividades nos próximos meses é muito grande.

Por parte de alguns críticos e da oposição do Governo, há insatisfação quanto a **Timemania**, questionando até a ética da iniciativa. Eles afirmam que não é correto buscar no povo, ainda que voluntariamente, recursos para cobrir inadimplência que pode ser fruto de má-gestão ou corrupção. Sugerem pelo menos uma modificação no projeto, pois acreditam que no momento que a inadimplência é coberta com recursos sem nenhuma contrapartida, o clube pode cometer a mesma inadimplência

depois, porque nada impede que continuem as mesmas pessoas que foram responsáveis pela situação.

Apesar de todo esse contexto, penso que a **Timemania** tem muitas chances de ser aprovada, uma vez que tem o intuito de salvar o maior patrimônio sócio, cultural, esportivo do país – o futebol. É iniciativa do Ministério dos Esportes, abrigada pela Presidência da República e apoio de entidades de administração e prática do esporte, árbitros, empresários e a mídia em geral. E outro motivo relevante, é que outras entidades seriam beneficiadas, tais como a Seguridade Social, o Sistema Penitenciário, as Santas Casas de Misericórdia, o Ministério do Esporte, entre outros projetos sociais.

5.1.5 Mais alterações na Lei Pelé

A lei Pelé já foi modificada diversas vezes desde sua criação. E há previsão de que seja modificada novamente através do Projeto de Lei nº 5186/2005.

Os clubes sempre se mostraram insatisfeitos com a Lei Pelé. O clube dos 13, formado pelos maiores clubes brasileiros (apesar do nome, o clube é composto por vinte equipes), sempre manifestou inconformidade com dispositivos da Lei, a qual segundo ele, contraria gravemente os interesses do futebol brasileiro.

O clube dos 13 afirma que nestes anos de vigência da Lei Pelé, os clubes brasileiros se descapitalizaram e viram seus melhores jogadores sendo levados para o Exterior por pouca ou nenhuma compensação financeira.

É por esses e outros motivos que os clubes brasileiros estão festejando um Projeto de Lei que propõe alterações significativas da Lei Pelé, principalmente no que diz respeito à proteção dos clubes formadores e a elevação do valor da cláusula indenizatória.

O projeto foi enviado à Câmara dos Deputados por iniciativa do Presidente da República (Luiz Inácio Lula da Silva) e do Ministro do Esporte (Agnelo Queiroz).

Os clubes esperam ter maiores benefícios na negociação de seus jogadores, bem como na formação deles, pelo percentual reduzido pelo direito de Arena, e no que diz respeito à autonomia dos clubes a estabelecer as normas de sua organização e funcionamento. Além do mais esse projeto prevê a revogação total da Lei nº 6.354/76, uma vez que regulamenta aspectos trabalhistas específicos dos jogadores, tais como: férias, horas extras, adicional noturno, jornada de trabalho e repouso semanal remunerado.

No quadro a seguir, estão relacionadas as principais alterações, que o Projeto de Lei nº 5.186/05 propõe:

<p>Elaborar as demonstrações financeiras, separadamente por atividade econômica, de modo distinto das atividades recreativas e sociais, segundo os padrões e critérios estabelecidos pelo CFC; e divulgar por meio eletrônico em sítio próprio da entidade de prática desportiva da respectiva entidade de administração do desporto ou liga e publicar em jornal de grande circulação;</p>
<p>A participação de entidade de prática desportiva em competição profissional condiciona-se à comprovação perante a respectiva entidade de administração do desporto, de regularidade de obrigações junto à Fazenda Pública Federal, à Seguridade Social e ao FGTS;</p>
<p>A atividade do atleta profissional é caracterizada por remuneração pactuada em contrato formal de trabalho firmado com entidade desportiva, no qual deverá constar, obrigatoriamente:</p> <p>I - cláusula indenizatória desportiva, devida pelo atleta à entidade à qual está vinculado, na hipótese de sua transferência para outra entidade, nacional ou estrangeira, durante a vigência do contrato de trabalho desportivo, obrigação decorrente da ruptura do vínculo desportivo na qual a nova contratante fica automaticamente sub-rogada; O valor da cláusula indenizatória desportiva será livremente pactuado pelas partes e quantificado no ato da contratação, ou quando do retorno do atleta às atividades profissionais no prazo de um ano, até o limite máximo de duas mil vezes o valor do salário mensal no momento da rescisão;</p> <p>II - multa rescisória, devida pela entidade desportiva empregadora ao atleta, em caso de rescisão unilateral ou rompimento imotivado antes do término do respectivo contrato de trabalho desportivo. O valor da multa rescisória será livremente pactuado entre as partes e quantificado no ato da contratação, observando-se, como limite máximo, quatrocentas vezes o valor do salário mensal no momento da rescisão, e, como limite mínimo, o valor total de salários mensais a que teria direito o atleta até o termo do contrato de trabalho desportivo;</p>
<p>A entidade de prática desportiva formadora e 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 três anos. Para assegurar o direito de preferência, a entidade de prática formadora detentora do primeiro contrato profissional deverá apresentar, até trinta dias antes do término do contrato em curso, proposta escrita ao atleta, com cópia protocolada na correspondente entidade de administração, indicando as novas condições contratuais e os salários ofertados.</p> <p>a) Caso o terceiro interessado resolva oferecer proposta mais vantajosa ao atleta vinculado à entidade que o formou, deverá apresentá-la por escrito, onde constarão todas as condições remuneratórias, cuja cópia será entregue obrigatoriamente à entidade de prática desportiva formadora, que poderá, no prazo máximo de dez dias, comunicar, também por escrito, que exercerá seu direito de preferência nas mesmas condições oferecidas;</p> <p>b) Caso a entidade de prática desportiva formadora ofereça as mesmas condições, e, ainda assim, o atleta se oponha à renovação do primeiro contrato de trabalho, esta poderá exigir da nova entidade contratante o valor indenizatório correspondente a, no máximo, duzentas vezes o valor do salário mensal constante na proposta mais vantajosa;</p>

O atleta cedido temporariamente, por empréstimo, a outra entidade de prática desportiva, que tiver os salários em atraso, no todo ou em parte, por mais de dois meses, notificará a entidade cedente para, querendo, purgar a mora, no prazo de quinze dias, sob pena de rescisão do contrato de trabalho, de pleno direito, ficando o atleta livre para transferir-se para outra agremiação da mesma modalidade, nacional ou internacional;
Pertence às entidades de prática desportiva o direito de arena consistente na prerrogativa exclusiva de negociar, autorizar ou proibir a captação, a fixação, a emissão, a transmissão, a retransmissão, a reprodução, por qualquer meio ou processo de espetáculo desportivo de que participe. Salvo convenção coletiva em contrário, cinco por cento da receita proveniente da exploração de direitos desportivos audiovisuais será distribuído, em partes iguais, aos atletas profissionais, participantes do espetáculo ou evento e, nesta hipótese, será considerada parcela de complementação salarial variável, sujeita à incidência de todos os encargos tributários, trabalhistas e previdenciários ;
As entidades de prática desportiva são obrigadas a contratar seguro de vida e de acidentes pessoais para atletas profissionais e para eles vinculados, com o objetivo de cobrir os riscos a que eles estão sujeitos. A importância segurada deve garantir ao atleta profissional ou ao beneficiário por ele indicado no contrato de seguro o direito à indenização mínima correspondente ao valor anual da remuneração pactuada, ficando a entidade de prática desportiva responsável pelas despesas médico-hospitalar e de medicamentos necessários ao restabelecimento do atleta, enquanto a seguradora não fizer o pagamento dessa indenização;
Os atos judiciais executórios, de natureza constritiva, não poderão, em hipótese alguma, onerar as entidades desportivas profissionais além do limite máximo de quinze por cento da totalidade de sua receita líquida mensal;
O direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste de natureza civil, sem nenhum vínculo de dependência ou de subordinação a contrato de trabalho;
As associações e entidades desportivas gozam de autonomia, nos limites constitucionais, para estabelecer, estatutariamente, as normas de sua organização e funcionamento.
Fica revogada a Lei no 6.354, de 2 de setembro de 1976 (dispõe sobre as relações de trabalho do atleta profissional do futebol).

5.2 Ranking da transparência financeira

ANO 2003

- 1º Palmeiras (SP)
- 2º Corinthians (SP)
- 3º Grêmio (RS)
- 4º São Paulo (SP)
- 5º Atlético – MG
- 6º Internacional (RS)
- 7º Cruzeiro (MG)
- 8º Fluminense (RJ)
- 9º Flamengo (RJ)
- 10º Vasco (RJ)

ANO 2004

- 1º Palmeiras (SP)
- 2º Corinthians (SP)
- 3º Atlético – PR
- 4º São Paulo (SP)
- 5º Santos (SP)
- 6º Paraná (PR)
- 7º Figueirense (RS)
- 8º São Caetano (SP)
- 9º Coritiba (PR)
- 10º Cruzeiro (MG)

Fonte: CRC – RJ

CONCLUSÃO

Os clubes de futebol são uma empresa como qualquer outra, necessitam de recursos para garantir sua continuidade, pagar seus dividendos e interagir com a sociedade e com outras empresas. Portanto precisam cada vez mais de uma atenção maior e melhor por parte de legisladores e órgãos reguladores.

Como ficou provado pela pesquisa realizada, ainda há muita diversidade de procedimentos e precariedade nas informações contábeis prestadas pelos clubes de futebol brasileiros. Por mais que algumas medidas já tenham sido tomadas para normatizar o setor, ainda há a necessidade de mais. Não só de alterar o que já foi feito, mas também de dispor sobre outros pontos problemáticos e incertos acerca dos assuntos, levantados neste trabalho.

A escassez de publicações acadêmicas e bibliográficas dificulta o entendimento e a discussão acerca da contabilidade nos clubes de futebol. Este trabalho tem o intuito de levantar críticas e sugestões, e de servir como base para outros trabalhos e pesquisas direcionados ao tema da contabilidade nas entidades esportivas.

Ficou provado ainda que a área abordada representa uma opção de carreira para os profissionais de Ciências Contábeis devido a constantes mudanças no cenário esportivo, ora por novas regulamentações, ora por necessidades nítidas de adaptação às novas exigências, as quais os clubes estão se deparando.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMADOR, Renato Pereira. **Avaliação de Empresas: uma aplicação aos clubes de futebol**. 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília, Universidade da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2004.

BENATO, Mateus; FERRAI, Luis; MATTOS, Rodrigo. “Acerto de Contas”, **Revista Lance A+**, 22/02/03.

BOUDENS, Emile. **Consultoria Legislativa – A Lei Pelé não existe mais**. Estudo – Câmara dos Deputados, Brasília, 2000.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

_____. **Decreto Lei nº 5.452, de 01 de maio de 1943 (Consolidação das Leis do Trabalho – CLT)** Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho.

_____. **Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999**. Aprova o Regulamento da Previdência Social e dá outras providências.

_____. **Lei nº 6.354, de 02 de setembro de 1976**. Dispõe sobre as relações de trabalho do atleta profissional do futebol e dá outras providências.

_____. **Lei nº 8.672, de 06 de julho de 1993 (Lei Zico)**. Institui normas gerais sobre o desporto e dá outras providências.

_____. **Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998 (Lei Pelé)**. Institui normas gerais sobre o desporto e dá outras providências.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Novo Código Civil)**. Institui o Código Civil.

_____. **Lei nº 10.671, de 15 de maio de 2003.** Dispõe sobre o Estatuto de Defesa do Torcedor e dá outras providências

_____. **Lei nº 10.672, de 15 de maio de 2003.** Altera dispositivos da Lei 9615/98 e dá outras providências.

_____. **Projeto de Lei nº 5186/2005.** Altera dispositivos da Lei 9615/98 e dá outras providências.

_____. **Projeto de Lei nº 5541/2005.** Dispõe sobre a instituição de concurso de prognóstico destinado ao desenvolvimento da prática desportiva, a participação de entidades desportivas da modalidade futebol nesse concurso, o parcelamento de débitos tributários e para com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS.

CLUBE DE REGATAS DO FLAMENGO. **Demonstrações contábeis referentes os exercícios de 2004 e 2003.**

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **NBC T 10.13** – Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais.

DUARTE, Paulo Henrique Bracks. **O contrato de trabalho do atleta profissional de futebol.** 2004. Monografia (Bacharel em Direito) – Faculdade de Direito Milton Campos, Minas Gerais, 2004.

FLUMINENSE FOOTBALL CLUB. **Demonstrações contábeis referentes os exercícios de 2004 e 2003.**

GRISARD, Luiz Antonio. **Considerações sobre a relação entre contrato de trabalho de atleta profissional de futebol e contrato de licença de uso de imagem.** Jus Navigandi, Teresina, a. 7, n. 60, nov. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3490>>. Acesso em: 19 out. 2005

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade.** 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

IZIQUE, Cláudia. “Jogador fora gol a favor”, **Revista Razão Contábil**, setembro de 2005.

JR, Jorge Vieira da Costa. **Tratamento contábil dos direitos federativos – Algumas propostas para reflexão**, Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços, São Paulo, nº 7, 2005.

_____. Futebol S/A – Como tratar contabilmente o passe?. **Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços**, São Paulo, nº 44, 2003.

NUNES, Wallace. “Em busca do Gol de Cofre”, **Revista Forbes Brasil**, 09/09/05.

PALMEIRAS S/A. **Demonstrações contábeis referentes os exercícios de 2003 e 2004**.

SANTOS FUTEBOL CLUBE. **Demonstrações contábeis referentes os exercícios de 2004 e 2003**.

SÃO PAULO FUTEBOL CLUBE. **Demonstrações contábeis referentes os exercícios de 2004 e 2003**.

SILVA, Wagner Dias. **Contribuição à mensuração e evidenciação nos relatórios contábeis do valor dos contratos com atletas de futebol para as sociedades desportivas: um estudo de caso no Sport Club Corinthians Paulista**. 2004. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Centro Universitário Álvares Penteado, São Paulo, 2004.

SPORT CLUB CORINTHIANS PAULISTA. **Demonstrações contábeis referentes os exercícios de 2004 e 2003**.

SOCIEDADE ESPORTIVA PALMEIRAS. **Demonstrações contábeis referentes os exercícios de 2004 e 2003.**

SZUSTER, Flávia Rechtman. **A evidenciação das Demonstrações Contábeis dos clubes brasileiros de futebol – Um enfoque sobre o tratamento contábil aplicado para os Direitos Federativos dos Atletas**, Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços, São Paulo, nº 41, 2003.

_____. Flávia Rechtman. **Contribuição para o aprimoramento da informação contábil dos clubes desportivos brasileiros**, Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços, São Paulo, nº 44, 2001.

Endereços Eletrônicos

<http://www.guiatrabalhista.hpg.ig.com.br/duvidas/atletas.htm>

http://www.mesquitaonline.com.br/artigos_mostrar.php?cod=97

<http://www.futebolcia.net/leiseregras>

<http://www.paginas.aol.com.br/tiburciosilva/futebol13.html>

<http://www.casualauditores.com.br>

<http://www.infonet.com.br/fsf/inss.pps>

<http://clubedostreze.globo.com/Site/Component/default.aspx>

<http://cbfnews.uol.com.br/>

<http://www.cfc.org.br>

<http://www.crcsp.org.br>

<http://www.crc.org.br>

<http://www.spfc.net>

<http://www.gazetaesportiva.net>

http://www.superesportes.com.br/ed_esportes/005/template_esportesprint_005_16408.html

