

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**MICHEL DE CASTRO ANDRADE**

**PADRONIZAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DOS  
PRINCIPAIS CLUBES DE FUTEBOL DO BRASIL**

**Florianópolis**

**2009**

**MICHEL DE CASTRO ANDRADE**

**PADRONIZAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DOS  
PRINCIPAIS CLUBES DE FUTEBOL DO BRASIL**

Monografia apresentada como requisito parcial para a  
obtenção de graduação em nível superior no Curso de  
Ciência Contábeis, na Universidade Federal de Santa  
Catarina - UFSC

**Orientador:** Dr. Ernesto Fernando Rodrigues Vicente

Florianópolis  
2009

MICHEL DE CASTRO ANDRADE

PADRONIZAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DOS  
PRINCIPAIS CLUBES DE FUTEBOL DO BRASIL

Esta monografia foi apresentada no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final \_\_\_\_\_ atribuída pela banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 26, de maio de 2009.

---

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.  
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

---

Professor Ernesto Fernando Rodrigues Vicente, Doutor  
Orientador

---

Professor Erves Ducati, Mestre  
Membro

---

Professor José Alonso Borba, Doutor  
Membro

## RESUMO

Conhecido como paixão nacional, o futebol é um jogo que hoje mobiliza a paixão de diversas pessoas espalhadas pelo mundo.

No Brasil, final do século XIX, Charles Miller, nascido em São Paulo, filho do engenheiro escocês John Miller, trouxe da terra de seus pais o primeiro par de bolas e o livro de regras do jogo, tornando-se então o "pai do futebol brasileiro".

Hoje, a atividade esportiva no Brasil passa hoje por uma mudança significativa. As cifras geradas pelo mundo, segundo é altíssima chegando a se falar em bilhões, e o Brasil é o país que mais contribui para este resultado, pois revela craques e os exporta para o mundo.

Como consequência disto, os clubes de futebol vem se submetendo a um processo de profissionalização das atividades, que envolvem desde a criação de suportes jurídicos através de órgãos federais, até a reestruturação de sua forma de gerenciamento. Em países como a Itália, a Inglaterra e a Espanha, em que o futebol representa uma atividade expressiva em termos econômicos, os clubes já são considerados como empresas, tendo suas contabilizações normatizadas, e suas ações negociadas em bolsas de valores.

Se o futebol brasileiro possui os melhores jogadores, se está sempre revelando novos craques, se possui um estilo próprio e consagrado de jogar, se os clubes e a seleção possuem uma tradição riquíssima, se as torcidas são apaixonadas, então o país tem tudo para conseguir maior retorno financeiro para seu patrimônio. Campeonatos bem organizados, clubes bem administrados e transparência das demonstrações financeiras poderiam ser uma atração indiscutível e economicamente lucrativa.

Em vista destes aspectos, visa-se tratar nesse trabalho se as demonstrações estudadas estão de acordo com a legislação vigente.

Palavras-chave: futebol; demonstrações; legislação desportiva

### **Lista de Siglas e Abreviações**

CBF	- Confederação Brasileira de Futebol
CFC	- Conselho Federal de Contabilidade
CLT	- Consolidação das Leis Trabalhistas
Clube dos Treze	- União dos Grandes Clubes Brasileiros
CVM	- Comissão de Valores Mobiliários
IBRACON	- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
NBC T	- Norma Brasileira de Contabilidade Técnica

## Lista de Quadros

QUADRO 1 – Custo de Formação de Atletas	48
QUADRO 2 – Controle de Gastos de Formação	49
QUADRO 3 – Direito de Imagem	51
QUADRO 4 – Ativo Imobilizado – Amortização	53
QUADRO 5 – Cessão definitiva do atestado liberatório	54
QUADRO 6 – Multa contratual recebida	55
QUADRO 7 – Receita auferida pela cessão temporária de atletas	56
QUADRO 8 – Direito de Arena	57
QUADRO 9 – Quadro Geral	58

## SUMÁRIO

Lista de Siglas e Abreviações _____	i
Lista de Quadros _____	ii
1 INTRODUÇÃO _____	9
1.1 TEMA E PROBLEMA _____	12
1.2 OBJETIVO GERAL _____	13
1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS _____	13
1.4 METODOLOGIA _____	14
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA _____	17
2.1 CONFEDERAÇÃO BRASILEIRA DE FUTEBOL - CBF _____	17
2.2 CAMPEONATO BRASILEIRO DE FUTEBOL _____	18
2.3 CARACTERÍSTICA DO DESPORTO _____	19
2.4 FUTEBOL: ESPORTE OU COMÉRCIO? _____	20
2.5 HISTÓRICO DA LEGISLAÇÃO DESPORTIVA NO BRASIL _____	21
2.5.1 Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé) _____	24
2.5.2 Lei nº 10.671/03 _____	25
2.5.3 Lei nº 10.672/03 _____	25
2.5.4 Resolução CFC nº 1.005/04 _____	29
2.6 PLANO DE CONTAS _____	29
2.7 DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS _____	31
2.7.1 Balanço Patrimonial (BP) _____	32
2.7.2 Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) _____	33
2.7.3 Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA) _____	33
2.7.4 Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) _____	34
2.8 AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DOS CLUBES DE FUTEBOL PROFISSIONAL _____	35
2.9 A EXTINÇÃO DA LEI DO PASSE E CONSEQÜÊNCIAS PARA OS CLUBES BRASILEIROS _____	37
2.10 O CONTRATO DE TRABALHO _____	39
2.11 A CARTILHA DE PADRONIZAÇÃO DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS DOS CLUBES DE FUTEBOL PROFISSIONAL _____	40
2.11.1 Assuntos analisados pela Cartilha _____	41
2.11.1.1 Custo de formação de atletas _____	41
2.11.1.2 Controle de gastos de formação _____	42
2.11.1.3 Direito de imagem _____	43
2.11.1.4 Luvax _____	44
2.11.1.5 Ativo Imobilizado – amortização _____	45
2.11.1.6 Ativo Imobilizado – cessão definitiva do atestado liberatório _____	46
2.11.1.7 Ativo Imobilizado – multa contratual recebida _____	46
2.11.1.8 Receita auferida pela cessão temporária de atletas _____	48
2.11.1.9 Direito de arena _____	49

3 ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES EM ESTUDO _____	51
4 CONCLUSÃO _____	66
REFERÊNCIAS _____	70

## 1 INTRODUÇÃO

Conhecido como paixão nacional, o futebol é um jogo que hoje mobiliza a paixão de diversas pessoas espalhadas pelo mundo.

No Brasil, final do século XIX, Charles Miller, nascido em São Paulo, filho do engenheiro escocês John Miller, trouxe da terra de seus pais o primeiro par de bolas e o livro de regras do jogo, tornando-se então o "pai do futebol brasileiro".

HARA et al (2003) escreve que John chegou em 1867, para a inauguração da estrada de ferro de Santos a Jundiaí, construída pela São Paulo Railway. Essa empresa veio a tornar-se a primeira no Brasil a ser auditada, tendo de certa forma o futebol e a ciência contábil iniciando uma caminhada juntos, em sua evolução histórica no contexto brasileiro.

O principal evento esportivo do país começou a ser disputado em 1971 e teve como primeiro campeão o Clube Atlético Mineiro. A idéia partiu da Confederação Brasileira de Desportos, atual Confederação Brasileira de Futebol, logo após a Copa do México. Até então, os principais torneios que aconteciam no Brasil eram a Taça Brasil, a Taça Roberto Gomes Pedrosa e o Torneio Rio - São Paulo.

O Brasil, até então, era a única potência do futebol mundial que não possuía um campeonato que reunisse todos os times do país e não apenas os melhores, como ocorria na Taça Brasil.

Hoje, a atividade esportiva no Brasil passa hoje por uma mudança significativa. As cifras geradas pelo mundo, segundo EVARISTO (2004. p 9) “é altíssima chegando a se falar em bilhões, e o Brasil é o país que mais contribui para este resultado, pois revela craques e os exporta para o mundo”. CEI (2003 *apud* HARA et al, 2003) explana que antes tratada como mera atividade de entretenimento que mobilizava multidões aos estádios de futebol, as

entidades desportivas movimentam anualmente cerca de US\$ 2 bilhões só no Brasil, assemelhando-se cada vez mais às empresas privadas. Ainda segundo CEI (2003 *apud* HARA *at al*, 2003), no Brasil, os clubes de futebol profissional são responsáveis por 75% desta movimentação.

Como consequência disto, os clubes de futebol vem se submetendo a um processo de profissionalização das atividades, que envolvem desde a criação de suportes jurídicos através de órgãos federais, até a reestruturação de sua forma de gerenciamento. Em países como a Itália, a Inglaterra e a Espanha, em que o futebol representa uma atividade expressiva em termos econômicos, os clubes já são considerados como empresas, tendo suas contabilizações normatizadas, e suas ações negociadas em bolsas de valores.

O tão propalado modelo profissional de gestão de entidades esportivas é obstruído pela própria estrutura do setor, sendo o amadorismo de seus dirigentes, ao mesmo tempo, sintoma e empecilho para mudanças. Enquanto o setor de serviços ligado ao esporte profissionaliza-se em todo o mundo, no Brasil a falta de preparo técnico de grande parte dos mandatários implica descompasso entre investimentos e lucros potenciais e reais.

Se o futebol brasileiro possui os melhores jogadores, se está sempre revelando novos craques, se possui um estilo próprio e consagrado de jogar, se os clubes e a seleção possuem uma tradição riquíssima, se as torcidas são apaixonadas, então o país tem tudo para conseguir maior retorno financeiro para seu patrimônio. Campeonatos bem organizados, clubes bem administrados e transparência das demonstrações financeiras poderiam ser uma atração indiscutível e economicamente lucrativa.

Os clubes desportivos não mais podem ser vistos como simples grupos de entretenimento. A grande quantidade de recursos faz com que os clubes necessitem se tornar

empresas, ou agirem como tal, com eficiente gestão empresarial e uma contabilidade transparente.

Apesar dos altos valores, a maioria dos clubes de futebol sofre pela má administração contábil e financeira chegando à beira da falência e cada qual usando métodos de contabilização de atletas a sua própria maneira, ficando evidente que, a contabilidade tem papel fundamental no sucesso econômico dos clubes de futebol.

Tendo em vista a falta de uma legislação específica e os altos valores gerados através das diversas receitas advindas do futebol e administrados pelos clubes, surge a necessidade da aplicação das normas contábeis que demonstrem de maneira adequada e de forma transparente esses números.

É de grande relevância a contribuição fornecida pela contabilidade aos clubes de futebol, principalmente do Brasil, pois o momento financeiro desses clubes não é dos melhores e nem tão pouco otimista. Por esse motivo o planejamento financeiro é o fator prioritário e fundamental para a sobrevivência desses clubes.

A contabilidade aplicada aos clubes de futebol vem ao encontro com as exigências do Governo Federal brasileiro, que envolvem a transparência financeira dos clubes de futebol e a elaboração e apresentação das demonstrações financeiras. O Conselho Federal de Contabilidade, por sua vez, também passou a regulamentar a contabilidade aplicada aos clubes de futebol a partir das normas e princípios contábeis regulamentados e emitidos por essa entidade.

É sabido que o objetivo da contabilidade financeira consiste em demonstrar a situação econômico-financeira da entidade e disponibilizar informações a seus usuários através de demonstrações, balanços e relatórios para tomadas de decisões.

Uma contabilidade eficiente, eficaz e bem direcionada quanto ao ramo de atividade é um fator de relevância para o sucesso de qualquer organização, não só na questão de

elaboração e apresentação das demonstrações financeiras, mas também no gerenciamento da entidade.

### 1.1 TEMA E PROBLEMA

Um fato importante para o processo de profissionalização do futebol brasileiro foi a promulgação da medida provisória nº 39, em 14 de junho de 2002, a qual, dentre outras exigências, obrigou a publicação das demonstrações contábeis das entidades desportivas profissionais, definidas - na Lei 10.672, de 15 de maio de 2003 - como “as entidades de prática desportiva envolvidas em competições de atletas profissionais, as ligas em que se organizarem e as entidades de administração de desporto profissional”.

Nas demonstrações publicadas pela primeira vez referentes ao exercício de 2001, constatou-se que a insuficiência de normas e padrões que dêem suporte à elaboração destas demonstrações levam a diferentes entendimentos na contabilização das operações. A incompatibilidade de práticas contábeis ocasiona problemas na interpretação dos fatos, gerando riscos nos processos de gestão e dificultando a relação com possíveis investidores no esporte. Daí a importância na clareza e uniformidade das informações.

A Contabilidade Financeira de acordo com sua finalidade, têm grande relevância quanto à demonstração dos resultados financeiros e disponibilidade das informações para seus usuários.

De acordo com PADOVEZE (2004), a prudência em tomar decisões na entidade é fundamental para os contadores, gestores e administradores sendo desse modo a Contabilidade Financeira uma das ferramentas fundamentais para o melhor caminho a ser tomado quando diz respeito ao futuro econômico-financeiro da empresa.

Surge então a necessidade de harmonizar a contabilidade com a legislação do futebol, fato hoje já iniciado por norma do Conselho Federal de Contabilidade, que trata dos aspectos contábeis específicos em entidades desportivas profissionais (NBC T 10.13).

Em vista destes aspectos, a questão de pesquisa que se apresenta é: **as demonstrações contábeis dos principais clubes de futebol do Campeonato Brasileiro estão de acordo com a Cartilha de Padronização das Práticas Contábeis dos Clubes de Futebol Profissional?**

## 1.2 OBJETIVO GERAL

O objetivo principal deste estudo consiste em verificar o grau de aderência/conformidade entre a proposição da cartilha de padronização das práticas contábeis para os clubes de futebol profissional e a prática dos principais clubes de futebol do Campeonato Brasileiro.

## 1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Para atingir o objetivo geral, têm-se os seguintes objetivos específicos:

- apresentar os aspectos legais dos clubes de futebol profissional, assim como a legislação desportiva no Brasil;

- discorrer sobre a legislação que rege e normatiza a prática contábil dos clubes de futebol no Brasil;
- comparar as práticas contábeis utilizadas nas demonstrações financeiras publicadas com a legislação existente para a específica para entidades desportivas profissionais;
- relacionar as não conformidades com a legislação, relativas às demonstrações financeiras publicadas pelos clubes de futebol;
- propor uma solução para os problemas apresentados, inclusive históricos, apontando os mecanismos e usuários que podem ser utilizados.

#### 1.4 METODOLOGIA

Para identificar a forma como são apresentadas as demonstrações contábeis, e verificar os procedimentos que estão em desconformidade com a legislação brasileira, buscou-se as demonstrações contábeis do ano de 2007 dos principais clubes de futebol brasileiro – os 20 (vinte) clubes integrantes do Campeonato Brasileiro da Série A de 2008 e os 4 (quatro) clubes rebaixados da Série A de 2007 para a Série B de 2008.

O trabalho realizado foi desenvolvido através de um estudo de caso, dos principais clubes de futebol profissional, que compõe o campeonato brasileiro. Primeiramente pesquisou-se nas páginas oficiais de cada clube na Internet e em jornais, procurando as informações desejadas.

Não sendo possível a obtenção dessas informações, contactou-se os clubes através de correio eletrônico (e-mail), realizado no dia 22 de abril de 2008, e tendo reiterado a

solicitação aos que não responderam, uma semana depois, e ainda uma terceira vez no dia 10 de junho de 2008, sem sucesso, ou seja, não se obteve retorno de todos os clubes, motivo pelo qual não foi possível a análise das demonstrações de todos os 24 clubes em questão.

Assim sendo, foram analisadas as demonstrações contábeis do ano de 2007 de alguns dos principais clubes de futebol do nosso país, integrantes do Campeonato Brasileiro, tais como: Clube **Atlético Paranaense** – PR; **Coritiba** Football Club – PR; **Cruzeiro** Esporte Clube – MG; **Figueirense** Futebol Clube – SC; Clube de Regatas **Flamengo** – RJ; **Fluminense** Futebol Clube – RJ; **Grêmio** de Football Portoalegrense – RS; Sport Club **Internacional** – RS; Clube **Náutico** Capibaribe – PE; **Paraná** Clube – PR; **Santos** Futebol Clube – SP; **São Paulo** Futebol Clube – SP.

Após essa análise, comparou-se os dados obtidos ao que rege a legislação futebolística vigente, mais especificamente a Resolução CFC 1.005/04 e a Cartilha de Padronização das Práticas Contábeis dos Clubes de Futebol Profissional, criando-se quadros que demonstrassem as incoerências identificadas.

Em seguida, de posse desses quadros, pode-se apresentar as conclusões encontradas além das sugestões de pesquisas futuras na mesma área.

O presente trabalho monográfico caracteriza-se, quanto ao objetivo, como descritivo pois para GIL (1991) a pesquisa descritiva possui o objetivo primordial que é a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou então o estabelecimento de relações entre variáveis. Utiliza-se de técnicas padronizadas de coleta de dados tais como questionário e observação sistemática. Objetiva estudar as características de um grupo.

De acordo com BEUREN (2003), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever as características de determinada população ou fenômeno ou ainda estabelecer relações entre as variáveis. Para a autora (p.89) “uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados. Neste contexto

descrever significa identificar, relatar, comparar, etc. Preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los”.

Quanto aos procedimentos, esta pesquisa apresenta características de uma pesquisa documental, pois trabalha com materiais que não receberam tratamento analítico ou que ainda podem ser re-elaborados de acordo com os objetivos da pesquisa (GIL, 1991). Pode caracterizar-se também como estudo de caso, pois serão analisadas as demonstrações financeiras dos principais clubes de futebol do Brasil. No que tange à abordagem, trata-se de uma pesquisa qualitativa caracterizando-se, em princípio, pela não-utilização de instrumental estatístico na análise dos dados.

A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicos no processo de pesquisa qualitativa. Não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento chave (SILVA e MENEZES, 2000, p.22).

Ainda para SILVA e MENEZES (2000, p.22) “pesquisa qualitativa considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números”.

Como relata BEUREN (2003, p.91), “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A história do futebol no Brasil iniciou-se com Charles W. Miller, segundo o *site* SuaPesquisa, um paulistano nascido no bairro do Brás descendente de pai inglês e mãe brasileira, que viajou para Inglaterra aos nove anos de idade para estudar. Lá tomou contato com o futebol e, ao retornar ao Brasil em 1894, trouxe na bagagem duas bolas de futebol, um conjunto de regras e sua experiência como jogador. Pode-se considerar Charles Miller como sendo o precursor do futebol no Brasil.

Ainda segundo o mesmo *site*, o primeiro jogo de futebol no Brasil foi realizado em 15 de abril de 1895 entre funcionários de empresas inglesas que atuavam em São Paulo. Os funcionários também eram de origem inglesa. Este jogo foi entre FUNCIONÁRIOS DA COMPANHIA DE GÁS X CIA. FERROVIARIA SÃO PAULO RAILWAY.

O primeiro time a se formar no Brasil foi o SÃO PAULO ATHLETIC, fundado em 13 de maio de 1888. No início, o futebol era praticado apenas por pessoas da elite, sendo vedada a participação de negros em times de futebol.

### 2.1 CONFEDERAÇÃO BRASILEIRA DE FUTEBOL - CBF

A Confederação Brasileira de Futebol (CBF) é a entidade máxima do futebol no Brasil. Fundada em 20 de agosto de 1919, a CBF é responsável pela organização de

campeonatos de alcance nacional, como o Campeonato Brasileiro das séries A, B e C e a Copa do Brasil. Também administra a Seleção Brasileira de Futebol Masculino, cinco vezes campeã mundial, e a Feminina. A ela respondem as Federações estaduais (e distrital, no caso do DF), responsáveis pelos campeonatos em cada Unidade da Federação. Sua sede localiza-se na cidade do Rio de Janeiro (na Barra da Tijuca).

## 2.2 CAMPEONATO BRASILEIRO DE FUTEBOL

O **Campeonato Brasileiro de Futebol**, conhecido popularmente como **Brasileirão**, é o principal torneio entre clubes de futebol do Brasil. Sucedeu os torneios Roberto Gomes Pedrosa (torneio interestadual com os estados mais fortes do Brasil, que tinha o mesmo modelo de um campeonato nacional) e a Taça Brasil (que tinha o mesmo modelo da Copa do Brasil, eliminatório) como o principal torneio nacional do esporte. O Campeonato Brasileiro define os representantes brasileiros nas competições sul-americanas ao lado da Copa do Brasil, cujo campeão também representa nos torneios continentais.

O torneio é organizado, atualmente, pela Confederação Brasileira de Futebol (CBF) e dá acesso ao seu campeão, vice-campeão, terceiro e quarto colocados à Taça Libertadores da América. Segundo o *site* WIKIPEDIA, uma das características do Campeonato Brasileiro foi a falta de uma padronização no sistema de disputa, que mudava a cada ano, assim como as regras e o número de participantes. Após ter sido aprovado no Congresso Nacional o "Código do Torcedor", a CBF fez um planejamento que visava a organizar o confuso calendário do futebol nacional. Reduziu o tempo disponível para as competições estaduais e adotou o sistema de *turno e retorno* como forma de disputa. Como esse sistema exige muito tempo do

calendário, também foi reduzido o número de competidores em 2004, que eram 24, para 22 em 2005 e vinte em 2006, tanto na Série A (primeira divisão) como na Série B (segunda divisão). Para a Série C, continua o sistema de eliminatórias regionais até as últimas fases, para que times pequenos e com baixo orçamento tenham chance de competir.

A partir de 2009, a Série C passará a contar com 20 clubes e terá o mesmo formato regionalizado. Será criada uma nova divisão, a Série D, que terá 40 equipes e será disputada por equipes classificadas em seus campeonatos estaduais.

Em 2008, o Campeonato Brasileiro da Série A teve a participação dos seguintes clubes: Clube **Atlético Mineiro** – MG; Clube **Atlético Paranaense** – PR; **Botafogo** de Futebol e Regatas – RJ; **Coritiba** Football Club – PR; **Cruzeiro** Esporte Clube – MG; **Figueirense** Futebol Clube – SC; Clube de Regatas **Flamengo** – RJ; **Fluminense** Futebol Clube – RJ; **Goiás** Esporte Clube – GO; **Grêmio** de Football Portoalegrense – RS; Sport Club **Internacional** – RS; **Ipatinga** Futebol Clube – MG; Clube **Náutico** Capibaribe – PE; Sociedade Esportiva **Palmeiras** – SP; Associação **Portuguesa** de Desportos – SP; **Santos** Futebol Clube – SP; **São Paulo** Futebol Clube – SP; **Sport** Club do Recife – PE; Clube de Regatas **Vasco** da Gama – RJ; **Vitória** Esporte Clube – BA.

No ano de 2007, foram rebaixados para a Série B de 2008: **América** Futebol Clube – RN; Sport Club **Corinthians** Paulista – SP; Esporte Clube **Juventude** – RS; **Paraná** Clube – PR.

### 2.3 CARACTERÍSTICA DO DESPORTO

Atualmente o esporte tem se comportado como um processo sociocultural por possuir uma estrutura e conteúdos complexos envolvendo a educação e a participação. Desta forma, o desporto merece ser interpretado com uma visão mais profunda pela sociedade:

Pela discussão dos seus aspectos sociais, é possível reafirmar que o esporte é um fenômeno social que atingiu níveis muito complexos de desenvolvimento nas diversas sociedades. Esta afirmação é constatável nas próprias leis esportivas, que nas suas primeiras partes, na busca de uma consistência social, remetem as suas justificativas para as necessidades de unidades sociais, os direitos e deveres da pessoa humana, o desenvolvimento dos praticantes, o exercício da cidadania, as relações com o tempo livre de trabalho, e outros pontos comprometidos com as próprias aspirações das nações (TUBINO, 2001, p.57).

## 2.4 FUTEBOL: ESPORTE OU COMÉRCIO?

O mundo do futebol é tão fascinante que está embutido na cultura brasileira e porque não dizer mundial. Arraigado a essa cultura e fascínio pelo mundo da bola cria-se um universo que contém atletas, torcedores, clubes e seus dirigentes, empresários, mídia, empreendedores, dentre outros.

Segundo ZOUAIN (2006, p.734),

A partir de 1936, com a ascensão e o fortalecimento de Adolf Hitler como soberano da Alemanha, o esporte passou a ser usado como propaganda política. Essa utilidade também seria valorizada durante a Guerra Fria, com a polarização mundial entre EUA e União Soviética. [...] No Brasil, essa tomada de posição tem, como marco, a Constituição Federal de 1988, que afirma ser o esporte direito de todos e dever do Estado, que deve regulá-lo e incentivar seu desenvolvimento. Compreendido o esporte em suas mais diversas facetas, torna-se possível imaginá-lo como potencial fonte de emprego e matéria de interesse inequívoco para grande parte da população.

O futebol deixou de ser um mero entretenimento para também ser reconhecido como uma forma de captação de recursos através dos atletas advindos dos clubes. O clube bem administrado recebe reconhecimento e credibilidade.

Para SOMOGGI (2006), a geração de negócios em clubes de futebol no Brasil permanece muito associada a receitas provenientes de projetos *business to business*, através da negociação de atletas, cotas de TV e patrocínio. Para aumentar esses recursos seria necessário um amplo projeto *business to consumer*, através do relacionamento estreito e contínuo com os torcedores, a fim de que as receitas com o estádio, venda de produtos e serviços.

O objetivo de cada clube brasileiro deve ser converter seus milhões de torcedores fiéis em consumidores ativos e motivados, transformando substancialmente o negócio futebol no Brasil (SOMOGGI, 2006, p.34)”.

A transição do futebol como uma atividade meramente de entretenimento para uma atividade predominantemente de finalidades econômicas trouxe à tona a necessidade de profissionalização de suas atividades, que envolvem desde a criação de suportes jurídicos até a reestruturação de sua forma de gerenciamento. Desde a promulgação da Medida Provisória nº 39, em junho de 2002, tornou-se obrigatória a elaboração e publicação das demonstrações contábeis das entidades desportivas profissionais.

## 2.5 HISTÓRICO DA LEGISLAÇÃO DESPORTIVA NO BRASIL

A atividade desportiva no Brasil teve sua relevância política e social reconhecida pela primeira vez em 1941, através do Decreto-lei nº 3.199, o qual estabeleceu alguns dos princípios básicos da organização do desporto no país. AIDAR at al (2000, p.19) ressalta que:

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

Apenas para se ter uma idéia de como o esporte era visto, AIDAR at al (2003, p.19) cita o artigo 18 desse decreto: “A entidade desportiva exerce uma função de caráter patriótico. É proibido a organização e funcionamento de entidade desportiva de que resulte lucro para os que nela empreguem capitais sob qualquer forma.”

Para HARA at al (2003, p.3):

Em 1945, o Decreto-lei nº 7.674, dispõe sobre a administração das entidades desportivas, especialmente sob o ponto de vista financeiro, estabeleceu também a obrigação dos Conselhos Fiscais, para maior controle da administração financeira das atividades desportivas.

Já em 1977, com o Decreto nº 80.228, foram levantadas normas mais rígidas de administração financeiras das entidades desportivas profissionais, estabelecendo que a contabilidade fosse realizada de forma autônoma no setor profissional da entidade, além da realização de demonstrações financeiras detalhadas em cada exercício.

Dentre as regulamentações mais recentes, destaca-se a Lei nº 8.672 de 1997, conhecida como Lei Zico, que na sua íntegra defendia a decisão soberana dos associados no que diz a respeito à administração do patrimônio do Clube, tornando facultativa a criação do clube-empresa, melhor dizendo; criação, conversão ou contratação de sociedade comercial para administração do Clube.

Em 1998 é sancionada a Lei nº 9.615, conhecida como a Lei Pelé, que posteriormente foi alterada pela Medida Provisória nº 39 (obrigando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis auditadas) e finalmente pela lei 10.672, de maio de 2003.

A adoção do regime empresarial nos clubes brasileiros traz à tona uma preocupação que, até então, não existia: a elaboração de demonstrativos contábeis que reflitam adequadamente a posição econômico-financeira da empresa.

Porém, se o clube-empresa tem ambição de participar do mercado de capitais, através da subscrição de ações, ou seja, o lançamento de ações nas bolsas de valores, deve estar ciente que os investidores e os analistas de mercado (que recomendam a compra dessas ações) necessitam de informações a respeito da empresa, normalmente apresentadas nos balanços.

Antes de o Conselho Federal de Contabilidade aprovar a norma específica para atividades desportivas, principalmente para clubes de futebol, não havia uma noção exata de como dar tratamento contábil para os elementos que compõe a contabilidade de um clube, especialmente aos ativos intangíveis. Os métodos utilizados eram os princípios de contabilidade geralmente aceitos, de forma que cada clube contabilizava seus ativos e passivos de qualquer maneira sem padronização. Não existia legislação específica com relação aos procedimentos contábeis aplicáveis a equipes de futebol (a exemplo das instituições financeiras), o que nos levava a crer que as mesmas deveriam adaptar-se às atuais práticas de contabilidade - como a Lei 6.404/76, conhecida como a "Lei das Sociedades por Ações", que regulamenta os procedimentos contábeis das sociedades por ações.

O Conselho Federal de Contabilidade providenciou a aprovação da NBC T 10.13, norma esta que está voltada principalmente para os clubes de futebol e a partir de 2005 já deveria ser aplicada nas demonstrações financeiras dessas entidades.

### 2.5.1 Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé)

Ao mesmo tempo em que as leis do desporto regulamentam o setor, a falta do conhecimento e aplicação dessas leis pelos Clubes de Futebol é o fator que está deixando os clubes em situação financeira deficitária e acarretando prejuízos a seus cofres.

Não basta somente apresentar as demonstrações contábeis de forma transparente; para o sucesso econômico-financeiro é necessário seguir à risca as Leis que regulamentam o setor, bem como cumprir com as obrigações fiscais, pagando em dias salários aos atletas, recolhimento do INSS, e impostos municipais, estaduais e federais.

Uma lei que influenciou diretamente na geração de caixa dos clubes brasileiros foi a Lei Pelé, que acabou com a “escravidão” do atleta para com o clube através do passe, garantindo ao atleta opções de atuar em outros clubes, ao término do contrato, o que gerou críticas por parte de presidentes e gerentes de futebol, pelo motivo da lei dar liberdade ao atleta de escolher onde quer jogar, e tirando dos clubes o monopólio do atleta.

A Lei Pelé teve sua alteração em 2002 pela Medida Provisória nº 79 que obrigou a elaboração e publicação de demonstrações contábeis (auditadas) formalizadas pela lei 10.671 e 10.672, de maio de 2003.

### 2.5.2 Lei nº 10.671/03

A Lei nº 10.671 trata do Estatuto do Torcedor, estatuto que estabelece normas de proteção e defesa do torcedor, obrigando o Clube a equipar seu Estádio com todos os itens de segurança relatados no estatuto.

De acordo com SOMOGGI (2006), o torcedor é um dos geradores de receitas do Clube e deve ser respeitado.

### 2.5.3 Lei nº 10.672/03

A Lei 10.672 de Maio 2003 obriga o dirigente de clube de futebol a publicar as demonstrações contábeis em órgão da União ou do Estado ou Distrito Federal obriga também à publicação em outro jornal de grande circulação editado na localidade da sede da entidade.

Conforme, Lei nº 10.672/03 determina que:

Art. 1º A Lei no 9.615, de 24 de março de 1998, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 2º.

Parágrafo único. A exploração e a gestão do desporto profissional constituem exercício de atividade econômica sujeitando-se, especificamente, à observância dos princípios:

I - da transparência financeira e administrativa;

II - da moralidade na gestão desportiva;

III - da responsabilidade social de seus dirigentes;

IV - do tratamento diferenciado em relação ao desporto não profissional; e

V - da participação na organização desportiva do País.

As normas contábeis, de acordo com a lei, que disciplinam a elaboração e a publicação das demonstrações contábeis, são as mesmas que são utilizadas pelas companhias abertas.

Por ser considerado empresa, o Clube de Futebol deve cumprir as exigências da Lei para obter benefícios, segundo VARELLA (2003, p.14):

Como diz o artigo 2º item I, a transparência das demonstrações financeiras dos clubes passa ser fator relevante para continuidade da entidade e obter sucesso em procedimentos de arrecadação de fundos, bem como patrocínios de empresas de grande porte e ajuda do Ministério do Desporto Nacional.

Quanto ao não cumprimento da Lei, seus dirigentes acarretarão com as conseqüências. VARELLA (2003, p.15) diz que: "As punições aos clubes que não elaborarem demonstrações contábeis vão da destituição compulsória de seus dirigentes à nulidade de todos os seus atos, e se for o caso abertura de inquéritos policiais e criminais".

Conforme a Lei nº 10.672 (2003):

Art. 23.

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.

Art. 26.

Parágrafo único. Considera-se competição profissional para os efeitos desta Lei aquela promovida para obter renda e disputada por atletas profissionais cuja remuneração decorra de contrato de trabalho desportivo.

Art. 27. As entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais e as entidades de administração de desporto ou ligas em que se organizarem, independentemente da forma jurídica adotada, sujeitam os bens particulares de seus dirigentes ao disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, além das sanções e responsabilidades previstas no caput do art. 1.017 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, na hipótese de aplicarem créditos ou bens sociais da entidade desportiva em proveito próprio ou de terceiros.

VARELLA (2003), na *Revista Brasileira de Contabilidade*, diz que os dirigentes que não fizerem jus quanto à transparência nas demonstrações financeiras das entidades e causar em prejuízo à entidade ou a terceiros arcarão com bens pessoais para efeito de quitação da dívida é o que diz o artigo 27 da Lei 10.672.

A mesma lei normatiza a materialização, na prática, do processo de ressarcimento pelos gastos efetuados na formação de atletas.

Segundo o artigo 29, § 5º, da lei 10.672 (2003):

é assegurado aos clubes o direito ao ressarcimento dos custos de formação do atleta não profissional maior de 14 anos e menor de 20 anos à entidade de prática de desporto profissional sempre que, sem a expressa anuência desta, ele participar de competição desportiva.

De acordo com a Lei 10.672 (2003):

Art. 29 § 7º A entidade de prática desportiva formadora para fazer jus ao ressarcimento previsto neste artigo deverá preencher os seguintes requisitos:

- I - cumprir a exigência constante do § 2º deste artigo;
- 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.

A necessidade de comprovar os gastos da entidade é muito importante, pois obriga o clube a manter um controle rigoroso sobre todos seus desembolsos, a grande dificuldade será

o controle individual dos gastos por jogador, sendo necessário o rateio dos gastos totais entre todos os atletas.

Essa dificuldade se dá pelo motivo de que em milhares de jovens somente alguns deles se tornam atletas famosos, o que gera lucro para o clube.

Segundo a Lei 10.672, o Clube formador terá direito ao ressarcimento do custo pela formação e revelação do atleta. Lei 10.672 (2003):

Artigo 29 parágrafo 6º

Os custos de formação serão ressarcidos pela entidade de prática desportiva usufruidora de atleta por ela não profissional ser maior de dezessete anos de idade:

I - quinze vezes o valor anual da bolsa de aprendizagem comprovadamente paga na hipótese de o atleta não profissional ser maior 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.

Na medida em que há rigorosidade pela lei 10.672 para com os clubes, esta Lei também os defende de certa forma, pois o ressarcimento de atletas que foram custeados por ela é uma forma de captação de recursos.

Um item a ser ressaltado e que é de extrema relevância é o fato de que a lei 10.672 faculta às entidades esportivas constituírem sociedade empresária.

Sem a constituição como sociedade empresária os Clubes ficaram limitados e impedidos de obterem empréstimos, financiamentos ou patrocínios de entidades governamentais, não ter direito ao ressarcimento dos custos de formação dos atletas e continuar sujeito ao regime da sociedade em comum.

#### **2.5.4 Resolução CFC nº 1.005/04**

Buscando uma padronização na elaboração das demonstrações contábeis das entidades desportivas profissionais, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou, através da Resolução 1.005 de 2004, a NBC T 10.13, que trata exclusivamente dos aspectos contábeis específicos dessas entidades.

Essa NBC T entrou em vigor em 2005 e estabeleceu critérios e procedimentos específicos de avaliação, registro e estruturação das demonstrações contábeis das entidades de futebol profissional e demais práticas desportivas profissionais.

#### **2.6 PLANO DE CONTAS**

Para tratar dos conceitos de um plano de contas, é preciso conhecer o que é uma conta já que esta expressão contém diversas interpretações, sendo que este estudo somente aborda o conceito que é dado por IUDÍCIBUS, MARION e PEREIRA (2003) onde descrevem que a

conta serve para efetuar os registros das operações da empresa, podendo estas ser patrimoniais ou de resultado.

Segundo SÁ (1982, p. 18), “o conceito de conta pode ser tomado como expressão de fatos patrimoniais da mesma natureza acontecidos ou por acontecer em uma empresa ou em uma entidade”.

As contas são abertas em um plano de contas à medida que há a necessidade de registrar um fato que esteja relacionado a ela, e é movimentada toda vez que há essa correlação. Desta forma, o objetivo da conta é demonstrar a natureza dos fenômenos que ela reúne de forma clara e sintética.

O plano de contas é ainda um instrumento básico em direção à contabilidade servindo para orientar a classificação dos fatos ocorridos nas contas de patrimônio ou de resultado e segundo ANGÉLICO (1989, p.17) “é peça de maior importância dentro da organização contábil. Sem ele não se pode nem mesmo dar início aos registros contábeis”.

Pode-se afirmar, então, que o plano de contas é o conjunto de contas que norteia os trabalhos contábeis de registros inerentes à entidade, “um guia (SILVA, 2002)”, além de servir com peça básica na orientação da escrituração e da elaboração das demonstrações contábeis.

## 2.7 DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Na elaboração das demonstrações contábeis devem ser observados os Princípios Fundamentais de Contabilidade, aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade, além disso, para SÁ (1982), as informações que compõem as demonstrações devem ser extraídas dos livros, registros e documentos que compõem as o sistema contábil de qualquer tipo de entidade.

A Lei no. 6.404/76 que dispõe sobre as Sociedades por Ações, em seu art. 176 estabelece que:

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a Diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mudanças ocorridas no exercício:

- I – balanço patrimonial;
- II – demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
- III – demonstração do resultado do exercício; e
- IV – demonstração dos fluxos de caixa; e
- V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.

Para melhor compreensão, será acrescido neste estudo a conceituação de cada uma das demonstrações contábeis dando ênfase na Demonstração do Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício. Já as demais demonstrações exigidas pelo artigo 176 da Lei 6.404/76 serão brevemente trabalhadas, visando apenas à complementação contextual do tópico, visto que não constituirão parte essencial do estudo.

### **2.7.1 Balanço Patrimonial (BP)**

O Balanço Patrimonial evidencia as situações econômica, financeira e patrimonial de uma entidade.

Segundo o artigo 178 da Lei 6.404/76, “no balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, a agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia”.

A legislação estabelece que as contas do balanço deverão ser reunidas levando em consideração suas características, visando maior clareza e facilidade na sua interpretação.

Dessa forma, IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBCKE (2000) orientam que o Balanço Patrimonial é constituída pelo ativo, que compreende as aplicações de recursos, normalmente representada pelos bens e direitos da entidade, pelo passivo, que compreende as exigibilidades e obrigações com terceiros e o patrimônio líquido que representa a diferença entre o ativo e o passivo, sendo o valor líquido da empresa.

### **2.7.2 Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)**

A Demonstração do Resultado do Exercício é a demonstração contábil destinada a evidenciar a composição do resultado formado, mediante o confronto entre as receitas e as despesas e custos correspondentes em determinado período de operação de uma entidade.

Para IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBCKE (2000, p.326), “a Demonstração do Resultado do Exercício é a apresentação, em forma resumida, das operações realizadas pela empresa, durante o exercício social, demonstradas de forma a destacar o resultado líquido do período”.

Portanto a DRE expõe resumidamente as operações que afetaram e contribuíram para o resultado obtido ao final do período e permitindo a compreensão de como a empresa obteve determinado resultado, seja ele positivo ou não.

### **2.7.3 Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA)**

A Lei das Sociedades por Ações aceita uma ou outra. A primeira é mais completa e uma de suas colunas é a de lucros e prejuízos acumulados. Evidencia a mutação do patrimônio líquido em termos globais (novas integralizações de capital, resultado de exercício, ajustes de exercícios anteriores, dividendos, reavaliações, etc) e em termos de

mutações internas (incorporações de reservas de capital, transferências de lucros acumulados para reservas e vice-versa, etc).

A DLPA é a demonstração contábil destinada a evidenciar, em determinado período, as variações da conta Lucros (ou Prejuízos) Acumulados no Patrimônio Líquido da entidade.

Nesta demonstração estão dispostos, de forma clara, os resultados líquidos do período bem como sua distribuição e a movimentação ocorrida no saldo da conta de lucros ou prejuízos acumulados.

#### **2.7.4 Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR)**

A DOAR, que era obrigatória até a publicação da Lei 11.638 de 2007, abrange as variações em função do Capital Circulante Líquido e, por isso, não pode ser indicado como uma demonstração que visa apenas o controle das disponibilidades sendo que também evidencia as mutações na posição financeira total das entidades.

O objetivo da DOAR, segundo IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBCKE (2000, p. 331), consiste em “apresentar de forma ordenada e sumariada principalmente as informações relativas às operações de financiamento e investimento da empresa durante o exercício, e evidenciar as alterações na posição financeira da empresa”.

Com o advento da publicação da Lei 11.638/2007, a DOAR deixou de ser obrigatória, sendo substituída pela Demonstração de Fluxo de Caixa – DFC que indica a origem de todo o dinheiro que entrou no caixa em determinado período e, ainda, o Resultado do Fluxo Financeiro. Assim como a Demonstração de Resultados de Exercícios, a DFC é uma demonstração dinâmica e também está contida no balanço patrimonial.

Nesse trabalho não destinou-se muitas palavras ao DFC, pelo motivo de termos analisados as demonstrações contábeis do ano-exercício de 2007, ano este em que a DOAR ainda vingava como obrigatória.

## 2.8 AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DOS CLUBES DE FUTEBOL PROFISSIONAL

Os clubes de futebol têm, por força da Medida Provisória nº 39, de 14 de junho de 2002, que publicar suas demonstrações contábeis desde 2002 (relativas ao ano-exercício de 2001). Tais publicações devem ser feitas em jornais de grande circulação (Diário Oficial da União, ou outro jornal de grande circulação editado no local da sede da entidade). Vale salientar que a MP 39 fora rejeitada pelo Congresso Nacional no mês de novembro, e que alguns dias depois se editou novo ato sobre a matéria desportiva – MP 79, de 27 de novembro de 2002.

Conforme cita MOREIRA (2002), os clubes devem publicar o Balanço Patrimonial, DRE, DOAR e DMPL, assinados por seus administradores e contabilistas legalmente habilitados. O descumprimento dessas normas pode acarretar a destituição de seus dirigentes e a nulidade de todos os atos praticados por eles, além de impedir os clubes de usufruir de benefícios fiscais de âmbito federal.

Em termos de receitas e despesas, a contabilização das operações de um time de futebol não são complicadas. No rol de receitas tem-se: direitos de transmissão das partidas pela TV, contratos de patrocínio de camisa e de publicidade estática no estádio, venda de ingressos e aluguel do estádio, contratos de licenciamento, etc. Por seu turno, as despesas

resumem-se a gastos com contratações de atletas, salários, premiações e gastos diversos com logística e manutenção.

Na análise das contas que compõem os balanços patrimoniais em questão, para HARA et al (2003), destacam-se aquelas relativas aos pagamentos dos clubes aos atletas, a exploração dos serviços profissionais dos jogadores, as fontes de receita, os impostos e contingências. Tais contas constituem a problemática desta pesquisa, pois além de representarem parcelas significativas dos balanços, diferenciam os clubes desportivos de outras atividades tradicionalmente de caráter econômico; apresentando ainda grandes divergências em sua contabilização, pela insuficiência de bases teóricas e legais consistentes que as regularizem.

De acordo com JOHN ALAMPI (em entrevista a OLIVEIRA 1999), gerente delegado e diretor financeiro da Corinthians Licenciamento, a gestão financeira de um clube deve levar em consideração a distribuição irregular de receitas e despesas ao longo da temporada, face aos gastos empenhados no início dos campeonatos nas contratações de jogadores, recebimentos antecipados de direitos de TV, pagamento de premiações ao final dos torneios.

Acrescentou também que, contabilmente, a contratação de atletas pode até dar prejuízo (o seu valor de revenda ser inferior ao valor gasto para contratá-los), no entanto, o que vale é o valor agregado pelo aumento de público e *merchandising* proporcionado por um time vencedor.

Segundo YAMAMOTO (1999, p.9), o maior ativo de um clube será a sua marca e o seu potencial de gerar negócios e, conseqüentemente, lucros; a manutenção de atletas dependerá menos dos valores gastos para suas contratações e mais da perspectiva de resultados favoráveis que estes possam proporcionar.

Ainda para YAMAMOTO (1999, p.9):

Traçando-se um paralelo com o mercado inglês de futebol, todas as equipes da primeira divisão inglesa (*Premier League*) possuem ações negociadas na Bolsa de Valores de Londres e são obrigadas, por lei, a publicar, anualmente, os seus balanços devidamente auditados por empresas de auditoria independente, bem como enviá-los às residências dos acionistas.

A contabilidade financeira tem papel de grande relevância nas tomadas de decisões dos dirigentes de clubes de futebol, já sabido que a força motriz do clube é o planejamento antecipado de receitas e despesas.

Corroborando com EVARISTO (2004), deve haver então a harmonização da legislação e contabilidade no que envolve o clube de futebol, sendo que a contabilidade dispõe de recursos suficientes para demonstrar a saúde econômica do clube. Tendo conhecimento da situação econômica da entidade, ficam visíveis as possíveis providências a serem adotadas que poderão sanear problemas financeiros presentes e futuros.

## 2.9 A EXTINÇÃO DA LEI DO PASSE E CONSEQUÊNCIAS PARA OS CLUBES BRASILEIROS

No Brasil, em setembro de 1976 foi sancionada a Lei 6.354, conhecida como Lei do Passe. No seu artigo 11 ela definia que:

Entende-se por passe a importância devida por um empregador a outro, pela cessão do atleta durante a vigência do contrato ou, depois de seu término, observadas as normas pertinentes.

Essa Lei atribuía aos clubes o que hoje é conhecido como "direitos federativos" do jogador, mas esse tratamento entre o profissional e seu empregador fugia aos parâmetros das demais atividades econômicas existentes, se entendendo inclusive após o término do contrato entre as partes.

Porém, em 24 de março de 1998 o passe foi extinto, quando foi criada a Lei 9.615, chamada Lei Pelé que assim dispõe:

Art.28. Parágrafo 2º - O vínculo desportivo do atleta com a entidade contratante tem a natureza acessória ao respectivo vínculo empregatício, dissolvendo-se, para todos os efeitos legais, com o término da vigência do contrato de trabalho.

Assim, diferentemente do que constava na lei de 1976, o jogador, ao término de seu contrato, passou a poder negociar sua transferência para qualquer clube sem que esse novo clube tenha que pagar ao clube anterior pelos seus direitos federativos.

A Lei Pelé influenciou diretamente na geração de caixa dos clubes brasileiros, que tinham como principal fonte de receita, a venda de jogadores. Com isso os clubes perderam a sustentabilidade de sua principal fonte geradora de caixa. Ou seja, para SILVA (2006, p.60) “o impacto da extinção do passe nas fontes de receita dos clubes brasileiros foi grande, pois, devido à forma de gestão amadorista presente na maioria dos clubes, não haviam sido desenvolvidas alternativas de renda, como a venda de pacotes de viagens para os jogos, carnês antecipados, lojas próprias, museus e até canais próprios de TV com programação diária sobre os clubes, como feito na Europa”.

## 2.10 O CONTRATO DE TRABALHO

A profissão de atleta deve obedecer ao estabelecido pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), entretanto, como apresenta particularidades, é regida por legislação específica.

De acordo com a Lei 9.615/98:

São entendidos como salários, para efeitos do previsto no caput, o abono de férias, o décimo terceiro salário, as gratificações, os prêmios e demais verbas inclusas no contrato de trabalho.

Todos os atletas que atendem aos requisitos do artigo 3º da CLT (pessoalidade, habitualidade, onerosidade, subordinação e pessoa física) são considerados empregados. Mas os contratos de trabalho dos atletas profissionais possuem duas peculiaridades:

- Contrato Escrito – Diferentemente do que a CLT estabelece, o contrato de trabalho do jogador é obrigatoriamente firmado por escrito (Lei 9.615);

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

## 2.11 A CARTILHA DE PADRONIZAÇÃO DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS DOS CLUBES DE FUTEBOL PROFISSIONAL

No ano de 2006, o Ministério do Esporte juntamente com o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON e o Clube dos Treze, no intuito de tentar minimizar as diferenças entre as práticas adotadas pelos clubes em relação às exigidas pela Resolução CFC nº 1.005/04, criaram uma Comissão com o objetivo de analisar e avaliar os efeitos que essa norma pudesse refletir em relação às práticas contábeis até então utilizadas pelos clubes e padronizá-las, até mesmo com a sugestão de um plano de contas contábil.

Essa Comissão foi responsável pela criação da Cartilha de Padronização das Práticas Contábeis dos Clubes de Futebol Profissional, que discorreremos a seguir.

### **2.11.1 Assuntos analisados pela Cartilha**

Dentre as alterações significativas verificadas entre as práticas adotadas pelos clubes e as exigidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, constatou-se que os seguintes itens analisados a seguir mereciam ser destacados e reavaliados ante a necessidade de adaptação da norma contábil e padronização de suas práticas contábeis.

#### **2.11.1.1 Custo de formação de atletas**

O controle individual de custo de formação de atletas é de extrema importância para os clubes de futebol, uma vez que é a única evidência para a comprovação de valores a serem pleiteados pelas entidades formadoras de atletas.

Os custos relacionados à aquisição e formação do atleta devem ser ativados se, comprovadamente, possibilitar futuros benefícios econômicos à entidade desportiva profissional.

De acordo com a NBC T 10.13, estabelecida pelo Conselho Federal de Contabilidade, os gastos diretamente relacionados com a formação de atletas devem ser contabilizados como ativo imobilizado, como segue:

Observado o estabelecido no item 10.13.3, os valores gastos diretamente relacionados com a formação de atletas devem ser registrados no ativo imobilizado, em conta específica de formação de atletas. Quando da profissionalização do atleta, os custos devem ser transferidos para a conta

específica de atleta formado, para amortização ao resultado do exercício pelo prazo contratual firmado.

Quanto à reavaliação de ativos, o Conselho Federal de Contabilidade determina que todos os ativos constantes do balanço de uma empresa devem ser recuperáveis. Portanto, a entidade desportiva profissional deverá avaliar continuamente a capacidade de retorno dos investimentos feitos com atletas e registrar uma provisão para perdas quando a expectativa de retorno foi inferior ao custo acumulado do investimento.

#### **2.11.1.2 Controle de gastos de formação**

A NBC T 10.13, do Conselho Federal de Contabilidade, determina que, “no mínimo, o controle de gastos de formação deve estar suportado por:

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

Os gastos de formação devem ser alocados no plano de contas individualmente, de acordo com o atleta. Porém, a Cartilha explica que, os gastos não identificáveis individualmente a cada atleta devem ser rateados igualmente pelo número de atletas existentes ao final de cada mês, independentemente da categoria, ou seja, ratear os gastos incorridos pelo número total de atletas inscritos em todas as categorias.

Ainda nesse sentido, mensalmente e através do controle individual, devem ser baixados do ativo o custo dos atletas desligados e, posteriormente, alocados os gastos do mês aos atletas remanescentes.

Se o atleta vier a se profissionalizar, os custos devem ser transferidos para a conta específica de atleta profissionalizado, a serem amortizados de acordo com o período contratual.

### **2.11.1.3 Direito de imagem**

Segundo GRISARD (2003 *apud* HARA, 2003), a imagem está no contexto dos direitos da personalidade, sendo um bem jurídico, um direito personalíssimo, absoluto, indisponível, indissociável e imprescritível, podendo ser negociado entre pessoas físicas e jurídicas. Vale dizer que o contrato de licença de uso de imagem deve ser feito com o “dono” da imagem.

O direito de imagem embora faça parte dos direitos da personalidade, pode ser objeto de cessão e exploração comercial. Sem autorização, não se pode utilizar a imagem de uma pessoa.

Nas competições esportivas, a imagem do atleta nos jogos pode ser utilizada mesmo sem a sua anuência, pois é inerente ao exercício desta profissão o atleta estar em contato com o público, pois sua atividade é equiparada ao trabalho artístico.

O direito de explorar a imagem do atleta profissional pode ser cedido ao Clube empregador por meio de cláusula constante do contrato de trabalho, ou por meio de um contrato de natureza civil.

#### **2.11.1.4 Luvas**

De acordo com a Lei n. 6.354/76, as “luvas” caracterizam-se pela importância paga pelo empregador ao atleta, pela assinatura do contrato, podendo ser valor em dinheiro, bens, etc. Possuem para ZAINAGHI (1998 *apud* ISHIKURA, 2006) “um caráter de complemento de remuneração e podem ser pagas de uma só vez ou em parcelas mensais, junto com o salário, ou semestrais”.

O Tribunal Regional do Trabalho considera que as “luvas” têm natureza remuneratória, obrigatória se prevista no contrato, e que deverá refletir em todas as verbas trabalhistas (FGTS, férias, décimo terceiro salário).

As “luvas” possuem natureza salarial se previstas em contrato sua devolução, integral ou parcial, caso o atleta venha a rescindi-lo antes do período acordado. Nesse caso, o valor das luvas deve ser contabilizado como adiantamento de salário. Por sua vez, se nenhuma cláusula de devolução estiver prevista no contrato de trabalho com o atleta, ela deve ser contabilizada como ativo imobilizado.

Independente de esse desembolso ser adiantamento de salário ou imobilizado, a amortização das “luvas” deve ser feita durante o período contratual acordado entre o atleta e o clube.

#### **2.11.1.5 Ativo Imobilizado – amortização**

Conforme estabelece a NBC T 10.13, cita-se abaixo o item que determina a amortização quando os atletas se profissionalizam:

10.13.2.3. Observando o estabelecido no item 10.13.3, os valores gastos diretamente relacionados com a formação de atletas devem ser registrados no ativo imobilizado, em conta específica de formação de atletas. Quando da profissionalização do atleta os custos devem ser transferidos para conta específica de atleta formado, para amortização ao resultado do exercício pelo prazo contratual firmado.

Seguindo a própria orientação da NBC T 10.13, a amortização para o resultado do exercício deverá ser registrada em conta específica dentro de custos operacionais, assim como, no caso da dispensa por iniciativa do clube, a amortização será integral no momento da rescisão contratual.

No caso de atletas cedidos temporariamente a outra agremiação a título de empréstimo, mantendo-se o contrato de trabalho, a amortização não será interrompida.

#### **2.11.1.6 Ativo Imobilizado – cessão definitiva do atestado liberatório**

Não há, na NBC T 10.13, qualquer menção sobre o registro de receita quanto à cessão definitiva do atestado liberatório por negociação entre clubes. Por analogia, a receita advinda de cessão definitiva do atestado liberatório terá o mesmo tratamento contábil da multa contratual recebida citada na resolução que reproduzimos:

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

A Cartilha recomenda a adoção do critério de contabilização da realização dos atletas profissionais e em formação estabelecido pelo Conselho Federal de Contabilidade como receita operacional. Ressalte-se porém, que a legislação societária e a CVM determinam a classificação como outras receitas, tendo em vista tratar-se de um ativo imobilizado.

#### **2.11.1.7 Ativo Imobilizado – multa contratual recebida**

Como já abordado anteriormente, a grande inovação da Lei 9.615/98, alterada pela Lei 10.672/03, foi a obrigatoriedade de inclusão da cláusula penal nos contratos de trabalho dos atletas profissionais, em seu artigo 28, como segue:

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

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

§ 2º. O vínculo desportivo do atleta com a entidade contratante, tem natureza acessória ao respectivo vínculo trabalhista, dissolvendo-se, para todos os efeitos legais:

I – com o término da vigência do contrato de trabalho desportivo; ou

II – com o pagamento da cláusula penal, nos termos do caput deste artigo; ou ainda

III – com a rescisão decorrente do inadimplemento salarial de responsabilidade da entidade desportiva empregadora prevista nesta Lei.

Dessa forma, se o atleta rescindir o contrato unilateralmente, o clube passa a ter direito, de acordo com a cláusula penal, a ser ressarcido pelo seu rompimento. Assim, as receitas provenientes das cessões definitivas de direitos sobre os atletas têm natureza indenizatória, diferentemente da nomenclatura atribuída pelo legislador: “cláusula penal”. Nesse contexto, no entendimento da NBC T 10.13, as receitas auferidas pela cessão definitiva de atletas são consideradas como provenientes de multas, conforme texto a seguir:

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

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

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

As verbas indenizatórias que são auferidas pela entidade desportiva profissional, em caso de rescisão dos contratos pelo atleta, somente podem ser reconhecidas no momento em que a rescisão se concretiza. Conseqüentemente, os ativos registrados na contratação do atleta

profissional relativa às verbas indenizatórias, não encontram amparo nas normas contábeis brasileiras.

A Cartilha entende que a natureza da “multa contratual” não possui, na sua essência, conotação de “multa”, mas sim de indenização. Dessa forma, a nomenclatura a ser utilizada deve ser “cláusula indenizatória”. Essa receita, em conformidade com o Conselho Federal de Contabilidade, deve ser registrada como receita operacional, conforme comentário do item anterior (Cessão Definitiva do Atestado Liberatório).

#### **2.11.1.8 Receita auferida pela cessão temporária de atletas**

Segundo CARRAVETTA (2006), um clube de futebol possui dois argumentos para emprestar à outra agremiação seus atletas:

- a) Não estão nos planos do atual técnico e as cláusulas rescisórias previstas em seus contratos de trabalho são onerosas, podendo afetar, significativamente, os recursos financeiros do clube.
- b) Os atletas apresentam potencial e necessitam adquirir experiências. No entanto, somente em futuras temporadas poderão ser aproveitados. Assim, como forma de reduzir os custos salariais, os clubes preferem ceder, temporariamente, esses atletas.

Independentemente dos motivos pelos que cada atleta é cedido temporariamente, a NBC T 10.13 entende que suas receitas devem ser consideradas como se fossem parte das atividades operacionais de cada clube:

10.13.2.14. A utilização de atleta mediante cessão de direitos contratuais deve ter o seu custo registrado no resultado pela entidade cessionária e a sua receita pela entidade cedente, em função da fluência do prazo do contrato.

Diante do exposto, a receita auferida pela cessão temporária de atletas também deve ser registrada como receita operacional.

#### **2.11.1.9 Direito de arena**

Para GRISARD (2003 *apud* HARA 2003), direito de arena é o direito à exploração da imagem do espetáculo esportivo, do jogo, da equipe em atuação.

Segundo BARROS (2003), o ‘desportista profissional’ é o ator do espetáculo e sua imagem é essencial e inevitável. Surge em função dessa atuação o direito de o desportista participar do preço, da autorização, da fixação, transmissão ou retransmissão do espetáculo esportivo público com entrada paga, ao qual se denomina direito de arena.

Cita a Lei n. 9.615/98, denominada Lei Pelé:

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

§ 1º – Salvo convenção em contrário, vinte por cento do preço total da autorização, como mínimo, será distribuído, em partes iguais, aos atletas profissionais participantes do espetáculo ou evento.

Torna-se evidente que a partir da legislação em vigor, os direitos de arena pertencem aos clubes e, portanto, são de natureza civil. Por esse motivo, pode-se concluir que o Direito de Arena pertence aos clubes e não possui natureza trabalhista.

### 3 ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES EM ESTUDO

As dificuldades começam na definição do que é, para o clube, um ativo, que deve ter as seguintes características: trazer potencial de benefício futuro; representar direito exclusivo e ser fruto de evento que proporcione o benefício. Um jogador, por exemplo, pode ser enquadrado no balanço como ativo circulante, imobilizado ou diferido.

Ainda nesse sentido, explana ZOUAIN (2006, p.735):

Em um setor marcado, não raro, pela falta de transparência e por práticas suspeitas, não é freqüente a discussão sobre regulamentação contábil. O amadorismo na gestão dos clubes reflete-se na elaboração de balanços flexíveis, em que são adotados individualmente critérios diferentes, sendo, portanto, difícil consolidar dados e compará-los.

No caso do atleta formado no clube, o cálculo para determinar os investimentos feitos é ainda mais difícil, já que compreende custo efetivo, moradia, alimentação e treinamento. Assim, às naturais complexidades na elaboração de um balanço alia-se uma predisposição, por vezes, à sua maquiagem, o que não contribui para a sua transparência.

O principal objetivo de um clube é conquistar títulos e impreterivelmente obter receitas de negociações de atletas, seja por venda ou empréstimo. Os clubes brasileiros têm cravado na sua história negociações bem sucedidas que resultaram no aumento do Patrimônio de cada clube.

Diante desse contexto buscou-se analisar a contabilização dos principais eventos de 12 (doze) dos principais clubes integrantes do Campeonato Brasileiro, sintetizando

informações obtidas no Balanço Patrimonial - BP e Demonstração do Resultado do Exercício - DRE publicadas, notando que foram adotados critérios totalmente diferenciados.

Foram analisadas as demonstrações do ano de 2007 de doze clubes de futebol: Atlético-PR, Coritiba, Cruzeiro, Figueirense, Flamengo, Fluminense, Grêmio, Inter, Náutico, Paraná, Santos, São Paulo.

Todos os clubes apresentaram: Balanço Patrimonial, DMPL, DRE e DOAR. Além disso, Santos F.C. apresentou a Demonstração do Fluxo de Caixa, assim como o São Paulo F.C. que apresentou ainda, a Demonstração do Valor Adicionado – DVA, demonstrações estas que não fazem parte do estudo em questão.

### 3.1 CUSTO DE FORMAÇÃO DE ATLETAS

O custo com a formação de atletas representa os custos incorridos com a manutenção das categorias de base do clube e está composto pelos custos diretos e dos custos indiretos, rateados de acordo com os critérios estabelecidos pela administração. As amortizações relativamente dos atletas profissionalizados são proporcionais aos prazos dos contratos estabelecidos com os atletas.

De acordo com a norma estabelecida pelo Conselho Federal de Contabilidade, os gastos diretamente relacionados com a formação de atletas devem ser contabilizados como ativo imobilizado. A Cartilha entende que todos os gastos, inclusive os custos de transferência de um clube formador para outro, independentemente dos aspectos legais, sejam ativados.

Item	Clube											
	Atlético PR	Coritiba	Cruzeiro	Figueirense	Flamengo	Fluminense	Grêmio	Inter	Náutico	Paraná	Santos	São Paulo
Custo de Formação	Resultado – Custo	Imobilizad o										

QUADRO 1 – Custo de Formação de Atletas

Dos doze clubes analisados, pode-se observar que onze deles (91,67%) registram no Ativo Imobilizados os custos de formação de atletas, em contas muito parecidas intituladas: Atletas em formação; Custo de atletas em formação; Custo de formação de atletas, e; Valores gastos com a formação de atletas. Essa prática é considerada correta e vai de encontro ao estabelecido pela norma do Conselho Federal de Contabilidade.

Apenas um (8,33%), o Atlético-PR, que não ativa os gastos com formação de atletas; ao invés disso, a importância gasta com a formação de atletas profissionais é registrada em contas do resultado, conforme parte das Notas Explicativas abaixo descritas:

NOTA 3 – RESUMO DAS PRINCIPAIS PRÁTICAS CONTÁBEIS

(...)

e) A importância gasta com a formação de atletas é registrada em contas do resultado do exercício na medida em que é incorrida.

O Plano de Contas sugerido pela Cartilha intitula tal conta como **Atletas em formação – Custo**, que é seguida na íntegra pelo Náutico.

Vale, inclusive, salientar que os próprios auditores independentes que examinaram as demonstrações do clube fizeram a ressalva que esta prática está em desacordo com a Resolução CFC 1.005/04.

### 3.2 CONTROLE DE GASTOS DE FORMAÇÃO

Os gastos de formação devem ser alocados no plano de contas individualmente, de acordo com o atleta. Porém, a Cartilha explica que, os gastos não identificáveis individualmente a cada atleta devem ser rateados igualmente pelo número de atletas existentes ao final de cada mês, independentemente da categoria, ou seja, ratear os gastos incorridos pelo número total de atletas inscritos em todas as categorias.

Ainda nesse sentido, mensalmente e através do controle individual, devem ser baixados do ativo o custo dos atletas desligados e, posteriormente, alocados os gastos do mês aos atletas remanescentes.

Se o atleta vier a se profissionalizar, os custos devem ser transferidos para a conta específica de atleta profissionalizado, a serem amortizados de acordo com o período contratual.

A Cartilha cita que, quando um atleta em formação é profissionalizado, os gastos com a formação deste atleta devem ser transferidos para a conta Atletas Profissionais, também no Ativo Imobilizado.

Item	Clube											
	Atlético PR	Coritiba	Cruzeiro	Figueirense	Flamengo	Fluminense	Grêmio	Inter	Náutico	Paraná	Santos	São Paulo
Controle de Gastos de Formação	Não transferem pois não ativam	-	Transfere quando há profissionalização do atleta	Transfer e	Transfer e	-	Transfer e	Transfer e	-	Transfer e	Transfer e	Transfer e

QUADRO 2 – Controle de Gastos de Formação

Na análise feita sobre as demonstrações dos clubes em estudo, oito deles (66,67%) apontam esta prática, conforme transcrições das demonstrações analisadas:

Quando da profissionalização do atleta o valor acumulado de seu custo é transferido para a conta “Custo de atletas formados”, sofrendo amortização de acordo com o prazo de vigência do contrato de trabalho que é registrado na rubrica “Amortização do custo de atletas formados”.

Os gastos com os atletas profissionalizados (...) foram transferidos para conta contábil “Atletas Profissionais”.

Os outros quatro clubes (33,33%) nada apresentam sobre essa transferência, porém, acredita-se que três desses quatro o façam, pois ativam esses gastos. A única ressalva novamente deve-se ao Atlético-PR, que não transferem, obviamente, porquê não ativam tais custos.

No Plano de Contas sugerido pela Cartilha, há a diferenciação entre **Atletas profissionais contratados** e **Atletas profissionais formados**. Não observou-se essa prática em nenhum dos clubes analisados, havendo apenas a conta “Atletas Profissionais”.

### 3.3 DIREITO DE IMAGEM

De acordo com sua própria denominação e natureza jurídica, o direito de imagem deve ser contabilizado como um direito, ativo, do clube em explorar a imagem do atleta conforme previsto em contrato específico. Contrato que deve ser independente do contrato de trabalho, pois a natureza do contrato de imagem difere do contrato de trabalho, uma vez que a primeira tem natureza personalíssima e a segunda coletiva.

No momento da celebração do contrato de imagem, o clube deve registrar, no ativo, sob a denominação de “direito do uso de imagem” e no passivo de “utilização de imagem a pagar”. O direito registrado como ativo deve ser amortizado à conta específica de resultado conforme regime de competência e a redução do passivo pelo pagamento. A classificação contábil deve se dar conforme o período do contrato, ou seja se de curto ou longo prazo.

Normalmente, o direito do clube em explorar a imagem do atleta está vinculado ao período em que o atleta lhe presta seus serviços de futebol profissional, uma vez que não teria sentido, após a transferência desse atleta para outra agremiação, o clube continuar explorando sua imagem.

Item	Clube											
	Atlético PR	Coritiba	Cruzeiro	Figueirense	Flamengo	Fluminense	Grêmio	Inter	Náutico	Paraná	Santos	São Paulo
Direito de Imagem	Ativo e Passivo	-	-	Ativo e Passivo	Ativo e Passivo	Ativo e Passivo	Passivo	Passivo	-	-	Ativo e Passivo	Ativo e Passivo

QUADRO 3 – Direito de Imagem

Seis dos clubes (50%) analisados obedecem essa regra. Outros dois clubes (16,67%) não ativam, registrando apenas no passivo essa obrigação. Os quatro clubes (33,33%) restantes nada mencionam sobre o Direito de Imagem.

Os clubes contabilizam o direito de imagem adquirido apenas quando do pagamento, ou seja, não reconhecem tal direito no ativo. Tal procedimento contábil adotado pode vir a gerar uma distorção quanto à natureza desse evento, uma vez que é um direito; os clubes, até então, contabilizam-no apenas como despesa, ou seja, como obrigação.

Vale lembrar que a utilização do direito de imagem é uma importante ferramenta de marketing para a obtenção de receitas alternativas.

### 3.4 LUVAS

No que tange às luvas, estas possuem natureza salarial se previstas em contrato sua devolução, integral ou parcial, caso o atleta venha a rescindi-lo antes do período acordado. Nesse caso, o valor das luvas deve ser contabilizado como adiantamento de salário. Por sua vez, se nenhuma cláusula de devolução de luvas estiver prevista no contrato de trabalho com o atleta, ela deve ser contabilizada como ativo imobilizado.

Como visto anteriormente, as luvas, quando contratadas fazem parte da remuneração do atleta. Nas demonstrações analisadas, com exceção do Flamengo que trazia a conta Luvas a Pagar no Passivo, nenhuma das outras agremiações faziam menção desse item com essa nomenclatura específica.

Contas de resultado como Benefícios, Pessoal, Salários, Proventos e Remuneração são contas que podem ter absorvido este item.

Independente de esse desembolso ser adiantamento de salário ou imobilizado, o parecer desta Comissão é de que a amortização das luvas deve ser durante o período contratual acordado entre o atleta e o clube.

### 3.5 ATIVO IMOBILIZADO – AMORTIZAÇÃO

Conforme visto no capítulo anterior e seguindo orientação da NBC T 10.13, a amortização para o resultado do exercício deverá ser registrada em conta específica dentro de

custos operacionais. Quando da profissionalização, os custos devem ser transferidos para conta específica de atleta formado, para amortização ao resultado do exercício pelo prazo contratual firmado. Os direitos contratuais registrados no ativo imobilizado devem ser amortizados de acordo com o prazo do contrato.

No caso de atletas cedidos temporariamente a outra agremiação a título de empréstimo, mantendo-se o contrato de trabalho, a amortização não será interrompida.

Item	Clube											
	Atlético PR	Coritiba	Cruzeiro	Figueirense	Flamengo	Fluminense	Grêmio	Inter	Náutico	Paraná	Santos	São Paulo
Amortização	-	-	-	Custo Operac.	-	Custo Operc.	Custo Operc.	Custo Operc.	-	Custo Operc.	Custo Operc.	Custo Operc.

QUADRO 4 – Ativo Imobilizado – Amortização

Diante dessa orientação pôde-se averiguar que das doze demonstrações analisadas, sete delas (58,33%) seguem a norma do Conselho Federal de Contabilidade, e as outras cinco agremiações (41,67%) nada mencionam sobre esse fato. Aqui, mais uma vez, citamos o Atlético-PR, que por não ativar seus atletas, não tem como amortizá-los (ou a seus contratos).

No Plano de Contas sugerido pela Cartilha, dá-se a nomenclatura de **Amortização de custos com atletas**, do subgrupo Gastos com Pessoal, grupo Custos do Departamento de Esportes, dentro da Demonstração do Resultado.

### 3.6 ATIVO IMOBILIZADO – CESSÃO DEFINITIVA DO ATESTADO LIBERATÓRIO

Quando se trata de cessão definitiva do atestado liberatório, a Cartilha recomenda a adoção do critério de contabilização da realização dos atletas profissionais e em formação estabelecido pelo Conselho Federal de Contabilidade como receita operacional, em função da fluência do prazo do contrato.

Item	Clube											
	Atlético PR	Coritiba	Cruzeiro	Figueirense	Flamengo	Fluminense	Grêmio	Inter	Náutico	Paraná	Santos	São Paulo
Cessão atestado liberatório	Outras Rec.	-	Rec. Operac.	Receita Operac.								

QUADRO 5 – Cessão definitiva do atestado liberatório

Registrar-se-á como Receita Operacional, conforme fazem dez agremiações (83,33%) analisadas. Outra equipe (8,33%) classifica essa cessão como Outras Receitas, e ainda outro time (8,33%) nada menciona sobre esse item.

Ressalte-se porém, que a legislação societária e a CVM determinam a classificação como receita não operacional, tendo em vista tratar-se de um ativo imobilizado.

### 3.7 ATIVO IMOBILIZADO – MULTA CONTRATUAL RECEBIDA

Já no tocante da multa contratual, entende-se que sua natureza não possui, na sua essência, conotação de multa, mas sim de indenização. Dessa forma, a nomenclatura a ser utilizada deve ser cláusula indenizatória .

Recebe o mesmo tratamento do item anterior, registrando seus valores como Receita Operacional, como fazem dez equipes (83,33%), sendo que uma delas (Paraná Clube) é o único que usa uma nomenclatura específica.

Item	Clube												
	Atlético PR	Coritiba	Cruzeiro	Figueirense	Flamengo	Fluminense	Grêmio	Inter	Náutico	Paraná	Santos	São Paulo	
Multa Contratual Recebida	Outras Rec.	-	Receita Operac. – Multas Contratuais	Receita Operac.	Receita Operac.								

QUADRO 6 – Multa contratual recebida

Assim como no item acima, outro time (8,33%) trata essa multa como Outras Receitas, e um último time (8,33%) nada cita.

### 3.8 RECEITA AUFERIDA PELA CESSÃO TEMPORÁRIA DE ATLETAS

Percebe-se também que a contabilização da receita auferida pela cessão temporária de atletas é tratada da mesma forma que os dois itens anteriores: Receita Operacional

Item	Clube												
	Atlético PR	Coritiba	Cruzeiro	Figueirense	Flamengo	Fluminense	Grêmio	Inter	Náutico	Paraná	Santos	São Paulo	
Receita auferida pela cessão temporária de atletas	Outras Rec.	-	Receita Operac.										

QUADRO 7 – Receita auferida pela cessão temporária de atletas

E assim como a análise feita à esses dois itens nas demonstrações disponíveis, dez equipes (83,33%) obedecem essa determinação. Uma equipe (8,33%) trata como Outras Receitas e um mesmo time (8,33%) não faz menção à essa receita.

A Cartilha determina que os valores referentes à esses três itens (Cessão definitiva do atestado liberatório, Multa contratual recebida e Receita auferida pela cessão temporária de atletas) sejam registrados na conta de resultado denominada Receitas com repasse de direitos federativos e empréstimos.

### 3.9 DIREITO DE ARENA

Referente ao direito de arena, quanto ao critério de contabilização, a quota de transmissão deverá ser integralmente reconhecida como receita operacional e o direito de arena como custo operacional. Vale lembrar que outras deduções deverão ser contabilizadas em contas específicas, como, por exemplo, o INSS (custo) e outras eventuais (deduções de receita).

Item	Clube											
	Atlético PR	Coritiba	Cruzeiro	Figueirense	Flamengo	Fluminense	Grêmio	Inter	Náutico	Paraná	Santos	São Paulo
Direito de Arena	-	-	Receita Operac.	-	Receita Operac.	Receita Operac. e Custo Operac.	Receita Operac.	Receita Operac. e Custo Operac.	Receita Operac. e Custo Operac.	-	Receita Operac. e Custo Operac.	Receita Operac. e Custo Operac.

QUADRO 8 – Direito de Arena

Cinco agremiações (41,67%) contabilizam a quota de transmissão integralmente reconhecida como receita operacional e o direito de arena como custo operacional, conforme determina a Cartilha. Três clubes (25%) registram apenas a receita com transmissão como receita operacional, nada falando sobre o custo. E ainda, outras quatro equipes (33,33%) nada citam sobre nenhum dos dois itens.

QUADRO 9 – Quadro Geral

Item	Atlético-PR	Coritiba	Cruzeiro	Figueirense	Flamengo	Fluminense	Grêmio	Inter	Náutico	Paraná	Santos	São Paulo
Gastos com formação de atletas	Resultado – Custo	Imobilizado	Imobilizado	Imobilizado	Imobilizado	Imobilizado	Imobilizado	Imobilizado	Imobilizado	Imobilizado	Imobilizado	Imobilizado
Controle de gastos com a formação de atletas	Não transfere, pois não ativa	-	Transfere quando há profissionalização	Transfere quando há profissionalização	Transfere quando há profissionalização	-	Transfere quando há profissionalização	Transfere quando há profissionalização	-	Transfere quando há profissionalização	Transfere quando há profissionalização	Transfere quando há profissionalização
Direito de Imagem	Ativo e Passivo	-	-	Ativo e Passivo	Ativo e Passivo	Ativo e Passivo	Ativo e Passivo	Passivo	-	-	Ativo e Passivo	Ativo e Passivo
Imobilizado – Amortização	-	-	-	Custo Operac.	-	Custo Operac.	Custo Operac.	Custo Operac.	-	Custo Operac.	Custo Operac.	Custo Operac.
Cessão definitiva do atestado liberatório	Outras Receitas	Receita Operac.	Receita Operac.	Receita Operac.	Receita Operac.	Receita Operac.	Receita Operac.	Receita Operac.	Receita Operac.	Receita Operac.	Receita Operac.	Receita Operac.
Multa Contratual Recebida	Outras Receitas	Receita Operac.	Receita Operac.	Receita Operac.	Receita Operac.	Receita Operac.	Receita Operac.	Receita Operac.	Receita Operac.	Receita Operac. – Multas Contratuais	Receita Operac.	Receita Operac.
Receita auferida pela cessão temporária de atletas (empréstimo)	Outras Receitas	Receita Operac.	Receita Operac.	Receita Operac.	Receita Operac.	Receita Operac.	Receita Operac.	Receita Operac.	Receita Operac.	Receita Operac.	Receita Operac.	Receita Operac.
Direito de Arena	-	-	Receita Operac.	-	Receita Operac.	Receita Operac. e Custo Operac.	Receita Operac.	Receita Operac. e Custo Operac.	Receita Operac. e Custo Operac.	-	Receita Operac. e Custo Operac.	Receita Operac. e Custo Operac.

Pôde-se observar que todos os clubes citam em suas notas explicativas que as demonstrações contábeis foram elaboradas e estão apresentadas em conformidade com os Princípios (Fundamentais) da Contabilidade e de acordo com a Legislação Societária e Conselho Federal de Contabilidade.

A grande maioria dos clubes segue a Resolução 1.005/2004 (NBC T 10.13) para apresentação e preparação dos registros contábeis e suas Demonstrações, associada às práticas contábeis adotadas no Brasil, o que, segundo a Cartilha, é o mais adequado. Porém, outros dois clubes citam a NBCT 10.19 destinada a orientar as entidades sem finalidade de lucro. Há aqui uma inconformidade, visto que a NBCT 10.13 que trata das entidades desportivas profissionais é a que deveria ser utilizada.

Das doze agremiações analisadas, observou-se que apenas duas delas (16,67%) estão de pleno acordo com os 9 (nove) itens assinalados pela Cartilha, são eles: Santos e São Paulo.

Outros quatro clubes (33,33%), de acordo com as demonstrações publicadas, deixam a desejar em apenas um dos itens observados:

- ♦ Figueirense, que nada trata sobre o direito de arena;
- ♦ Fluminense, que nada fala sobre o controle de gastos de formação de atletas;
- ♦ Grêmio, que no tangente ao direito de imagem registra apenas a receita com transmissão como receita operacional, nada falando sobre o custo, e;
- ♦ Inter, que quando trata sobre o direito de imagem, registra apenas no passivo como uma obrigação, não fazendo o mesmo no ativo, conforme cita a Cartilha.

Mais dois times (16,67%) pecam em apenas dois itens em suas demonstrações, quando comparadas com o que determina a Cartilha:

- ♦ Flamengo, que nada trata sobre a amortização do Imobilizado – Atletas e que não registra o direito de arena como custo operacional, e;

- ♦ Paraná, que nas demonstrações publicadas nada menciona sobre direito de imagem e direito de arena.

Cruzeiro e Náutico (16,67%) trazem em suas publicações três incoerências em relação ao considerado mais correto pelo Conselho Federal de Contabilidade: o primeiro não registra o direito de arena como custo operacional, e não menciona nada sobre direito de imagem e amortização do Imobilizado – Atletas; enquanto o segundo peca nos itens controle de gastos de formação, direito de imagem e amortização do Imobilizado – Atletas.

Por fim, duas das demonstrações mais incoerentes entre as apresentadas, referem-se aos clubes Atlético-PR e Coritiba. Dos itens analisados, as demonstrações do Atlético-PR cumprem fielmente apenas dois deles: direito de imagem e luvas. Pior ainda foi a análise feita nas demonstrações do Coritiba, nas quais observou-se somente o cumprimento do item que trata sobre o custo de formação de atletas, que o clube trata como Imobilizado, conforme orientação da Cartilha. Já os outros itens, nada pôde-se analisar visto a falta de informações nas demonstrações e nas notas explicativas.

No tocante aos nove itens analisados, constatou-se que, dentre os doze clubes analisados, aquele que mais cumpriu as exigências da legislação pertinente foi o item Custo de Formação de Atletas, por onze dos doze clubes. Ainda nessa análise, os itens Cessão Definitiva do Atestado Liberatório, Multa Contratual Recebida e Receita Auferida pela Cessão Temporária de Atletas (empréstimo), foram seguidos por dez dos doze clubes conforme determina a legislação.

No revés da análise anterior, o item que mais trouxe incoerências foi o direito de arena seguido pelo direito de imagem, com respectivamente cinco e seis das doze agremiações publicando as demonstrações como determina a legislação.

## 4 CONCLUSÃO

A necessidade crescente de haver uma legislação atualizada e específica no setor desportivo demonstra sua crescente importância. Faz-se premente que a Contabilidade tenha uma normatização que acompanhe tal evolução. Uma primeira tentativa dessa normatização foi aprovação pelo Conselho Federal de Contabilidade da Resolução nº 1.005 de 2004, que trata dos aspectos contábeis específicos em entidades desportivas profissionais.

Ainda seguindo essa mesma linha, teve-se a criação da “*Cartilha para Padronização das Práticas Contábeis dos Clubes de Futebol Profissional*”, pelo Ministério do Esporte em parceria com o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – Ibracon e Clube dos Treze, no ano de 2006.

Outro ponto relevante foi que antes do Conselho Federal de Contabilidade aprovar a norma específica para atividades desportivas, principalmente para clubes de futebol, não havia uma noção exata de como dar tratamento contábil para os elementos que compõem a contabilidade de um clube.

Os métodos utilizados eram os princípios de contabilidade geralmente aceitos, de forma que cada clube contabilizava seus ativos e passivos de qualquer maneira, sem padronização. Por analogia, poderia-se usar o conhecimento de empresas rurais.

Após análise das demonstrações financeiras, pôde-se evidenciar alguns dos principais problemas encontrados, relativos às práticas contábeis adotadas:

- falta de padronização das nomenclaturas utilizadas, que dificultam a comparação;
- incoerências no reconhecimento de receitas;
- falta de transparência nos valores relativos à remuneração dos atletas;

- falta de integração entre os procedimentos legais e sua aplicação prática nos assuntos financeiros.

Pôde-se constatar, através das análises feitas no capítulo anterior, que após a aprovação da Resolução CFC 1.005/2004, e após a criação da Cartilha supra citada, que raros são os times que ainda descumprem essas duas normas, principalmente no que tange aos contratos com seus atletas, que são os responsáveis mais diretos pelo sucesso ou fracasso de um time dentro de campo.

Dos doze clubes analisados, apenas dois deles descumprem vários itens das normas supra citadas, enquanto que os outros, fazendo-se pequenas alterações, realmente estarão cumprindo as determinações do Conselho Federal de Contabilidade, tanto no sentido da Resolução 1.005, quanto no que tange a Cartilha.

É evidente também que os resultados apresentados nas demonstrações contábeis analisadas demonstram que os clubes cada vez mais dependem da venda de atestados liberatórios para a manutenção de suas atividades operacionais. O ideal seria que os clubes não dependessem financeiramente dessas vendas para obter resultados positivos.

Através de estudo bibliográfico feito durante a realização dessa pesquisa, e resultado da análise das demonstrações, chegou-se à conclusão que alguns fatores contribuíram para o surgimento das complicações apresentadas nesta pesquisa:

- a forma de administração paternalista tradicionalmente adotadas no futebol, forma esta que não acompanhou as novas exigências estratégicas decorrentes da profissionalização do esporte;
- o não interesse dos clubes em relação às demonstrações contábeis, principalmente pela *“auto suficiência dos mesmos com relação aos recursos financeiros provenientes, substancialmente da venda de atletas profissionais”* (CARRAVETTA, 2006, p.49), situação esta que foi confrontada pela extinção do passe;

- o pouco desenvolvimento de metodologias de práticas contábeis voltadas especificamente à atividade desportiva no Brasil, já que esta possui diversas peculiaridades que distinguem suas movimentações financeiras das empresas privadas, nas quais está baseada quase toda a literatura contábil existente. Basta citar que a primeira lei específica possui apenas quatro anos de existência e três de aplicação. Aqui vale mais uma vez salientar que poderia-se usar, por analogia, o conhecimento em empresas rurais.

No transcorrer da pesquisa observou-se a existência de vasta literatura jurídica sobre o desporto brasileiro, e pouca exploração sobre o aspecto contábil do funcionamento dos clubes.

Cabe especialmente à comunidade científica e acadêmica o desenvolvimento e criação de novas metodologias de gestão financeira, levando estudos consistentes aos gestores das entidades desportivas e introduzindo novas culturas empresariais que valorizem o conhecimento contábil no desporto.

Seguindo essa linha de pensamento, faz-se uso das palavras de GIOVANNETTI et al (2006, p.390):

a escassez de pesquisa a respeito do futebol brasileiro acaba por mostrar-se injustificável, pois, além da importância cultural, social e econômica deste esporte, a massa de dados disponível faria deste campo um laboratório ideal para avaliação de várias predições teóricas. Este assunto, no entanto, tem sido alvo de extenso estudo em outros países.

É notória também que a necessidade de criação de metodologias de “como fazer” – além das metodologias de “o que fazer” já existentes – no sentido do conhecimento contábil do desporto.

Outra solução fértil e de baixo custo, seria a obrigatoriedade das entidades desportivas abrangidas pela NBCT 10.13 em cumprir as normas da Cartilha, buscando dirimir as dúvidas e esclarecer as peculiaridades do futebol, através de questionamentos técnicos, sempre

buscando elevar o nível de transparência das demonstrações contábeis. Obrigoriedade essa que deveria ser garantida por uma fiscalização severa do Conselho Federal de Contabilidade, CVM e demais órgãos reguladores, aprovando ou não a publicação das demonstrações que não se adequem às normas estabelecidas pela legislação brasileira.

Com a realização dessa pesquisa buscou-se identificar se as demonstrações contábeis dos principais clubes de futebol do Campeonato Brasileiro, publicadas no ano de 2007 estavam de acordo com ao que determina a legislação brasileira, trazendo informações de um setor que representa uma grande oportunidade de crescimento da profissão contábil. A aplicação da Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade a este setor proporcionaria seu grande aperfeiçoamento, gerando maiores condições de um desenvolvimento mais sustentável.

Dada a importância econômica e social que o futebol possui no país, o que pode ser denominada “economia do futebol” seria uma área muito importante a ser desenvolvida. Trata-se de uma área não somente fértil em possíveis temas de estudo, como também promissora de resultados relevantes, tanto para os grandes clubes e dirigentes como para o bem estar dos torcedores.

## REFERÊNCIAS

AIDAR, Carlos Miguel Castex at al. *Direito Desportivo*. Campinas: Editora Jurídica Mizuno, 2000.

AIDAR, Carlos Miguel Castex at al. *Curso de Direito Desportivo*. São Paulo: Editora Ícone, 2003.

ANGÉLICO, João. *Contabilidade Pública*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

BARROS, Alice Monteiro de. *As relações de trabalho no espetáculo*. São Paulo: LTr, 2003.

BEUREN, Ilse Maria at al. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. *Lei nº 6.354, de 02 de setembro de 1976*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 3 set. 1976. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 01 ago. 2006.

BRASIL. Lei das Sociedades por Ações, *Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre as sociedades por ações. Manuais de Legislação Atlas, 9. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Lei Zico, *Lei nº 8.672 de 06 de julho de 1997*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 7 jul. 1997. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 01 ago. 2006.

BRASIL. Lei Pelé, *Lei nº 9.615 de 24 de março de 1998*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 25 mar. 1998. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 01 ago. 2006.

BRASIL. *Lei nº 10.671 de 15 de maio de 2003*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 15 maio 2003. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 01 ago. 2006.

BRASIL. *Lei nº 10.672 de 15 de maio de 2003*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 16 maio 2003. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 01 ago. 2006.

CARLEZZO, Eduardo. Comentários à nova MP do desporto. Medida Provisória 79/2002. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 7, n. 64, abr. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3929>>. Acesso em: 18 de maio de 2007.

CARRAVETTA, Elio Salvador. *Modernização da gestão no futebol brasileiro : perspectivas para a qualificação do rendimento competitivo*. Porto Alegre: AGE, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução CFC nº1.005/04*. Aprova a NBC T 10.13 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais. Brasília, 2004.

EVARISTO, Ademílson. *A contabilidade nos clubes de futebol - Um olho no gato e outro no peixe*. Hortolândia, 2004. Disponível em: <<http://www.cidadedofutebol.com.br>>. Acesso em: 03 jul. 2006.

GIL, Antônio Carlos. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GIOVANNETTI, Bruno et al. Medindo a fidelidade das torcidas brasileiras: uma análise econômica no futebol. *Revista Brasileira de Economia*. Rio de Janeiro, Out/Dez 2006. V. 60. n. 4. p. 389-406

HARA, Lídia Naomi et al. *Uma análise sobre as práticas contábeis nos clubes de futebol profissional brasileiros*. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 3. São Paulo: USP. 2003. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/congressousp/congresso3>>. Acessado em: 20 jul. 2006.

ISHIKURA, Édson Ryu. *Lista Casual Auditores de Clubes – Exercícios de 2005 e 2004*. Publicado em agosto de 2006. Disponível em: <<http://contasabertas.uol.com.br>> acessado em 18 jul. 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARION, José Carlos; PEREIRA, Elias. *Dicionário de Termos de Contabilidade*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, César de Canto. *História do Futebol Catarinense*. Florianópolis: Insular, 2000.

MINISTÉRIO DO ESPORTE. *Cartilha da Padronização das Práticas Contábeis de Clubes de Futebol Profissional*. Brasília, 2006.

MOREIRA, Héber Lavor. Clubes de futebol devem publicar balanço financeiro. *Revista Consultor Jurídico*. RJ : 26 de dezembro de 2002.

OLIVEIRA, João José de. O novo capitão do Timão expõe planos. *Gazeta Mercantil*, São Paulo, 20 de ago. de 1999, Caderno Grande São Paulo.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade Gerencial*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004

SÁ, Antônio Lopes. *Plano de Contas*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1982.

SILVA, Claudio Vicente Di Gioia Ferreira. *Administração esportiva: uma comparação da competitividade do futebol brasileiro com o futebol europeu (G-5) usando métodos quantitativos*. Dissertação de mestrado. Rio de Janeiro: Faculdades Ibmecc. 2006.

SILVA, Edna. L.; MENEZES, Estera M. *Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação*. Florianópolis: SC, 2000.

SILVA, Lino Martins. *Contabilidade Governamental*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SOMOGGI, Amir. Futebol *brasileiro: um produto movido pela paixão*. Disponível em: <<http://www.sportsmagazine.com.br/11futebolBrasil.htm>> acessado em 26 agosto de 2008.

SUA PESQUISA – PORTAL DE PESQUISAS TEMÁTICAS. *História do Futebol: Origens do futebol, Chegada do futebol no Brasil, Charles Miller, FIFA, Copa do Mundo*. Disponível em: <<http://www.suapesquisa.com/futebol>> acessado em 25 de abril de 2008.

TUBINO, Manoel José Gomes. *Dimensões Sociais do Esporte*. 2. ed. São Paulo: Cortez, 2001.

VARELLA, Márcio. *Demonstração financeira agora é obrigatória: Norma do CFC moraliza contabilidade das Entidades Esportivas*. Revista Brasileira de Contabilidade n. 140. Mar/Abr 2003, Conselho Federal de Contabilidade.

WIKIPEDIA, A ENCICLOPEDIA LIVRE. *História do Campeonato Brasileiro de Futebol*. Disponível em: <[http://pt.wikipedia.org/wiki/Hist%C3%B3ria\\_do\\_Campeonato\\_Brasileiro\\_de\\_Futebol](http://pt.wikipedia.org/wiki/Hist%C3%B3ria_do_Campeonato_Brasileiro_de_Futebol)> acessado em 25 de abril de 2008.

YAMAMOTO, Nilton Akira. *A “lei Pelé” e a cartolagem ideal: comentários sobre modelos de gestão para os clubes de futebol brasileiro*. In: Seminários em Administração – SEMEAD, 4. São Paulo: USP, 1999. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/semead/4semead>>. Acessado em: 05 jul. 2006.

ZAINAGHI, Domingos Savio. *Nova Legislação Desportiva: Aspectos Trabalhistas*. Campinas : LTR Editora, 1998.

ZOUAIN, Deborah Moraes et al. RAP: *Relatório final de atividades do Fórum de Discussão Permanente de Políticas de Esporte*. Rio de Janeiro : Jul/Ago 2006. Pags 731-738.