

Transparência das Informações Contábeis Nos Clubes de Futebol

Marcio Toshikazu Ishikawa

Vicente da Fonseca Bezerra Júnior

Edison Ryu Ishikura

Resumo:

A medida provisória nº39, que altera a Lei Pelé, determinou, em um de seus pontos, que as entidades de administração de desporto e as de prática desportiva envolvidas em quaisquer competições de atletas profissionais, independentemente da forma jurídica adotada, com ou sem finalidade lucrativa, serão obrigadas a elaborar e publicar as demonstrações contábeis e balanços patrimoniais, de cada exercício, devidamente auditados por auditoria independente. Esta medida provisória implica, se não houver impedimentos, que os clubes de futebol terão que publicar suas demonstrações contábeis de acordo com normas e práticas emanadas da legislação societária. O objetivo deste trabalho foi tecer comentários sobre os aspectos contábeis nas demonstrações contábeis dos clubes de futebol, sob a luz da teoria contábil. A primeira parte do trabalho se concentrou nas definições dos grupos que integram o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício, para mais tarde a apresentação de dois exemplos reais. Para este artigo, foram coletados dados de dois balanços publicados, um do Bahia S.A. e outro do Vitória S.A. porque estes dois, basicamente, apresentaram formas diferenciadas de contabilização dos passes e contratos dos jogadores e, aparentemente, apresentavam divergências de critérios em suas classificações desses ativos. Os resultados foram apresentados na forma de comentários que foram realizados à luz da teoria contábil e da Lei das S.A.s. Não houve qualquer contato com os contadores responsáveis pela elaboração dos Balanços apresentados, a análise concentrou-se em interpretações da Lei e da teoria contábil, cogitando várias possibilidades.

Área temática: *Seção de Estudantes*

TRANSPARÊNCIA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NOS CLUBES DE FUTEBOL

TRABALHO E.2.121

Resumo

A medida provisória nº39, que altera a Lei Pelé, determinou, em um de seus pontos, que as entidades de administração de desporto e as de prática desportiva envolvidas em quaisquer competições de atletas profissionais, independentemente da forma jurídica adotada, com ou sem finalidade lucrativa, serão obrigadas a elaborar e publicar as demonstrações contábeis e balanços patrimoniais, de cada exercício, devidamente auditados por auditoria independente.

Esta medida provisória implica, se não houver impedimentos, que os clubes de futebol terão que publicar suas demonstrações contábeis de acordo com normas e práticas emanadas da legislação societária.

O objetivo deste trabalho foi tecer comentários sobre os aspectos contábeis nas demonstrações contábeis dos clubes de futebol, sob a luz da teoria contábil.

A primeira parte do trabalho se concentrou nas definições dos grupos que integram o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício, para mais tarde a apresentação de dois exemplos reais.

Para este artigo, foram coletados dados de dois balanços publicados, um do Bahia S.A. e outro do Vitória S.A. porque estes dois, basicamente, apresentaram formas diferenciadas de contabilização dos passes e contratos dos jogadores e, aparentemente, apresentavam divergências de critérios em suas classificações desses ativos.

Os resultados foram apresentados na forma de comentários que foram realizados à luz da teoria contábil e da Lei das S.A.s.

Não houve qualquer contato com os contadores responsáveis pela elaboração dos Balanços apresentados, a análise concentrou-se em interpretações da Lei e da teoria contábil, cogitando várias possibilidades.

Palavra-chaves: contabilidade, futebol, teoria contábil.

Área Temática: Controladoria da Gestão Ambiental e da Responsabilidade Social
Seção Especial para Alunos de Graduação

TRANSPARÊNCIA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NOS CLUBES DE FUTEBOL

1. Introdução

Com a medida provisória nº39, de 14.6.2002, entrando em vigor e não ocorrendo qualquer impedimento, possivelmente, no ano que vem, os clubes de futebol serão obrigados a publicar demonstrações contábeis auditadas. Estas demonstrações deverão obedecer a Lei das S.A.s, e os pontos que a lei não prever, deverão ser observados e classificados observando-se a teoria contábil.

Na primeira parte, serão apresentadas as definições das partes que integram o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício para que a análise dos dois balanços coletados seja facilitada.

2. Ativo

Iudícibus (2000:130) expõe as seguintes conclusões ao conceituar o Ativo:

1. O ativo deve ser considerado à luz de sua propriedade e/ou à luz de sua posse e controle;
2. Precisa estar incluído no ativo, em seu bojo, algum direito específico a benefícios futuros ou, em sentido mais amplo, o elemento precisa apresentar uma potencialidade de serviços futuros (fluxos de caixa futuros) para a entidade;
3. O direito precisa ser exclusivo da entidade; por exemplo, o direito de transportar a mercadoria da entidade por uma via expressa, embora benéfico, não é ativo, pois é geral, não sendo exclusivo da entidade.

3. Ativo Circulante

Diz a Lei 6404/76¹:

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

Pode-se depreender que, além das disponibilidades, devem ser classificados no ativo circulante os gastos que, por força de contrato ou outra condição perfeitamente determinável, se transformarão em despesas do exercício seguinte na mesma razão em que os serviços potenciais proporcionados à empresa pelo gasto antecipado se expirarem.

4. Ativo realizável a longo prazo

Com relação ao ativo realizável a longo prazo, a Lei 6404/76² coloca que:

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

¹ Lei 6404/76, artigo 179, inciso I

² Lei 6404/76, artigo 179, inciso II

É importante destacar neste grupo, que além dos direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, devem ser incluídos os direitos que, mesmo de curto prazo, não constituam negócios usuais na exploração do objeto da companhia.

5. Ativo Permanente imobilizado

Sobre o ativo imobilizado, a Lei 6404/76³ diz o seguinte:

“IV – No ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial.”

Nota-se que o ativo imobilizado representa bens destinados à manutenção das atividades da empresa, e não destinados à venda.

6. Passivo

A teoria da entidade diz que as exigibilidades seriam reclamos contra a entidade ou, mais especificamente, contra os ativos da entidade.

Iudícibus (2000:146) diz que:

“1. As exigibilidades deveriam referir-se a fatos já ocorridos (transações ou eventos), normalmente a serem pagas em um momento específico futuro de tempo, podendo-se, todavia, reconhecer certas exigibilidades em situações que, pelo vulto do cometimento que podem acarretar para a entidade (mesmo que os eventos caracterizem a exigibilidade legal apenas no futuro), não podem deixar de ser contempladas. Poderiam ser incluídos nesta última categoria, digamos, o valor atual das indenizações futuras ou provisionamentos para pensão, no caso de a entidade entender ter obrigação por tais pagamentos futuros.

2. Note-se, todavia, que, embora os fatos que provocam a exigibilidade legal se configurem às vezes no futuro, de alguma forma o fato gerador da exigibilidade está relacionado a eventos passados ou presentes, não se podendo, apenas, prever exatamente quanto e quando, senão recorrendo a cálculos previsionais e atuariais.

3. Por outro lado, se é prática comercial comum indenizar, total ou parcialmente, terceiros por eventos que, mesmo não sendo considerados obrigações legais, de certa forma foram devidos a falhas de cumprimento de condições de comércio (devoluções etc.), seria viável o provisionamento de tais encargos. Não nos podemos esquecer de que boa parte das exigibilidades está associada ao reconhecimento de despesas. Para reconhecer receita é necessário ter condições para estimar as despesas associadas, mesmo que o desembolso ocorra apenas no futuro, em um ponto indeterminado.”

Nota-se por essa citação que, dentro do passivo, devem ser contabilizados, além das exigibilidades decorrentes de transações, as obrigações contingentes.

7. Reavaliação

A Lei 6404/76 introduziu a possibilidade de se avaliarem alguns ativos pelo valor de mercado, chamando a isso de Reavaliação. Para isso, estabelece alguns procedimentos, sendo o principal a exigência de um laudo de avaliação pericial.

³ Lei 6404/76, artigo 179, inciso IV

Apesar de a Lei 6404 mencionar que a Reavaliação pode ser feita para os “elementos do ativo”, o mais comum tem sido a reavaliação apenas dos bens tangíveis do imobilizado.

Ao possibilitar a avaliação pelo valor de mercado, a Lei 6404 confronta-se com o princípio do custo histórico como base de valor. Porém, essa possibilidade é um avanço no sentido de uma melhor avaliação do patrimônio.

Na contabilização, a contrapartida da reavaliação é feita em uma conta de reserva de reavaliação no patrimônio líquido. A baixa dessa conta se dá no mesmo período da depreciação do ativo.

Tecnicamente, para que tenha utilidade, a reavaliação deve ser feita de forma consistente. O importante é ressaltar que a reavaliação deve ser feita sempre que o custo histórico e o valor de mercado tenha uma distorção muito grande.

8.Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)

Na lei das SAs ,o artigo 187, é o responsável por estabelecer uma ordem de apresentação das demonstrações contábeis divulgadas. Neste artigo, são apresentados os princípios contábeis que devem nortear a contabilidade das empresas no reconhecimento contábil das receitas, custos e despesas. Os princípios são os seguintes:

Princípio da realização das receitas: por este princípio, as receitas são reconhecidas no exercício em que são realizadas, ou seja, quando do fornecimento de bens ou serviços em troca de dinheiro ou outro tipo de ativo.

Princípio do confronto das despesas: nos mesmos períodos em que forem lançadas as receitas e os rendimentos, deverão estar registrados todos os custos, despesas, encargos e riscos correspondentes àquelas receitas. Deve se registrar todos os custos e despesas em que se incorre relativamente àquela receita.

Este dois princípios, formam o que é chamado de regime de competência.

A DRE tem o objetivo de fornecer aos usuários das demonstrações contábeis da empresa, os dados básicos e essenciais da formação do resultado do exercício. No artigo 187, é apresentada uma ordem dessa demonstração para que o objetivo seja alcançado.

A demonstração é iniciada com o valor total das suas receitas apuradas nas suas operações de vendas (Receitas Operacionais), da qual é deduzido o custo total correspondente a essas vendas, apurando-se a margem bruta, ou seja, o lucro bruto. Este deve ser confrontado contra as despesas operacionais segregadas por subtotais, conforme a sua natureza, quais sejam:

- Despesas com vendas
- Despesas financeiras deduzidas das receitas financeiras
- Outras despesas e receitas operacionais

O resultado é o lucro operacional/prejuízo operacional, depois, apresentam-se as receitas e despesas não operacionais, que são as transações realizadas no período, não vinculadas à exploração do objeto da empresa e, assim, obtendo o resultado antes do imposto de renda.

Deduz-se, a seguir, a provisão para imposto de renda e, finalmente, as participações de terceiros, não na forma de acionistas, calculáveis sobre o lucro, tais como empregados, administradores, partes beneficiárias, debêntures e contribuições para fundos de benefícios a empregados, chegando-se ao lucro/prejuízo líquido do exercício, que é o valor final da Demonstração.

9. Para o propósito do trabalho

Para a apresentação dos casos, é importante, a conceituação das receitas operacionais e das receitas não operacionais.

Para Iudícibus(1980:130) "Receita operacional somente deveria englobar a parcela proveniente do produto principal ou dos co-produtos da empresa (ou serviços), não a receita extraordinária derivante da venda de sucatas ou a derivante da venda de subprodutos, considerada como redução de custo de produtos vendidos. Somente os produtos e serviços que constituem a finalidade principal da empresa deveriam ser incluídos nesta categoria de receita operacional".

A lei das SAs, não existem muitas especificações do conteúdo das receitas e despesas não operacionais. No Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (1995: 543) "...em face do conteúdo dos resultados operacionais, e considerados os conceitos complementares contidos na legislação de imposto de renda, aceitos pela Contabilidade, temos que, em suma, e exceto por um ou outro tipo adicional de resultado, somente farão parte dos resultados não-operacionais os lucros ou prejuízos na venda ou baixa de bens de Ativo Permanente. São resultados não-operacionais, portanto, os resultados nas baixas ou alienações de investimentos, de Ativo Imobilizado ou Ativo Diferido. A tais resultados a legislação fiscal dá o nome de Ganhos ou Perdas de Capital".

10. Lei Zico versus Lei Pelé

No ano de 1993, foi apresentada, a chamada, Lei Zico (Lei 8.672 de 06/07/1.993), que disciplinava a matéria dos desportos. Esta lei significou um grande avanço para a organização do desporto no Brasil. . Em 24/03/98, foi aprovada a Lei 9.615, a chamada Lei Pelé, substituindo a Lei Zico, que trouxe várias novidades, dentre elas, a extinção dos "passes".

As duas leis serão abordadas pelo fato de que a Lei Pelé somente extinguiu os passes após a data de sua aprovação, os passes firmados anteriormente, estão vigorando, e podem aparecer nas demonstrações financeiras dos clubes desportivos.

11. Lei Zico

A Lei Zico disciplinava a relação entre os atletas e os seus clubes através de contratos chamados de "passes". Por esse negócio jurídico de direito esportivo um jogador profissional de futebol é cedido por um clube a outro, com a sua aquiescência, mediante o recebimento de certa importância, se é dono de seu passe. Trata-se de uma cessão de contrato pela qual o clube cessionário passa a ter direito à prestação de serviço do jogador transferido, assumindo as obrigações correlatas.

12.Lei Pelé

Há muita discussão sobre a Lei Pelé, principalmente quanto a sua interpretação e algumas decisões polêmicas que foram tomadas em alguns casos, especialmente, nos de passes de jogadores.

Não é do propósito deste trabalho a análise detalhada da Lei Pelé, mas apenas os aspectos práticos e jurídicos que podem ajudar a identificar a natureza das transações e a sua classificação nas demonstrações contábeis.

12.1 O vínculo entre atleta e clube

Em geral, o início da vida desportiva do atleta, em particular no futebol, depende do clube. O jovem atleta que começa suas atividades amadoras no clube deve, por lei, respeitar a preferência deste clube em seu primeiro contrato profissional. A lei nº 9.615/98 (lei Pelé) prevê, em seu art. 29, que a partir dos 16 anos de idade o atleta pode ser contratado pelo clube, por um prazo determinado com duração máxima de dois anos.

O contrato profissional do atleta respeita as regras gerais da legislação trabalhista em termos de direitos (salário, férias, 13º salário, FGTS, aviso prévio quando o contrato for por tempo indeterminado, recolhimentos previdenciários etc.).

Após essa fase, que dura até dois anos, o atleta continua vinculado ao clube pela preferência que a lei lhe garante para a renovação contratual. Depende, portanto, do desejo do clube a permanência do atleta. Este segundo contrato, também temporário, pode durar de três meses a cinco anos (§ 3º do art. 29, combinado ao art. 30 da lei Pelé). Assim, se somarmos aqueles dois primeiros anos com o período máximo permitido para o segundo contrato, teremos uma duração de sete anos. Se contratado aos dezesseis anos, o atleta poderá manter vínculo com seu primeiro empregador até os vinte e três anos de idade e assim por diante, contando-se sempre a partir do início do primeiro contrato.

Este é o sistema previsto na lei Pelé e que deverá substituir o anacrônico “passe”. Sua diferença essencial é que o vínculo desportivo comparece, na regra a que foi introduzida a partir do dia 26 de março de 2001 (art. 93 da lei Pelé), apenas como acessório ao vínculo trabalhista, que tem início e fim expressamente previsto em contrato. Já o “passe” submete o vínculo trabalhista ao desportivo, tanto que é possível, neste sistema, estar o atleta vinculado ao clube sem haver contrato!

12.2 A lei Pelé e seu regime híbrido

Mesmo com a novidade que a lei introduziu, há questões na lei Pelé que sugerem uma situação híbrida, à medida em que são mantidas algumas características do “passe”. São elas: (a) a dependência do jovem atleta ao clube, (b) os procedimentos que dispõem sobre a cessão e a transferência de atletas em favor dos clubes, e (c) o sistema de multas rescisórias, em especial, aos atletas que recebem mais de dez salários mínimos.

a) A dependência do jovem atleta ao clube.

Como visto acima, a nova lei não prevê uma liberdade total ao atleta. Sua preocupação é repartida: ao mesmo tempo que submete o vínculo desportivo ao trabalhista, invertendo a situação anterior, tenta garantir que o clube “formador” obtenha algum ganho sobre a atividade do jogador. O problema é que ao determinar o direito de preferência ao clube, a lei “prende” o atleta por um período que pode variar de dois a sete anos (no

primeiro caso se apenas a primeira preferência for gozada pelo clube e, no segundo caso, se ambas forem gozadas em seu limite máximo – dois mais cinco anos). Essa situação retira a plena liberdade do atleta, que terá que, com seu trabalho, “restituir” ao clube os gastos que este teve com sua “formação”.

A “formação” de que trata a lei Pelé caracteriza-se pelo vínculo amador que o atleta mantém com o clube antes do primeiro contrato, sendo este vínculo meramente temporal. Conforme o §2º do seu art. 29, deve-se comprovar que o atleta era registrado ao clube, como um “não-profissional”, há dois anos. Nos parece que é essa preocupação em proporcionar ao clube ganhos sobre o talento do jovem atleta, que prevalece na lei Pelé. Tanto é assim, que a norma permite que o clube “formador” possa negociar seu direito a um outro clube, mediante remuneração. O atleta formado vira, portanto, moeda entre clubes, resgatando um dos mais fortes traços do “passe”.

b) Os procedimentos que dispõem sobre a cessão e a transferência de atletas em favor dos clubes.

Esta situação em que o atleta passa a ser mercadoria é alimentada pela manutenção, na nova lei, de mecanismos típicos do direito civil, em seu capítulo do “direito das coisas”. Trata-se da cessão e transferência. Os arts. 29, 36 e 39 da lei Pelé cuidam de proteger o patrimônio dos clubes em negociações entre os próprios clubes que tenham por objeto o atleta profissional. É como se o jogador fosse uma mercadoria a ser locada entre particulares.

Na lei nº 6.354/76, norma que dispôs sobre o desporto de forma mais ampla até então, verifica-se uma definição de passe que não se sustenta sem os mecanismos de cessão e transferência do atleta. É um sistema que tem como único objetivo a remuneração do clube que detém a propriedade do atleta.

Ao manter os direitos de cessão e de transferência de atletas, a lei Pelé garante a continuidade de características essenciais do passe, tornando a regra a vigorar a partir de 26 de março de 2001 um regime híbrido, uma espécie de transição que requer um novo e melhorado regulamento futuro, a dispor sobre um regulamento realmente livre entre o clube empregador e o atleta empregado.

c) O sistema de multas rescisórias em especial aos atletas que recebem mais de dez salários mínimos.

As multas rescisórias estabelecidas na lei Pelé comparecem como uma punição para o atleta que rescinde o contrato de trabalho antes do seu término. A multa depende do valor do salário do atleta.

Para salários superiores a dez salários mínimos mensais, seu valor é cem vezes o que o atleta recebe mensalmente (salários + décimo terceiro + abono de férias). Tendo em vista a dificuldade do atleta em alcançar esse valor, o clube interessado em sua contratação poderá vir a pagar a multa, que assim se transforma em remuneração para o clube em que o atleta estava contratado. De forma simples, podemos dizer que a multa substituiria o passe no momento da transação.

Para os atletas de remuneração mensal inferior a dez salários mínimos, aplica-se aquela regra ou a que quantifica a multa no equivalente a metade dos dias restantes para o final do contrato. Prevalece a fórmula que resultar em menor valor.

13. Pontos Importantes na Contabilidade

Para a Contabilidade, dois pontos são muito importantes para o alcance de seu objetivos, os pontos são a **Evidenciação** e a **Essência sobre a Forma**.

A evidenciação é a ênfase que as empresas devem dar a todas as informações que permitem a avaliação de sua situação patrimonial e das mutações desse seu patrimônio e, além disso, que possibilitem a realização de inferências perante o futuro.

A evidenciação é vital para alcançar os objetivos da contabilidade, ainda mais hoje, com todos os escândalos contábeis que estão sendo divulgados, onde os dados contábeis são alterados para que seus investidores tenham uma impressão errada quanto a posição financeira e patrimonial de seu investimento.

A Essência sobre a Forma é aplicada quando a forma jurídica de uma transação deixa de retratar a sua essência econômica. Nessas situações, deve a Contabilidade guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, seguindo, se necessário, a Essência ao invés da forma.

Essas características de evidenciação ou de divulgação (disclosure) e de prevalência de essência sobre a forma cada vez mais se firmam como próprias da Contabilidade, dados seus objetivos específicos.

14. Bahia S.A

Será apresentado o Balanço Patrimonial do Bahia S.A. para que algumas de suas contas sejam analisadas.

14.1 Balanços Patrimoniais Levantados Em 31 de Dezembro de 2001 e 2002- em milhares de reais.⁴

	2001	2000		2001	2000
ATIVO			PASSIVO		
CIRCULANTE			CIRCULANTE		
Disponibilidades	7	22	Fornecedores	475	486
Contas a Receber	103	48	Empréstimos	995	3.970
Adiantamentos e empréstimos a funcionários	77	44	Adiantamentos por conta de transmissão de jogos televisivos	2.690	1.386
Despesas antecipadas	329	250	Impostos, taxas e contribuições a recolher	5.723	2.357
Total do circulante	516	364	Salários, férias e encargos	1.567	1.248
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO			Programa de recuperação fiscal - REFIS.	398	360
Contas a receber	3.000	4.350	Obrigações por empréstimos de atletas	429	312
Créditos com acionistas	2.267	2.267	prorvisões trabalhistas	46	128
Depósito judicial	24	21	Contas a pagar	195	490
Total do realizável a Longo Prazo	5.291	6.638	Total do Circulante	12.518	10.737
PERMANENTE			EXIGÍVEL A LONGO PRAZO		
Imobilizado	8.536	7.922	Opção de compra futura de atleta	3.925	
Diferido	520	595	Programa de recuperação fiscal- REFIS	1.260	1.363
Total do Permanente	9.056	8.517	Impostos, taxas e contribuições a recolher	260	311
			Total do exigível ao longo prazo	5.445	1.674
			PASSIVO A DESCOBERTO/PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
			Capital social	18.000	18.000
			Prejuízos acumulados	(21.100)	(14.892)
			Total do passivo descoberto/patrimônio líquido	(3.100)	3.108
TOTAL	14.863	15.519	TOTAL	14.863	15.519

14.2 Contabilização dos Passes/Contratos dos jogadores

O Bahia contabiliza o passe ou os contratos de atletas profissionais como imobilizado. A interpretação, pela teoria contábil, do objetivo do clube não seria vender atletas. Como imobilizado, os atletas estariam contribuindo para a manutenção das atividades empresariais.

Porém, no contexto operacional, há uma outra declaração que o clube vem buscando parcerias no exterior com o objetivo de negociação futura de atletas revelados no clube. A

⁴ Diário Oficial, dia 27 e 28 de abril de 2002. Salvador, Bahia

interpretação deste fato, pela teoria contábil, é que os passes/contratos desses atletas deveriam ser contabilizados no ativo circulante e/ou no realizável a longo prazo, pois não estariam destinados a contribuir para a manutenção das atividades empresariais, e sim à venda no curto ou no longo prazo.

14.3 Características da Contabilização

Uma das questões que surgem quando da contabilização dos passes/contratos no ativo imobilizado é a forma de amortização. A Lei 9.615/98 (Lei Pelé) tem grande influência, pelo fato de disciplinar os contratos e os vínculos entre os clubes e os atletas.

Pela Lei Pelé, o vínculo do clube com o atleta termina quando do prazo estipulado no contrato. Ao final desse prazo, o atleta é livre para negociar novos contratos com qualquer clube (excetuando-se o que os atletas que estão cumprindo até o segundo contrato profissional com o seu clube "formador"), sem a necessidade de que as partes paguem pelo "passe" do jogador. Dessa forma, o valor desembolsado pela aquisição do atleta – seja pelo "passe", seja pela "multa rescisória" com o clube anterior – deveria ser amortizado pelo prazo do contrato (no caso de se contabilizar esse valor como ativo imobilizado). Assim, o Bahia amortiza os valores desembolsados na aquisição de atletas no prazo compreendido entre a aquisição e a data em que expiram os contratos destes. Para os contratos anteriores a 26 de março de 2001, prazo final do período de transição da Lei Zico para a Lei Pelé, havia a possibilidade de o clube negociar contratos com direitos de renovação por até cinco anos e, por isso, o prazo de amortização de contratos anteriores a esta data é acrescido por esses direitos de renovação.

14.4 Opção de compra futura de atletas

O Bahia contraiu empréstimos junto a LIGAFUTEBOL S.A para a aquisição de atletas. Esses empréstimos têm como garantia os próprios atletas. Porém, não é o Bahia que tem a opção de quitar o empréstimo, e sim, a LIGAFUTEBOL que possui uma opção de compra futura destes. Caso a LIGAFUTEBOL exerça a opção, o empréstimo será considerado como quitado. Caso não seja exercida essa opção, o Bahia tem a obrigação de pagar o empréstimo. A boa prática contábil estabelece que essa operação deve ser contabilizada no ativo (atletas adquiridos com o empréstimo) e no passivo (opção de compra futura de atletas).

14.5 Adiantamentos por conta de jogos televisivos

No passivo, o Bahia registra "adiantamentos por conta de jogos televisivos". Pelo fato de se tratarem de adiantamentos relacionados à cessão de direitos de transmissão de jogos do clube, é contabilizado no passivo circulante como uma "receita antecipada", que, pelo regime de competência, se transformará em receita do exercício à medida que o prazo do contrato se realizar.

14.6 Empréstimos de jogadores

Também constam do passivo as chamadas "obrigações por conta de empréstimos de atletas". Tratam-se de valores a pagar aos clubes detentores dos contratos ou dos passes dos atletas que foram temporariamente cedidos ao Bahia. Pela Lei Pelé, um clube detentor do passe ou que possua um contrato com este, pode ceder temporariamente um atleta, mediante a concordância dele, a outro clube, recebendo, em contrapartida, um valor por isso.

15. Demonstrações do Resultado para os Exercícios Findos em 31 de Dezembro de 2001 e 2000- em milhares de reais⁵

	2001	2000
RECEITA OPERACIONAL BRUTA DA ATIVIDADE DE DESPORTO (vide nota explicativa nº 13)	18.638	18.531
DEDUÇÕES DA ATIVIDADE DE DESPORTO	<u>(1.768)</u>	<u>(1.021)</u>
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	16.870	17.510
CUSTO DA ATIVIDADE DE DESPORTO (vide nota explicativa nº 14)	(19.193)	(16.104)
(PREJUÍZO) LUCRO BRUTO	<u>(2.323)</u>	<u>1.406</u>
DESPESAS OPERACIONAIS		
Gerais e administrativas	(1.476)	(1.495)
Despesas financeiras, líquidas	(2.101)	(723)
Depreciações e amortizações	(14)	(8)
Outras despesas	(294)	(771)
Total	<u>(3.885)</u>	<u>(2.997)</u>
ITENS EXTRAORDINÁRIOS		
Multas e juros do programa de recuperação fiscal- REFIS		(599)
Créditos fiscais próprios utilizados para a liquidação de multas e juros do REFIS		599
PREJUÍZO OPERACIONAL	(6.208)	(1.591)
PREJUÍZO DO EXERCÍCIO	(6.208)	(1591)
PREJUÍZO DO EXERCÍCIO POR AÇÃO	0.34	0.09

15.1 Classificação das receitas e características dos custos

A “receita operacional bruta da atividade de desporto” é composta por⁶:

- Renda de jogos de futebol;
- Receitas de transmissão de jogos e
- Receitas de venda de jogadores.

Como o Bahia contabiliza os passes/contratos de atletas como imobilizado, entende-se que o objetivo do clube não é a venda de atletas, e sim, a utilização dos serviços destes para a produção de receitas (Renda de jogos e Receitas de transmissão de jogos). Dessa forma, a venda de jogadores deveria ser tratada como “receita não operacional”. Mas, conforme já foi destacado, o clube vem buscando parcerias visando a venda de atletas. Pode-se concluir que o clube tem dois objetivos, um de utilizar os serviços dos jogadores para produzir receitas e outro de vender jogadores. Consequentemente há uma grande possibilidade que a classificação no balanço esteja inadequada. O ideal seria contabilizar parte dos atletas profissionais no ativo circulante e parte no ativo permanente imobilizado.

Os custos da atividade de desporto, que aparecem na Demonstração do Resultado, são representados pela remuneração, benefícios e encargos sociais dos atletas, serviços médicos, amortização dos passes/contratos e dos custos com os empréstimos/venda dos

⁵ Diário Oficial, dia 27 e 28 de abril de 2002. Salvador, Bahia

⁶ Não se obteve a discriminação das receitas operacionais. Desta forma, esta discriminação foi conseguida através de notas explicativas.

atletas. O custo de empréstimos de atletas é reconhecido proporcionalmente ao prazo estabelecido nos contratos de empréstimos.

O reconhecimento do custo de empréstimos de atletas está correto, uma vez que, também pelo princípio da competência, esses gastos não devem ser reconhecidos como despesas no momento do desembolso, em sim pela efetiva realização contábil destes.

15.2 Reavaliação

Em 1999, O Bahia optou por reavaliar os passes de jogadores amadores e profissionais, com base em um laudo de avaliação pericial. Como foi visto, a reavaliação fere o princípio contábil do custo histórico como base de valor. A Lei 6404/76, porém, possibilita que se faça a reavaliação. A reavaliação, desde que adotado como uma prática consistente, tem validade técnica quando o custo histórico e os valores de mercado apresentam grande distorção e, portanto, quando o custo histórico passa a ser deficiente para a avaliação do patrimônio. No caso do futebol, tal fato ocorria com frequência: o valor pelo qual outros clubes estavam dispostos a pagar pelo jogador era muito maior do que o custo de aquisição do passe do jogador. No entanto, com a extinção do passe pela Lei Pelé, os clubes somente têm direito a uma multa rescisória (pré-fixada) na hipótese de o jogador se transferir para outro clube antes do término do contrato. Após o término do contrato, qualquer clube pode firmar contrato com o jogador (excetuando-se o que os atletas que estão cumprindo até o segundo contrato profissional com o seu clube "formador"), sem a necessidade de pagar pela cessão do "passe" deste. Dessa forma, a reavaliação deixaria de ter validade, visto que os outros clubes estariam dispostos a pagar, no máximo, a multa rescisória do jogador. Com isso, o Bahia decidiu baixar a reserva de reavaliação constituída.

16. Vitória SA

Será apresentado o Balanço Patrimonial do Bahia S.A.

16.1 Balanço Patrimonial em 31 de Dezembro de 2001 e 2000 (em milhares de reais)⁷

ATIVO	2001	2000	PASSIVO	2001	2000
Circulante			Circulante		
Disponibilidades	156	1.424	Fornecedores	2.056	492
Passes de atletas profissionais	11.543	14.157	Obrigações sociais	968	437
Passes de atletas não profissionais			Tributos e contribuições	1.094	100
	60	1			
Outros créditos	1.165	370	Credores diversos	11	10
Total	12.924	15.952	Outras contas a pagar	1.733	
Realizável a longo prazo			Total	5.862	1.039
Depósitos e cauções		128	Exigível a longo prazo		
Despesas antecipadas	346		Empréstimos de acionistas	16.323	9.655
Total	346	128	Outras contas a pagar	394	
Permanente			Total	16.717	9.655
Investimento	2	2	Receitas antecipadas		
Imobilizado	1.498	274	Adiantamento do clube dos treze	2.046	1.423
Diferido	64	72			
Total	1.564	348	Patrimônio líquido		
			Capital social	12.970	12.970
			Prejuízos acumulados	(22.761)	(8.659)
			Total	(9.791)	4.311
Total do Ativo	14.834	16.428	Total do Passivo	14.834	16.428

⁷ em : <http://www.ecvitoria.com.br/>

16.2 Contabilização dos passes

O Vitória contabiliza todos os passes ou contratos de seus atletas como Ativo Circulante. Portanto, pela teoria contábil, o objetivo do clube seria o de vender passes de atletas.

Há algumas contradições que levam a achar que as classificações no Balanço Patrimonial e na DRE, do Vitória, estão incorretas.

Na DRE, está discriminada, uma receita operacional chamada de “Vendas de Atletas”, que não indica nada de errado, porque esta receita, é originada da atividade principal da empresa. Mas, observando, as outras contas que compõem as receitas operacionais, há duas fontes de receitas que não estão relacionadas com a venda de jogadores. Estas receitas deveriam ser classificadas como não operacionais, levando-se em conta somente a interpretação das demonstrações contábeis.

No Balanço Patrimonial, está escrito que o Vitória SA “tem por objetivo difundir, aprimorar e gerir as atividades de futebol, podendo promover e explorar economicamente atividades culturais, cívicas e sociais e exercer outras atividades afins”. Está claro que, a atividade principal da empresa não compreende apenas a comercialização de passes de futebol.

Sabe-se muito bem, que o Vitória SA tem como principais atletas, os de futebol. O Vitória é conhecido como um dos principais participantes do campeonato baiano de futebol e tem uma grande torcida. Certamente, as receitas de jogos podem ser classificadas como receitas operacionais, desde que, antes, ocorram algumas reclassificações de ativos no Balanço Patrimonial.

16.3 Reclassificação

Para que as receitas de jogos possam ser reconhecidas como originadas das atividades objeto da empresa, é necessário que, parte dos atletas que estão no Ativo Circulante sejam transferidos para o imobilizado, que caracterizaria a atividade realizada por estes jogadores como destinados à manutenção das atividades da empresa e as receitas provenientes de jogos seriam corretamente classificadas como operacionais.

Se a reclassificação utilizada fosse apenas a transferência das receitas de jogos para os resultados não-operacionais, estaria incorreto, porque esta classificação está em desacordo com os objetivos principais da empresa.

16.4 Problemas de confrontação

Na DRE, deve ocorrer obrigatoriamente, a confrontação das receitas com os seus respectivos custos e despesas. Este faz parte do Princípio do Confronto das Despesas, que é apresentado na lei que regula a apresentação de uma DRE.

As Receitas Operacionais, do Vitória, foram originadas de atividades ligadas ao futebol, como está esclarecido no contexto operacional da empresa, e desta forma, os custos operacionais, obrigatoriamente, devem ser compostos de gastos relacionados com o futebol, respeitando o regime de competência.

Os custos da atividade de futebol, que aparecem na Demonstração do Resultado, são representados pela remuneração, benefícios e encargos sociais dos atletas, serviços médicos, amortização dos passes/contratos.

Com relação à confrontação dos custos com as suas receitas relacionadas, a demonstração contábil do clube não se apresenta de forma transparente. Nos contratos firmados com os jogadores, há itens que relacionam o salário principal dos jogadores e pagamentos relacionados com o direito de uso de imagem que podem causar distorções na análise de confrontação de custos relacionados a geração de receitas por atividades.

16.5 Valores de entradas dos jogadores

Os jogadores podem entrar no clube por valores de entrada, isto é, de aquisição, ou pelo valor de mercado, valor de saída, com critérios especiais de avaliação.

O custo de aquisição de um atleta seria o valor pago para obter direitos à prestação de serviços daquele jogador. Parece bem simples, mas podem ocorrer casos especiais onde, um clube pode estar interessado em um jogador e não estar disposto a esperar que o seu contrato com outro clube termine, para contratá-lo. Dessa forma, pode ocorrer casos, em que o clube comprador, se responsabiliza por pagar rescisões contratuais para obter os serviços desses jogadores, dessa forma, o custo do jogador seria o valor da rescisão.

Os jogadores do Vitória SA são originados de aquisições ou de transferência do Esporte Clube Vitória onde há o investimento na formação de atletas. Para os atletas que são formados no Esporte Clube Vitória, há a necessidade que seus passes sejam valorados na transferência para o Vitória SA.

Os valores de mercado são estabelecidos de acordo com critérios estabelecidos pelo departamento de futebol do Esporte Clube Vitória antes da transferência destes profissionais para o Vitória SA, este valor deve ser suportado por um laudo de avaliação de ativo, elaborado por peritos e aprovados em AGE.

16.6 Demonstração do Resultado do Exercício em 31 de Dezembro de 2001 e 2000- em milhares de reais ⁸

	2001	2000
Receitas operacionais		
Receitas de jogos	1.387	1.378
Cota televisão	6.620	1.046
Venda de atletas	8.734	
Outras receitas operacionais	<u>2.358</u>	<u>1.033</u>
	19.099	3.457
Deduções das vendas	<u>(1.161)</u>	<u>(397)</u>
Receitas líquidas de vendas	<u>17.938</u>	<u>3.060</u>
Custos operacionais		
Custos do futebol operacional	(21.585)	(7.684)
Custos do futebol não Profissional	<u>(3.613)</u>	<u>(1.437)</u>
	<u>(25.198)</u>	<u>(9.121)</u>
Lucro bruto	<u>(7.260)</u>	<u>(6.061)</u>
Despesas (receitas) operacionais		
Com pessoal	(930)	(1.024)
Administrativas	(2.235)	(970)
Tributárias	(174)	(191)
Comunicação	(78)	(59)
Financeiras, líquidas	(3.735)	(592)
Outras receitas	<u>310</u>	<u>238</u>
Prejuízo do exercício	<u>(14.102)</u>	<u>(8.659)</u>

⁸ <http://www.ecvitoria.com.br/>

17. Conclusão

Pela análise dessas demonstrações contábeis, e por outras de outros clubes, nota-se uma diversidade de práticas contábeis utilizadas. Esta diversidade pode ocorrer por vários motivos, como, por exemplo, originada de dúvidas quanto a interpretação da Lei Pelé em seus vários pontos polêmicos, como podemos observar na abordagem do “passe” livre.

A outra razão para a diversidade de práticas contábeis, pode ser, a atual situação em que se encontram os clubes de futebol, de não estarem preparados para fornecer demonstrações contábeis com uma transparência adequada.

Com essa atual situação dos clubes de futebol, identifica-se a necessidade de uma padronização para as práticas contábeis que poderiam auxiliar os clubes a alcançar uma maior transparência para as suas informações contábeis. Esta transparência poderia garantir aos clubes de futebol uma oportunidade de se profissionalizar por completo e afastar uma imagem distorcida de suas atividades, como a desorganização e a realização de atividades ilícitas praticadas por vários dirigentes.

Mesmo com todos esses problemas, a Lei Pelé foi um grande avanço para o desenvolvimento das atividades desportivas e em especial na profissionalização dos clubes de futebol.

17. Bibliografia

BALANÇO PATRIMONIAL DO VITÓRIA S.A. em : <http://www.ecvitoria.com.br/>

DIÁRIO OFICIAL, dia 27 e 28 de abril de 2002. Salvador, Bahia

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da contabilidade. 1.ed. São Paulo : Atlas, 1980. 336 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da contabilidade. 6.ed. São Paulo : Atlas, 2000`. 336 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de.MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também as demais sociedades. 4. ed. São Paulo: Ed Atlas, 1995. 778 p

LEI Nº 9.615, de 24 de Março de 1998 (Lei Pelé). Em:www.planalto.gov.br

LEI Nº 8.672, de 6 de julho de 1993 (Lei Zico).Em: www.planalto.gov.br