

ATIVOS INTANGÍVEIS DIGITAIS: UMA ANÁLISE DAS TRANSAÇÕES DE SKINS DO JOGO COUNTER-STRIKE 2

LUIZ DAVI DA SILVA FEITOSA

UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA (UEPB)

JOSÉ HILTON SANTOS AGUIAR

UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA (UEPB)

MARÍLIA ABIGAIL MENESES BATISTA

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO (UFPE)

ATIVOS INTANGÍVEIS DIGITAIS: UMA ANÁLISE DAS TRANSAÇÕES DE *SKINS* DO JOGO *COUNTER-STRIKE 2*

1. INTRODUÇÃO

O ato de jogar se configura como uma atividade tão antiga quanto a própria cultura, pois se pressupõe que sua relação ocorre na sociedade desde muito cedo (Huizinga, 2000). Ligado a isto, o mercado de jogos eletrônicos tem tido um relevante crescimento nos últimos anos. De acordo com a Forbes (2022), a indústria global de games movimentou cerca de US\$ 175,8 bilhões em 2021, promete circular mais de US\$ 200 bilhões em 2023 e dobrar até 2026 (Scaff, 2022). A atividade relacionada aos jogos eletrônicos se configura como um dos principais segmentos do entretenimento (Forbes, 2022); em que o Brasil assumiu o maior posto em 2021 dentre os países da América Latina (Scaff, 2022).

Esse cenário ganhou força a partir de diversos fatores, incluindo o desenvolvimento do *Steam* que é considerado a maior plataforma de comercialização de jogos e itens digitais do mundo, que além de proporcionar a experiência de jogabilidade, oferece um espaço similar ao de uma rede social que permite a interação entre os usuários e fornece suporte oficial aos jogadores, desenvolvido pela empresa americana *Valve Corporation*, fundada em 1996 (Batista, 2015).

Para aprimorar seu ecossistema, o *Steam* aprofundou sua relação com as *skins*, implementando seu próprio espaço de desenvolvimento, compartilhamento e venda, a partir da comunidade de jogadores. Além disso, a plataforma criou sua própria moeda virtual que permite a participação de seus usuários de forma ativa no mercado da comunidade, possibilitando a compra e venda entre eles (Thorhauge; Nielsen, 2021).

Com essa dinâmica interativa, além de melhorar a estética e dinamicidade nos jogos, o *Steam* também estabeleceu uma economia virtual poderosa. O comércio das *skins* consiste em transações de itens sem substância física, derivado de ações passadas que são de controle da *Steam* e que geram diversos benefícios econômicos para a empresa. Logo, contabilmente, podem ser classificados como ativos intangíveis, uma vez que, o CPC 00 (R2) entende ativo como um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados, e portanto, possui o potencial de produzir benefícios econômicos; e o CPC 04 (R1) indica que os ativos intangíveis são ativos não monetários identificáveis sem substância física.

Adicionalmente, enfatiza-se que os ativos intangíveis também são passíveis de tributações, ainda que sejam voltados para o contexto empresarial (Perez; Famá, 2006; Moura et al., 2020), ressalta-se dificuldades quanto a sua contabilização (Freire, 2021). Portanto, ao tratar de ativos intangíveis e digitais, o caso das *skins*, torna a análise contábil ainda mais complexa, devido a carência de normatizações específicas da contabilidade em relação contexto de jogos digitais.

Nesse íterim, o enfoque para a problematização contábil em relação aos jogos mais famosos distribuídos pelo *Steam*, como *Counter-Strike 2* (CS2), ganha especial relevância, uma vez que, esse jogo desenvolvido pela *Valve* apresenta um portfólio de inúmeras *skins* disponíveis para serem comercializadas, tornando-os, responsáveis por significativas receitas no mercado de jogos.

A partir dessas discussões, esse estudo busca resposta a seguinte pergunta: **Como ocorre o funcionamento das transações das *skins* do jogo *Counter-Strike 2*, enquanto ativos intangíveis no mercado de jogos eletrônicos mediado pela plataforma *Steam*?** Para responder a esta questão, o objetivo geral do estudo foi discutir o funcionamento das transações das *skins* do jogo *Counter-Strike 2*, enquanto ativos intangíveis no mercado de jogos eletrônicos mediado pela plataforma *Steam*.

O crescimento significativo do mercado de games e a comercialização de ativos digitais, em especial as *skins*, revela os diversos desafios referentes aos procedimentos e normatização contábil quanto ao reconhecimento, mensuração e evidenciação. Nesse sentido, torna-se necessário discussões que busquem contribuir para a problematização da dinâmica do mercado de ativos digitais, a partir das normas contábeis, inclusive, na observância dos aspectos tributários. Diante disso, a contabilidade tem um papel fundamental em analisar, compreender e regulamentar possíveis impactos dessas transações no âmbito financeiro, por se tratar de um novo modelo comercial que levanta questões complicadas sobre como registrar, avaliar e reportar esses ativos na contabilidade. Além disso, ratifica-se o papel da Contabilidade enquanto Ciência Social Aplicada, em acompanhar e prover respostas as atuais demandas para contemporaneidade.

Com isso, esse trabalho contribui para a compreensão das implicações contábeis e fiscais da comercialização de ativos intangíveis e digitais através da análise de *skins* no mercado de games e da plataforma *Steam*, a partir do olhar voltado para o jogo CS2, destacando lacunas presentes no contexto contábil atual para empresas, reguladores e profissionais contábeis que buscam compreender e lidar com as complexidades desse novo mercado.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 O mercado de games e a influência do *Steam*

Como principais características, o mercado digital de games, tem a capacidade de oferecer aos consumidores uma experiência interativa e imersiva a qual os permite explorar mundos virtuais, competir entre si em diversos gêneros de jogos, como ação, aventura, estratégia, esportes e jogos de interpretação de personagens (RPGs) (Yee, 2006; Schell, 2009).

Inserida nesse contexto, o *Steam*, desenvolvido pela *Valve Corporation*, serve como um ponto de referência por ser pioneiro nesse mercado (Thorhaug; Nielsen, 2021). O *Steam* é uma loja digital de games e softwares para computadores lançada em 2003, atualmente, sendo considerada a maior e mais popular plataforma virtual de comercialização de jogos digitais. No mês de janeiro de 2023 atingiu a marca de 33 milhões de usuários online simultaneamente contando ainda com uma variedade de jogos disponíveis ao usuário de diversas desenvolvedoras e editoras (Steam, 2023).

Segundo Fernandes Júnior (2022), o *Steam* atua como intermediária entre desenvolvedores de jogos e consumidores, trabalhando em conjunto com seus fornecedores e oferecendo seus serviços para seus clientes em um ambiente seguro para transações de compra e venda de seus produtos, através do Mercado da Comunidade (*Steam Marketplace*), que é um recurso que permite a realização de transações comerciais de itens de jogos diretamente na plataforma.

Um dos jogos de maior sucesso oferecido pelo *Steam* e também desenvolvido pela *Valve* é *Counter-Strike* (CS), que trata de uma franquia de jogos eletrônicos da categoria de tiro em primeira pessoa (FPS). Originado em 1999 como uma modificação do jogo *Half-Life*, título também desenvolvido pela *Valve*, ganhou rapidamente um grande número de fãs e se tornou um dos mais populares e influentes jogos do mundo, chegando na sua versão mais recente em 2023, *Counter-Strike 2* (CS2) (Silva, 2011).

O CS teve um papel fundamental também na popularização das *LAN Houses* de todo o mundo, além de contribuir para o surgimento de um novo conceito no mundo da tecnologia, o esporte eletrônico, ou como é chamado eSports (Miyazawa, 2021). Segundo Hamari (2017), os esportes eletrônicos são competições que envolvem jogadores profissionais ou amadores, organizados em equipes ou individualmente que disputam partidas em torneios presenciais ou online, com regras definidas.

Com o sucesso e otimizações do CS e do *Steam*, a *Valve* introduziu artigos de personalização para serem comercializados no mercado da comunidade, esses artigos são denominados de *skins* (Valve, 2023). As *skins* são personalizações digitais que servem para modificar a aparência de itens e personagens de jogos eletrônicos, adquiridas na maioria das vezes através de microtransações (Thorhauge; Nielsen, 2021).

2.2 *Skins* em jogos: desafios contábeis

As *skins* são alterações visuais de itens, personagens ou armas que permitem aos usuários personalizar a aparência dos elementos dentro do jogo (Amaral; Macedo, 2015). Embora, na maioria dos casos não tenham um impacto direto na jogabilidade, as *skins* se tornam elementos valiosos dentro do ambiente virtual, uma vez que permitem ao usuário expressar a sua individualidade e estilo dentro do jogo (Dallegrave, 2019).

Thorhauge e Nielsen (2021) destacam que o modelo comercial de *skins* a partir do *Steam*, representam o principal diferencial da empresa, pois em relação a seus concorrentes, a plataforma possui um mercado significativo e um forte controle sobre a distribuição de seus produtos. Além disso os autores evidenciam que o *Steam* possui *skins* que são capazes a atingir altos valores monetários devido a sua grande capacidade de valorização no mercado.

Fatores implicam diretamente na valorização das *skins*, como um acessório, um adesivo acoplado (Lastoria, 2021; Fabro, 2023) ou um tipo de desgaste, que afeta diretamente o produto, possibilitando que o mesmo item, por conter apenas um arranhão em um local específico, tenha centenas de variações podendo chegar a valer milhares de reais (Lastoria, 2021).

As *skins* do CS2 fazem parte de um mercado altamente volátil (Giles et al., 2021). Ele utiliza-se de estratégias para minimizar a volatilidade das *skins*, como limites transacionais que são aplicados para ajudar a controlar a inflação virtual impedindo que itens atinjam valores extremamente altos, o que pode acabar desequilibrando o ecossistema do jogo (Thorhauge; Nielsen, 2021). Atualmente no *Steam*, o valor máximo de um anúncio em seu mercado é de US\$1.800 (ou equivalente na moeda local), porém, somente esta medida não é capaz de limitar o valor dos itens da plataforma, já que a mesma não possui controle total das transações realizadas em sites de terceiros (Steam, 2023).

Esses sites se popularizaram entre os usuários e apresentam funcionamentos variados. Sites como o *KeyDrop* e o *Csgo.Net*, utilizam o formato de *lootbox* já adotado pela *Steam*, os sites *CS.Money* e *ProSkins* são *e-commerce* de *skins* e o site *Buff.163*, que pertence a um outro modelo de negócio, um mercado de *skins* e outros itens que permite ao usuário a listagem de itens no site e a negociação com outros jogadores.

Em todos os casos, o *Steam* não controla totalmente as transações de seus usuários, sejam elas monetárias ou não, e se serão efetuadas no mercado da plataforma ou em lojas de terceiros, porém em seus termos de uso, ele deixa claro que possui total controle do ativo de seus usuários. Caso o usuário infrinja suas normas como em casos fraude, a plataforma aplica um banimento na conta do usuário, bloqueando assim todos os seus bens e impedindo que ele interaja com os demais (Steam, 2023).

Com prática de banimento adotada pela plataforma, os itens em posse do usuário banido não retornam para o mercado, o que faz com que a quantidade de determinado item seja reduzida, sendo então aplicada a lei da oferta e demanda. A lei de oferta e demanda (Wessels, 2010) corresponde a afirmação de que os preços tendem a subir na medida em que a demanda também é alta, como forma estratégica de reorganização do mercado.

Diante disso o *Steam*, viu a necessidade de adotar essa estratégia para alcançar um ponto de equilíbrio em suas transações financeiras. Para isso, ele busca desenvolver e lançar novos produtos continuamente para atrair mais transações monetárias para dentro da plataforma e assim ser capaz de reduzir os altos valores aplicados a determinados itens inflacionados.

Outro aspecto contábil notável é o conceito de valor justo. De acordo com Gelbcke (2018) o valor justo consiste numa formação de preço baseado no mercado, a partir de uma negociação acordada entre os participantes, ou seja, é valor dado em uma venda de um ativo de forma combinada, não forçada entre vendedor e comprador. Observa-se essa dinâmica diretamente no site do *Steam* apresentado na Figura 3.

Figura 3 - Dinâmica da busca pelo valor justo no *Steam*



Fonte: Steam (2023).

Na Figura 3, representa-se uma dinâmica que pode simbolizar uma busca pelo valor justo de um item específico. Do lado esquerdo da imagem visualiza-se uma tabela que apresenta diferentes valores para um mesmo produto juntamente com as quantidades disponíveis dele, referente ao valor cobrado. Do lado direito, percebe-se uma segunda tabela que mostra variados valores do mesmo com a quantidade demandada de cada valor. Em uma é apresentado a quantidade total de possíveis vendedores e em outra a quantidade de possíveis compradores. Ao observar, pode-se dizer que o valor justo se encontra entre o preço ofertado (R\$ 4,56) e o preço desejado a ser pago (R\$ 4,55).

Diante do exposto, percebe-se que as *skins* desempenham um papel muito além da estética. Elas evoluíram para ativos altamente valorizados, envolvendo reconhecimento de receitas, mensuração, controle de inflação, fazendo parte de uma dinâmica de oferta e demanda e valor justo (Thorhauge; Nielsen, 2021). Com isso, é importante destacar que a indústria de jogos eletrônicos demanda da contabilidade um entendimento aprofundado ao aplicar seus conceitos já estabelecidos e ser capaz de reformular aqueles que não são tão adequados a essa nova realidade, como acontece com a norma CPC 04 (R1) (ativo intangível), quando aplicada a configuração das *skins*.

2.3 *Skins* a luz do CPC 04 (R1)

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1), ativo intangível é um ativo que não possui um valor que foi investido em substância física, não material capaz de gerar retornos financeiros ou econômicos futuros para a entidade que o possui. Dessa forma, a norma abrange ativos referentes a marcas registradas, direitos autorais, softwares, aplicativos, aplicações de tecnologia da informação entre outros tipos de tecnologias digitais.

O processo de venda desses ativos se baseia na transferência de propriedade intelectual ou de direitos, como patentes, registro de marcas, sigilo comercial, direitos autorais, know-how, assim como tudo que implica no goodwill da empresa. O goodwill é entendido como um excedente de valor na aquisição de empresas (Carvalho et al., 2010), ou seja, corresponde a diferença entre o valor dos ativos tangíveis da empresa e os ativos intangíveis, algumas vezes não tão perceptíveis por serem intangíveis.

Esse processo de venda, assim como a norma CPC 04 (R1), aplica-se de forma objetiva a aquisição de ativos intangíveis de valorização das empresas que os possui. Deixando a desejar

os processos mercadológicos envolvendo pessoas físicas que adquirem ativos intangíveis com outros objetivos que não são exatamente voltados para fins de valorização de marca.

Essas transações B2C (empresa para cliente), no mercado de jogos, são comumente realizadas (Diglin, 2021), porém percebe-se que por ser um mercado novo e em constante transformação ainda se encontra analisado e entendido de forma inadequada.

A dinâmica dos processos contábeis referentes aos ativos intangíveis requer um maior esforço de seus profissionais para desenvolver estratégias de readequação, alteração e aprimoramento de seus princípios, práticas e normas (Perez; Famá, 2006), para que seja possível um melhor atendimento às novas formas de ativos intangíveis que surgem diante das transformações digitais. Essas estratégias de readequação são necessárias, pois esse mercado apresenta uma gama de possibilidades de exploração que poderão resultar em avanços na contabilidade atual.

As *skins* possuem valor no mercado de itens virtuais do jogo e podem ser compradas, vendidas ou trocadas entre jogadores (Thorhauge; Nielsen, 2021), mais uma vez apresentando atribuições não contempladas pela norma CPC 04 (R1), além de seu valor não ser diretamente expresso em termos de dinheiro convencional, sendo tratados como propriedade virtual (Thorhauge; Nielsen, 2021; Diglin, 2021).

As normas contábeis foram desenvolvidas, a princípio, para serem aplicadas a entidades comerciais e organizações. Para uma pessoa física que busca utilizar *skins* como forma de investimento torna-se um desafio, pois embora não seja obrigado declarar o valor de seus ativos (*skins*), do seu inventário em imposto de renda, também não se possui total controle sobre eles, já que estão sobre poder do próprio *Steam* para realizar transações, movimentações desse patrimônio que depende de um “não banimento” para existir (Moura et al., 2014).

2.3 Tributação em ativos digitais

O sistema de tributação brasileiro se destaca por diversos fatores na maioria das áreas (Oliveira; Medeiros, 2021). Evidencia-se a eficácia do Estado juntamente com os processos burocráticos responsáveis pela implementação, cumprimento e fiscalização dos tributos que são arrecadados em níveis variados (Marenco et al., 2017).

A tributação voltada para ativos intangíveis é geralmente discutida a partir do contexto empresarial de bens possuídos pelas organizações (Perez; Famá, 2006; Moura et al., 2020), além de naturalmente se tratar de ativos difíceis para a mensuração e avaliação fiscal (Freire, 2021). Dessa forma, percebe-se que o desempenho das empresas ocupa grande parte da preocupação dos acadêmicos e consultores com esse tipo de tributação.

Um exemplo de produto digital que passa pelo processo de tributação são os NFTs. Um NFT (Token Não Fungível), pode ser considerado um conjunto único de dados registrados através de uma *blockchain*, que é um registro que certifica a um proprietário sua exclusividade de ativo digital, neste sentido os NFTs podem ser produtos artísticos, musicais, audiovisuais e artigos de jogos valorizáveis e colecionáveis (Teixeira Neto, 2022; Guimarães; Silva, 2022; Giles et al., 2021).

Na venda de NFTs, o valor que será pago pode ser mais elevado que o valor da aquisição anterior (Guimarães; Silva, 2022), nestes casos essa diferença passa a ser considerada um ganho de capital, logo será submetida a tributação ou declaração de imposto, que sofrerá variação da alíquota de acordo com a lei. Com isso, é necessário que se mantenha atualizadas e registradas as transações dos NFTs, como valores e datas de compra e venda para que se torne possível o cálculo de ganhos ou perdas de capital (Teixeira Neto, 2022).

Quanto as transações de *skins* de CS2, no *Steam*, são levantadas questões relativas à tributação, especialmente por se tratar de um espaço mercadológico global (Kerr, 2017), onde

normas tributárias internacionais e acordos bilaterais tornam-se relevantes para se evitar ambiguidades e dupla tributação (Thorhauge; Nielsen, 2021).

Esses ativos podem possuir a capacidade de gerar benefícios fiscais, incluindo o aproveitamento de amortizações. De acordo com o CPC 04 (R1), a amortização acaba sendo alocada sistematicamente ao custo desses ativos ao longo de sua vida útil estimada, pelo fato de possuírem características distintas de ativos tangíveis, refletindo assim a perda de valor com relação a fatores de expiração dos direitos de uso, obsolescência ou a redução do seu valor econômico ao longo prazo.

Ao observar-se a dinâmica desses ativos, especificamente em jogos digitais, pode-se afirmar que a definição feita pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis está obsoleta, e que nos dias atuais em alguns casos, esses bens virtuais já possuem características que se mesclam com as de depreciação. Pois, alguns desses bens possuem desgaste equivalente ao desgaste físico, de uso e redução do seu valor de mercado. Como exemplo, tem-se o jogo *RUST* lançado em 2018. Nele, os itens são produzidos em larga escala, possuem uma função usual dentro do mundo virtual e desgaste conforme sua utilização, sofrendo uma espécie de depreciação até que se torne impossível seu uso.

Esse tipo de situação presente no jogo *RUST* tende a se tornar cada vez mais comum e essa evolução levanta grandes questionamentos sobre a forma de tributação desses ativos, o que leva repensar se amortização ainda é uma abordagem usual e coerente ou se a depreciação seria uma opção em determinados casos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente trabalho é um estudo qualitativo, pois buscou fornecer uma interpretação particular de aspectos humanos que estão imbricados ao novo contexto social de mercados digitais. Ele classifica-se como uma pesquisa exploratória e documental, com uso de documentos disponíveis na web relacionados a plataforma *Steam* e ao jogo *Counter-Strike 2*.

A coleta de dados foi realizada entre os meses de agosto e novembro de 2023. Bem como, a análise dos dados foi executada a luz das normas disponibilizadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), em especial o CPC 04 (R1) referente a ativos intangíveis e suas tributações.

Os dados foram analisados por meio da análise de conteúdo, proposta por Bardin (2011). Sob essa perspectiva, três fases precisarão ser consideradas: pré-análise (organização do material a ser analisado), descrição analítica (codificação e categorização da análise) e interpretação inferencial (reflexão dos achados sob o aparato conceitual Teórico e da revisão de literatura). Para tanto, a análise foi dividida em quatro tópicos: Mercado de games e o *Steam*; Comercialização de *Skins* e a Contabilidade; *Skins* e a adaptação ao CPC 04 (R1); e Desafios Tributários na era dos ativos digitais, com propósito de compreender o fenômeno estudado e identificar as deficiências relacionadas ao contexto contábil.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Mercado de games e o *Steam*

No mercado do *Steam*, é importante considerar que os ativos digitais, são controlados pela plataforma que é capaz de afetá-los diante de qualquer decisão, alteração ou até mesmo erros da empresa, impactando diretamente no próprio ecossistema do jogo, o inventário e as ações do consumidor (Steam, 2023).

Uma demonstração real desses impactos foi vista no início do ano de 2023, a partir da atualização do jogo para o atual CS2 que foi inicialmente disponibilizado para usuários teste (Steam, 2023). Nessa atualização, a *Valve* ao importar algumas *skins* como a AWP – Sol em

Leão cometeu o erro de alterar sua estética, aplicando uma pintura em um local que originalmente não existia, o que levou rapidamente ao aumento da demanda das mesmas, consequentemente as valorizando no mercado e elevando seus preços. Na Figura 4 pode-se observar as duas versões da AWP – Sol em Leão.

Figura 4 - Versões da AWP - Sol em Leão



Fonte: Dados da Pesquisa (2023).

Na Figura 4 estão apresentadas as duas imagens com versões da skin AWP – Sol em Leão. Na imagem de cima, pode-se observar a versão original da mesma, nota-se sua parte superior onde encontra-se a mira (*scope*), a pintura preta. Já na imagem de baixo observa-se sua versão com o erro (*bug*), que deixa a coloração de sua mira roxa.

No dia 20 de março de 2023 ainda em seu preço normal e estética original foram vendidas 44 *skins* desse modelo pelo valor de R\$122,07, já com a atualização no dia 23 do mesmo mês, foram vendidas 381 unidades e seu valor chegou a R\$328,71. Com a correção do erro no jogo, no dia 24 o mercado da *Steam* registrou 937 transações do mesmo item no valor de R\$202,17, encerrando o mês com o valor de R\$169,31 (Steam, 2023), como pode ser visto na Figura 5.

Figura 5 - Movimentação de compras da AWP – Sol em Leão



Fonte: Steam (2023).

A Figura 5, trata-se de um print retirado da plataforma oficial da *Steam* que demonstra a movimentação sofrida no mercado a partir das alterações da skin em questão. Pode-se observar que durante os meses anteriores a atualização, o mercado mantinha-se estável, porém em março

observa-se um aumento nas aquisições e no valor da skin, devido ao erro já comentado. Após a correção efetuada nota-se uma queda no seu valor, porém com um aumento de transações, possivelmente atribuído pelo menos dois fatores.

O primeiro seria a tentativa de recuperação de investimento e o segundo a tentativa de obter lucros diante da volatilidade apresentada no mercado. Nesse sentido, o mercado de *skins* ocorre de forma similar ao de ações. Segundo Elder (2006), esse tipo de movimentação de mercado pode ser considerado como uma ação desesperada do investidor como forma de tentar inibir perdas maiores.

Ainda na Figura 5, entre os meses de agosto e setembro, nota-se uma grande variação dos preços dessa skin, provavelmente devido à natureza de auto regulação do mercado após a distribuição do acesso em massa ao jogo (Elder, 2006). Além disso, é possível observar que a quantidade desse item disponível no mercado diminuiu bastante, caindo de uma média de 30 itens vendidos diariamente para apenas 2 itens.

Casos como este acabam sendo atípicos, já que atualizações dessa forma ocorrem com pouca frequência, porém em um mercado tão delicado quanto do CS2, por menor que seja a alteração em um determinado item, pode resultar em grandes oscilações no seu valor (Lastoria, 2021).

Essas atualizações são de extremo risco já que fogem totalmente do controle dos usuários, que são impactados com as flutuações de valor que podem influenciar significativamente seu patrimônio, principalmente para aqueles que possuem ou que comercializam *skins* valiosas.

4.1 Comercialização de *skins* e a contabilidade

A natureza incerta e volátil do mercado de *skins* do CS2, faz com que entidades que trabalham com esses ativos virtuais passem a adotar provisões contábeis para reconhecimento da possibilidade de perdas associadas a flutuações nos valores de mercado das *skins*. Segundo Pastiranová (2021) as provisões contribuem para a integridade dos registros contábeis, refletindo em uma abordagem cuidadosa na gestão de riscos.

Se tratando de uma empresa global, o *Steam* negocia seus bens em diferentes moedas, o que demanda uma estratégia de conversão de moedas para padronizar e estruturar as receitas obtidas. O *International Accounting Standard 21* (IAS 21), destaca a importância da utilização de uma moeda funcional, ou seja, uma moeda padrão, única, para facilitar as comercializações e as verificações contábeis de gestores e auditores (Diglin, 2021).

Em complemento a isto, a aplicação das normas contábeis internacionais estabelecidas pelo *International Financial Reporting Standards* (IFRS), são aplicadas aos itens virtuais para garantir uma representação legítima e fiel desses ativos diante dos registros contábeis das empresas e usuários envolvidos (Silva; Brighenti; Klann, 2018). Tratando do mercado de *skins* especificamente do jogo *Counter-Strike 2*, o site oficial, na página de acordo de assinatura, informa que as transações ocorridas no mesmo se baseiam nas normas de comercialização do estado Washington (Estados Unidos).

O reconhecimento das receitas provenientes da compra e venda de *skins* no *Steam*, assim como de qualquer ativo intangível orienta-se a partir do IFRS 15 que aborda contratos de clientes e que podem ser aplicadas para estabelecer critérios claros de reconhecimento de receitas nesse contexto.

Para o usuário comum, os princípios contábeis são trabalhados de forma limitada devido à natureza pessoal e não comercial das transações (pessoa jurídica), com isso um controle patrimonial é fundamental por se tratar de ativos voláteis e que em alguns casos mesmo sendo de posse de uma pessoa física podem chegar a centenas de itens em um inventário, o que torna mais difícil o controle desses bens caso não haja um controle patrimonial adequado. Em casos de venda por parte da pessoa física, na maioria dos casos, o valor justo pode ser determinado

com base nas transações recentes no mercado da comunidade, já que o *Steam* permite um acompanhamento em tempo real dessas movimentações apresentando dados financeiros e econômicos sobre oferta e demanda de cada ativo.

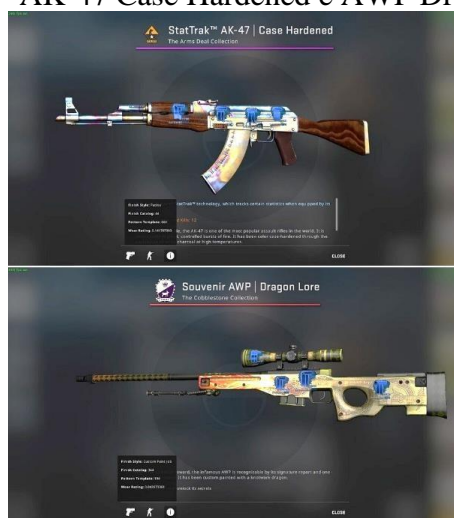
As *skins* tornam-se ativos valiosos por resultarem em uma extensão do “eu” dos usuários, agora no mundo virtual. Esses bens podem evocar lembranças, conquistas pessoais, aceitação e status dentro de um determinado grupo ou comunidade virtual.

Um ponto interessante sobre as *skins* é que embora sejam bens que existem apenas no mundo virtual, os consumidores estão dispostos a investir dinheiro nesses itens (Castronova, 2001; Mendes, 2019), que variam desde itens de jogos online, como roupas de personagens, acessórios e pinturas, até propriedades virtuais, como espaços em redes sociais ou terras em mundos virtuais.

Se tratando da comercialização de *skins* valiosas é importante destacar o papel do site *Buff.163*, que é considerado o meio de transações de itens de alto valor. O site se refere a um mercado de cosméticos digitais que permite ao usuário comercializar seus itens e assim efetuar negociações com outros jogadores.

Segundo Carbone (2021), em junho de 2021, houve a maior transação envolvendo *skins* no mercado digital. Um colecionador chinês investiu cerca de US\$775 mil na compra de duas camuflagens (pintura) de armas do jogo, as quais foram a *AK-47 Case Hardened* e *AWP Dragon Lore*, ambas com a personalização de 4 adesivos holográficos altamente valiosos, de um antigo time de *Counter Strike*, o *Titan* de 2014. Estas armas estão apresentadas na Figura 6.

Figura 6 - AK-47 Case Hardened e AWP Dragon Lore



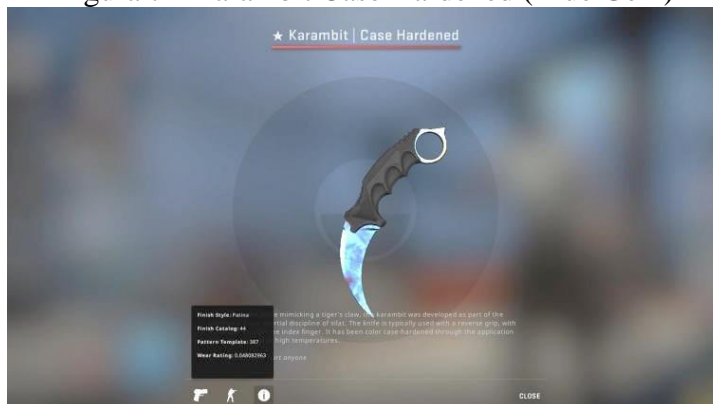
Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Na Figura 6 observa-se os dois itens responsáveis pela transação mais cara já registrada, pois as duas armas são classificadas como raras e de alta qualidade dentro da comunidade do CS2. Além disso, a combinação de seus adesivos também apresenta aspectos de raridade, pois uma vez aplicados não podem ser reutilizados já que a remoção deles faz com que eles desapareçam, tornando-os cada vez mais escassos. Neste caso específico, até o ano de 2022 apenas 38 desses adesivos ainda não haviam sido utilizados, ou seja, ainda seria possível a realização de transações mercadológicas do mesmo, que atualmente, devido a sua escassez, chegam a custar cerca de US\$ 100 mil cada.

Mesmo essa sendo a maior transação já realizada, o item considerado de maior valor é uma faca, a *Karambit Case Hardened (Blue Gem)* (Cabrone, 2021). Ela é um item único, pois existe apenas uma desse modelo, já que sua chance de surgimento no jogo é de 1 em cada 371

milhões (Steam, 2023). Inclusive seu proprietário chegou a recusar uma oferta de US\$1,5 milhões por ela (Cabrone, 2021). A faca Karambit esta apresentada na Figura 7.

Figura 7 - Karambit Case Hardened (Blue Gem)



Fonte: Steam (2023).

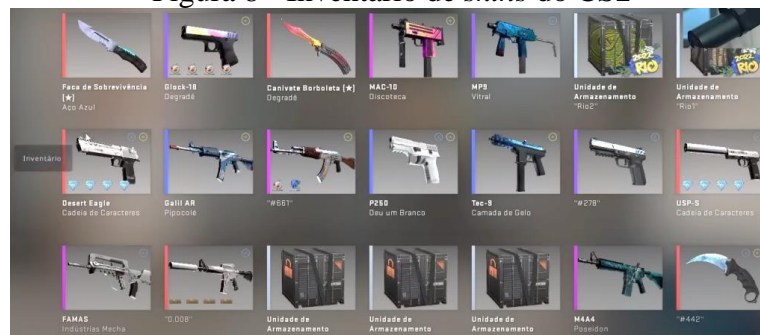
A Figura 7 apresenta a faca Karambit Case Hardened (Blue Gem), que demonstra o quão caros podem chegar o valor de uma skin do CS2. Esses valores milionários não aparecem com tanta frequência, porém conforme os jogos eletrônicos e o mundo virtual vão se tornando cada vez mais presentes na vida social, pode-se acreditar que situações como esta se tornarão cada vez mais comum.

Daí a necessidade de uma melhor integração da contabilidade a essa nova realidade, reformulando conceitos e aplicações (DUARTE, 2022). Entre essas reformulações, destaca-se a aproximação desses novos bens digitais de outros bens classificados pela norma CPC 04 (R1) como ativos intangíveis.

4.2 Skins e a adaptação ao CPC 04 (R1)

A adaptação do CPC 04 (R1), no contexto das *skins*, torna-se necessário pois a maioria das definições da norma é voltada para a atribuição de valor às empresas por meio de posse desses ativos, como por exemplo, o *goodwill*. Isto evidencia a carência de definições e discussões voltadas para o novo formato de ativo intangível que surge a partir dos avanços tecnológicos como as *skins*. Elas passaram a representar uma fatia de mercado e tornaram-se ativos intangíveis monetários podendo ser comercializados e colecionados como forma de investimento em contas ou inventários, como apresentado na Figura 8.

Figura 8 - Inventário de *skins* do CS2



Fonte: Dados da pesquisa (2023).

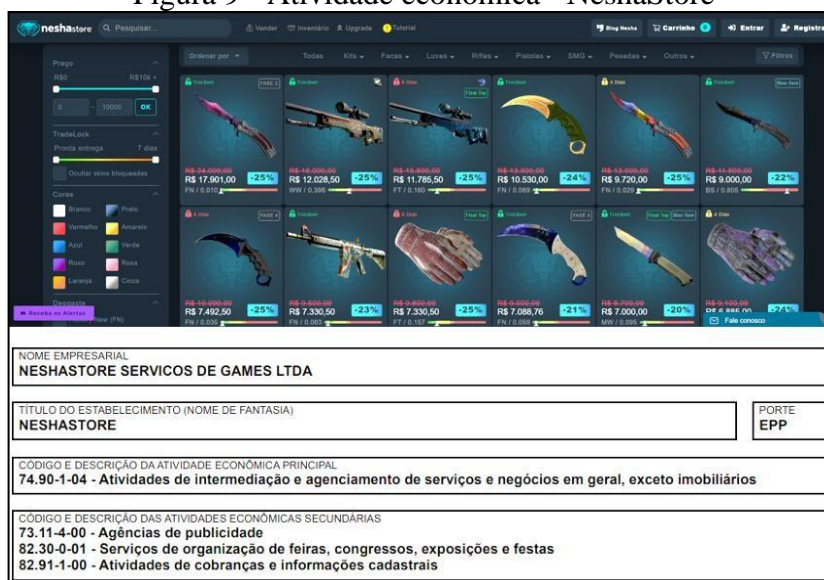
Na Figura 8, apresenta-se um *print* de uma parte do inventário de um dos maiores colecionadores/investidores de *skins* do CS2. Na imagem, pode-se observar os destaques de seu

inventário que é composto por 4.714 itens. De acordo com o colecionador, seu inventário chega a aproximadamente R\$ 2 milhões até o momento da pesquisa, entre eles nota-se *skins* de facas, armas de fogo e caixas de armazenamento que compilam até 1.000 *skins* em cada. É importante destacar que esse colecionador tem em seu inventário algumas das *skins* ranqueadas no jogo como top 1, o que o torna ainda mais valioso.

A partir disso, percebe-se que ativos intangíveis agora são colecionáveis por pessoas físicas, que os utilizam como forma de investimento (Giles et al., 2021), além de atribuírem valor afetivo a esses bens que vão de encontro a frequente discussão limitadora sobre valorização das empresas em torno da norma CPC 04 (R1).

Devido a essa limitação torna-se evidente que em alguns casos, até mesmo lojas voltadas para o comércio de *skins* do CS2 são tratadas com certa indiferença, se comparada a outros modelos de comércios varejistas já estabelecidos, isto pode ser visto na própria descrição de atividade econômica no cadastro nacional de pessoa jurídica que está apresentado na Figura 9.

Figura 9 - Atividade econômica - Neshastore



Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Apresenta-se na Figura 9 a loja *NeshaStore* e a descrição de sua atividade econômica presente no seu cadastro nacional de pessoa jurídica. A *NeshaStore* é uma das maiores lojas brasileiras voltadas para a compra e venda de *skins* do CS2. Na descrição principal tem-se “atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários”. E na descrição secundária classifica-se como “agência de publicidade”; “serviços de organização de feiras” e “atividades de cobranças e informações cadastrais”.

Diante dessas descrições percebe-se que foram utilizadas classificações cabíveis, porém de forma genérica. Essas descrições apresentam certa dissonância com relação ao tipo de bem comercializado, pois como já discutido, são ativos intangíveis ou ativos digitais.

Para Jackson e Luu (2023), o surgimento de novos ativos como os digitais, representa um obstáculo substancial para questões contábeis devido a complexidade de se atualizar adequadamente as normas existentes ou desenvolver novas regras, já que o mercado de ativos digitais é imprevisível.

4.3 Desafios tributários na era dos ativos digitais

Os ativos digitais, aqui tratados como ativos intangíveis, passam por dificuldades de mensuração e avaliação contábil (Jackson; Luu, (2023). Ao serem analisadas discussões sobre ativos intangíveis no contexto tributário, demonstram que a maior parte da preocupação da tributação volta-se para aspectos empresariais como ICMS (Imposto de Circulação de Mercadorias e Prestação Serviços) e o ISS (Imposto Sobre Serviços) (Duarte, 2022).

No caso do *Steam*, a plataforma não deixa evidente quais tipos de tributos são aplicados a ela, porém é possível ter acesso a alguns tipos de taxas aplicadas ao consumidor que envolvem as transações dentro dela, deixando isentas as transações de compra e venda que acontecem em sites de terceiros que não são vetados pela *Valve*. Estas taxas são calculadas sobre o valor do item (*skin*) e apresentadas na página de anúncio e de finalização de compra. Uma delas se refere a própria *Steam* e a outra ao jogo em questão (*Steam*, 2023).

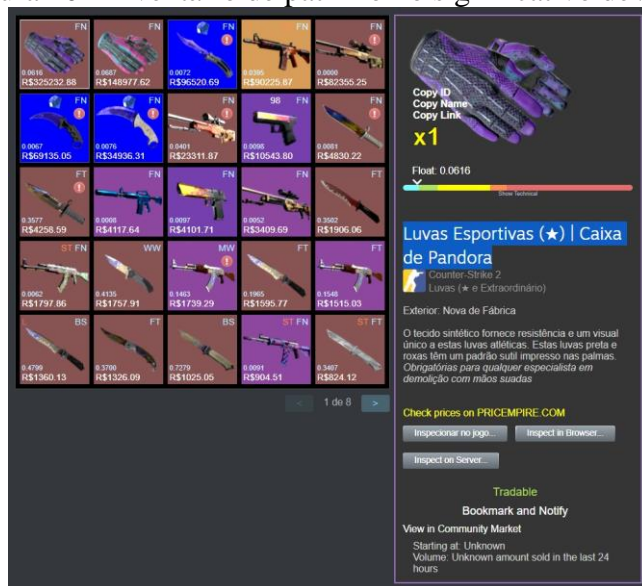
No que tange a taxa de transação do *Steam*, a plataforma explica que ela é cobrada com o intuito de proteger seus usuários em casos de fraude nominal e auxiliar nos custos de desenvolvimento e manutenção de recursos do ecossistema do *Steam*. Essa taxa é de 5% até a data da pesquisa (com um valor mínimo de R\$ 0,01).

Já a taxa do CS2 é cobrada especificamente pela desenvolvedora do jogo (*Valve*), e até a data da pesquisa é de 10%, porém essa tarifa não é justificada de forma clara na plataforma (*Steam*, 2023).

Um ponto a ser observado é que na mesma página a plataforma se isenta de entrar em detalhes sobre a declaração de impostos sobre os ativos digitais colecionados pelos usuários, entre eles encontram-se o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e o Imposto de Renda (IR). Ela apenas indica que se existir certa preocupação por parte do consumidor o mesmo deve buscar o auxílio de um profissional contábil.

Esta postura do *Steam* acaba dificultando e até entrando em questões éticas pois como já mencionado e apresentado na Figura 10, determinados usuários detêm um patrimônio considerável em seus inventários.

Figura 10 - Inventário de patrimônio significativo de *skins*



Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Na Figura 10, é demonstrado um print de um inventário valioso de um colecionador/investidor. Para ter-se acesso aos valores de cada skin encontrada na coleção, foi

necessário a utilização da extensão “csgotrader” no navegador. A partir dessa extensão consegue-se verificar os itens por ordem de preço. Na figura tem-se dois pares de luvas que abrem a fila de itens mais caros do inventário, inclusive a mais valiosa delas, Luvas Esportivas (★) | Caixa de Pandora, que aparece em evidência do lado direito da imagem, juntamente com sua linha de desgaste (*float*), que marca a cor azul claro indicando baixíssimo nível de desgaste, que a valoriza ainda mais. Esta skin é avaliada até o momento da pesquisa em R\$ 325.232,88 (Csgotrader, 2023). Na sequência das *skins* mais valiosas observa-se facas e armas que também possuem alta valorização no mercado do CS2. Além das apresentadas na imagem, o inventário ainda conta com outros itens como adesivos, *skins* de personagens, caixas de armazenamento e grafites que juntos fazem desse inventário uma coleção de alto valor.

Com base no que foi apresentado destaca-se que a preocupação com a aplicação de tributos ao consumidor pela *Valve* se limita a taxas de transação de compra e venda na plataforma (Steam, 2023), deixando a desejar no que diz respeito a orientação mais específica ao usuário e sua responsabilidade diante dos possíveis tributos que poderiam vir a ser cobrados do consumidor/colecionador.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho buscou entender como funcionam as transações das *skins* do jogo *Counter-Strike 2*, enquanto ativos intangíveis no mercado de jogos eletrônicos mediado pela plataforma *Steam*. A partir dos dados analisados percebe-se que essas transações ocorrem de forma dinâmica, movimentando altos valores e apresentando deficiências presentes no contexto contábil relacionado a norma CPC 04 (R1) e as formas de tributação devidas.

Dentro da análise, nota-se que se trata de um mercado altamente volátil, sensível a alterações visuais que podem parecer mínimas, mas que dentro do jogo faz total diferença na experiência do usuário, que muitas vezes decide realizar altos investimentos em *skins* que não irão afetar de forma alguma a jogabilidade, mas que possuem uma carga emocional, afetiva de status através da estética apresentada.

Quanto a norma CPC 04 (R1), que trata das normas contábeis para atividades envolvendo ativos intangíveis, desempenha um papel crucial na orientação de como *skins*, enquanto patrimônio digital, devem ser abordadas, porém por se tratar de um cenário disruptivo, em alguns pontos existem certas lacunas a serem preenchidas e mais bem trabalhadas para uma classificação efetiva desses novos ativos que surgem a partir das transformações tecnológicas da sociedade.

Além disso, a tributação de ativos digitais no contexto regulatório é um assunto atual e controverso, tendo em vista que na medida que essas transações agregam valor econômico, os governos em todo o mundo, estão trabalhando para compreender como deve ocorrer as tributações desses ativos de forma adequada. No caso de colecionadores de *skins*, a não tributação desses bens, pode ser entendida como uma resposta simplista adotada pela *Valve*, que foca apenas na taxação de ações de compra e venda dessas *skins* na plataforma.

Em uma visão contábil, como loja digital, a plataforma *Steam* possui uma estrutura complexa de receitas e despesas onde se tem como principal fonte de rendimento a venda de jogos e itens digitais que atribuem uma porcentagem das receitas de vendas realizadas na plataforma e assim deve efetuar seu registro contábil de acordo com a conclusão de cada transação.

Por fim, diante do atual cenário sociocultural vivenciado, os profissionais e pesquisadores da contabilidade devem desempenhar o papel desafiador de analisar, readequar e finalmente equalizar o contexto contábil a nova realidade digital.

Como limitações aponta-se a carência de estudos na área que tratam dos aspectos contábeis da norma de ativos intangíveis e de tributações aplicadas ao contexto do mercado de

skins, assim como a falta de documentos disponibilizados pelo próprio *Steam* para a realização da pesquisa. Diante dessas limitações buscou-se resolver-las apropriando-se de estudos que se aproximassem de forma mais específica possível do fenômeno tratado e optou-se pela valorização das mínimas informações disponíveis na plataforma.

Enquanto sugestão de futuras pesquisas destaco a importância de estudos que tratem da economia do mercado de *skins*; estudar o comportamento do consumidor; avaliações éticas das transações, e; examinar as percepções de jogadores sobre a economia de *skins*.

REFERÊNCIAS

BATISTA, Daniel Marco Barbosa. Análise do comportamento do usuário de Steam. 2015. 32 f. Monografia (Bacharel em Administração) – Universidade Federal do Ceará, Ceará, Fortaleza 2015.

BAUER, M. W.; GASKELL, G. Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático. Editora Vozes Limitada, 2017.

CABRONE, Filipe. CS:GO: Skin mais cara do mundo é avaliada em R\$ 62 milhões. Disponível em: <https://ge.globo.com/esports/csgo/noticia/csgo-skin-mais-cara-do-mundo-e-avaliada-em-r-62-milhoes.ghtml>. Acesso em: 5 nov. 2023.

CARVALHO, Francisval de Melo; KAYO, Eduardo Kazuo; MARTIN, Diógenes Manoel Leiva. Tangibilidade e intangibilidade na determinação do desempenho persistente de firmas brasileiras. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 14, p. 871-889, 2010.

CASTRONOVA, Edward. “Virtual Worlds: A First-Hand Account of Market and Society on the Cyberian Frontier,” In: CESifo Working Paper, n. 618, 2001.

COUNTER-STRIKE. Arms Deal Update. Counter-Strike, 2013. Disponível em: <https://www.counter-strike.net/armsdeal>. Acesso em: 11 nov. 2023.

CRESWELL, J. W. Investigação Qualitativa e Projeto de Pesquisa-: Escolhendo entre Cinco Abordagens. Penso Editora, 2014.

CSGOTRADER. CSGO Trader. CSGO Trader, 2023. Disponível em: <https://csgotrader.app/>. Acesso em: 11 nov. 2023.

DALLEGRAVE, Letícia. Narrativas, bens virtuais e jogos online: um estudo de caso das skins Guardiãs Estelares. *Revista de Estudos em Sistemas de Informação*, v. 28, n. 2, p. 1- 15, 2019.

DIGLIN, Jonathan. Accounting in the Gaming Industry: An Introduction. Disponível em: <https://kpmg.com/dp/en/home/insights/2021/01/accounting-in-the-gaming-industry-an-introduction.html>. Acesso em: 5 nov. 2023.

DUARTE, Ana Cecília Ferreira. O metaverso no mundo jurídico: uma análise a respeito da (ausência de) tributação desse universo virtual frente às novas tecnologias. 2022.

ELDER, Alexander. Aprenda a operar no mercado de ações. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2006.

FORBES. “2022 promissor: mercado de games ultrapassará US\$ 200 bi até 2023”. Disponível em: <<https://forbes.com.br/forbes-tech/2022/01/com-2022-decisivo-mercado-de-games-ultrapassara-us-200-bi-ate-2023/>>. Acesso em 24 set. 2023.

FREIRE, Omar Farah. SERVIÇOS DIGITAIS, DADOS DE USUÁRIOS E AS LIMITAÇÕES DO IRRF SOBRE A RENDA DE NÃO RESIDENTES. Revista de Direito

Tributário Internacional Atual, n. 9, p. 147-176, 2021.

GELBCKE, Ernesto Rubens et al. Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GIL, Antonio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 6. ed. Editora Atlas SA, 2008.

GILES, Daniel et al. A evolução financeira no mercado de jogos eletrônicos. 2021.

GUIMARÃES, C. D. P. .; SILVA, M. C. . NOVAS TECNOLOGIAS, TOKENS NÃO FUNGÍVEIS (NFT) E DIREITO DO CONSUMIDOR. Revista Direitos Culturais, v. 17, n. 43, p. 253-270, 15 dez. 2022.

HAMARI, Juho; SJÖBLOM, Max. What is eSports and why do people watch it?. Internet research, v. 27, n. 2, p. 211-232, 2017.

HUIZINGA, Johan. Homo Ludens vom Unprung der Kultur im Spiel. Tradução: João Paulo Monteiro. 4. ed. São Paulo: Editora Perspectiva, 2000.

MARENCO, André; STROHSCHOEN, Maria Tereza Blanco; JONER, William. Capacidade estatal, burocracia e tributação nos municípios brasileiros. Revista de Sociologia e Política, v. 25, p. 03-21, 2017.

MENDES, Adler Ariel Moreno. Mais que um jogo: consumo de skins por mulheres no game League of Legends. 2019. Dissertação (Mestrado em Mídia e cotidiano) – Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2019.

MIYAZAWA, Pablo. Games do passado: como os esports surgiram no Brasil. Red Bull, 2021. Disponível em: <https://www.redbull.com/br-pt/games-passado-esports-brasil>. Acesso em: 11 nov. 2023.

MOURA, Geovanne Dias de; VARELA, Patrícia Siqueira; BEUREN, Ilse Maria. Conformidade do disclosure obrigatório dos ativos intangíveis e práticas de governança corporativa. RAM. Revista de Administração Mackenzie, v. 15, p. 140-170, 2014.

NESHASTORE. Guia completo de skins CSGO. Neshastore, 2023. Disponível em: https://blog.neshastore.com/guia-completo-skins-csgo/?gad_source=1&gclid=CjwKCAiA0syqBhBxEiwAeNx9NytZM-V5maSJr2lINBK11jJBEosVr65v9hV9Rg-dbKomjANPrttWcRoCyYMQAvD_BwE. Acesso em: 11 nov. 2023.

NETO, Modesto Teixeira. NFT: TRIBUTAÇÃO DA RENDA NO BRASIL. Revista de Direito Tributário e Financeiro, v. 8, n. 1, 2022.

NEWZOO. Newzoo Global Games Market Report 2021 | Free Version. [S.l.], 2021. Disponível em: <https://newzoo.com/resources/trend-reports/newzoo-global-games-market-report-2021-free-version>. Acesso em: 17 nov. 2023.

OLIVEIRA, Luciana Gualda; DE MEDEIROS, Vivian Randi Coelho. Análise do imposto sobre grandes fortunas no Brasil à luz do princípio da capacidade contributiva. Revista Científica do UBM, p. 82-98, 2018.

PASTIRANOVÁ, Olga; WITZANY, Jiří. IFRS 9 and its behavior in the cycle: The evidence on EU countries. Journal of International Financial Management & Accounting, v. 33, n. 1, p. 5-17, 2022.

PEREZ, Marcelo Monteiro; FAMÁ, Rubens. Ativos intangíveis e o desempenho empresarial. Revista Contabilidade & Finanças, v. 17, p. 7-24, 2006.

SCAFF, A. “Mercado de games no Brasil deve duplicar até 2026, diz PwC. Vale investir?” - Investimentos. Disponível em: <https://investidor.estadao.com.br/investimentos/mercado-gamer-brasil-investir/>. Acesso em 24 set. 2023.

SCHELL, Jesse. A Arte do Design de Jogos: Um livro de lentes. Imprensa CRC, 2008.

SILVA, Alexandre. História de Counter-Strike. TechTudo, 2011. Disponível em: <https://www.techtudo.com.br/noticias/2011/08/historia-de-counter-strike.ghtml>. Acesso em: 11 nov. 2023.

SILVA, Alini da; BRIGHENTI, Josiane; KLANN, Roberto Carlos. EFFECTS OF CONVERGENCE ON INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS ON THE RELEVANCE OF ACCOUNTING INFORMATION OF BRAZILIAN COMPANIES. 2020.

SILVA, Mariana Zaché; DALL'ORTO, Felipe Campo. Streaming e sua influência sobre o audiovisual e o product placement. Curitiba, Set de, 2017.

STEAM. Sobre a Steam. Disponível em: <https://store.Steampowered.com/about/>. Acesso em: 11 nov. 2023.

AQUINO, Júlio. Como abrir caixas no CS:GO Esports. TechTudo, 2020. Disponível em: <https://www.techtudo.com.br/dicas-e-tutoriais/2020/12/como-abrir-caixas-no-csgo-esports.ghtml>. Acesso em: 11 nov. 2023.

THORHAUGE, Anne Mette; NIELSEN, Rune KL. Epic, Steam, and the role of skin-betting in game (platform) economies. Journal of Consumer Culture, v. 21, n. 1, p. 52-67, 2021.

WESSELS, Walter J. Economia (Série Essencial). Minha Biblioteca: Editora Saraiva, 2010.

YEE, Nick. The demographics, motivations, and derived experiences of users of massively multi-user online graphical environments. Presence: Teleoperators and virtual environments, v. 15, n. 3, p. 309-329, 2006.