



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS VI – POETA PINTO DE MONTEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E EXATAS – CCHE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

LUIZ DAVI DA SILVA FEITOSA

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

**MONTEIRO
2023**

LUIZ DAVI DA SILVA FEITOSA

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

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado a Coordenação de Ciências Contábeis, da Universidade Estadual da Paraíba – UEPB, Campus VI, Monteiro - PB, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Contabilidade.

Orientador: Prof. Me. José Hilton Santos Aguiar

**MONTEIRO
2023**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

F311a Feitosa, Luiz Davi da Silva.
Ativos intangíveis digitais [manuscrito] : uma análise das transações de skins do jogo Counter Strike 2 / Luiz Davi da Silva Feitosa. - 2023.
27 p. : il. colorido.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Humanas e Exatas, 2023.

"Orientação : Prof. Me. José Hilton Santos Aguiar, Coordenação do Curso de Ciências Contábeis - CCHE. "

1. Mercado de games. 2. Tributação em ativos digitais . 3. Ativo intangível. I. Título

21. ed. CDD 657.46

LUIZ DAVI DA SILVA FEITOSA

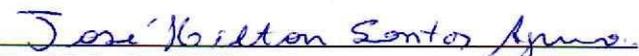
**ATIVOS INTANGÍVEIS DIGITAIS: UMA ANÁLISE DAS
TRANSAÇÕES DE SKINS DO JOGO *COUNTER STRIKE 2***

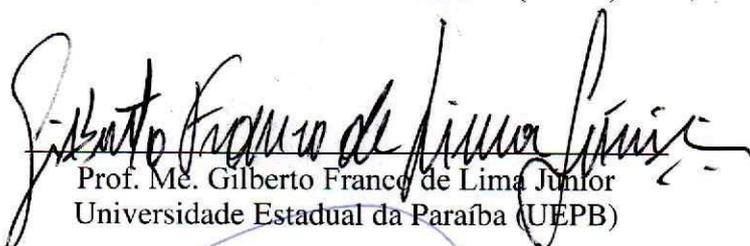
Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado a Coordenação de Ciências Contábeis, da Universidade Estadual da Paraíba – UEPB, Campus VI, Monteiro - PB, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Contabilidade.

Aprovado em: 03/12/2023.

BANCA EXAMINADORA


Prof. Me. José Hilton Santos Aguiar (Orientador)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)


Prof. Me. Gilberto Franco de Lima Junior
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)


Prof. Me. Wilton Alexandre de Melo
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Raridade das <i>skins</i>	9
Figura 2 - Curva de oferta e demanda	10
Figura 3 - Dinâmica da busca pelo valor justo no <i>Steam</i>	11
Figura 4 - Versões da AWP - Sol em Leão	15
Figura 5 - Movimentação de compras da AWP – Sol em Leão.....	16
Figura 6 - AK-47 <i>Case Hardened</i> e AWP <i>Dragon Lore</i>	18
Figura 7 - <i>Karambit Case Hardened (Blue Gem)</i>	18
Figura 8 - Inventário de <i>skins</i> do CS2	19
Figura 9 - Atividade econômica - Neshastore.....	20
Figura 10 - Inventário de patrimônio significativo de <i>skins</i>	21

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	6
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	7
2.1. O mercado de <i>games</i> e a influência do <i>Steam</i>	7
2.2. <i>Skins</i> em jogos: desafios contábeis.....	8
2.3. <i>Skins</i> a luz do CPC 04 (R1)	11
2.4. Tributação em ativos digitais	13
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	14
4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	14
4.1 Mercado de <i>games</i> e o <i>Steam</i>	14
4.2 Comercialização de <i>skins</i> e a contabilidade	16
4.3 <i>Skins</i> e a adaptação ao CPC 04 (R1)	19
4.4 Desafios tributários na era dos ativos digitais	20
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	22
REFERÊNCIAS	23
AGRADECIMENTOS	27

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

DIGITAL INTANGIBLE ASSETS: AN ANALYSIS OF *SKINS* TRANSACTIONS FROM THE GAME *COUNTER STRIKE 2*

Luiz Davi da Silva Feitosa¹

RESUMO

Os avanços tecnológicos impulsionaram o surgimento de novas formas de mercado, como o crescente mercado de *games*, notável pelas transações envolvendo *skins* (personalizações visuais de itens digitais), principalmente na plataforma de jogos digitais *Steam*. Neste cenário, destaca-se o jogo *Counter Strike 2* que possui um grande leque de *skins*. As *skins*, podem ser consideradas como ativos intangíveis e digitais conforme o CPC 04 (R1). O presente trabalho teve como objetivo entender o funcionamento das transações de *skins* do jogo *Counter Strike 2*, enquanto ativos intangíveis, a partir do mercado mediado pela plataforma *Steam*. Para isto optou-se pela realização de uma análise documental através de dados coletados em documentos disponíveis na internet, buscando esclarecer, evidenciar e desenvolver ideias sobre o tema. A pesquisa classifica-se como qualitativa exploratória e resultou 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 base nos achados evidenciou-se que o mercado de *skins* é altamente volátil e por se tratar de um cenário tecnológico disruptivo são evidentes as deficiências presentes na norma CPC 04 (R1) e nas formas de tributação desses ativos, necessitando equalizar o contexto contábil a essa nova realidade digital.

Palavras-chave: *Counter Strike*. Mercado de *games*. Ativos intangíveis. Tributação de *skins*.

ABSTRACT

Technological advances have driven the emergence of new market forms, such as the growing games market, notable for transactions involving skins (visual customizations of digital items), mainly on the digital gaming platform Steam. In this scenario, the game Counter Strike 2 stands out, which has a wide range of skins. Skins can be considered as intangible and digital assets according to CPC 04 (R1). The present work aimed to understand how skin transactions from the game Counter Strike 2 work, as intangible assets, based on the market mediated by the Steam platform. To this end, we chose to carry out a documentary analysis using data collected from documents available on the internet, seeking to clarify, highlight and develop ideas on the topic. The research is classified as exploratory qualitative and resulted in four topics: Games market and Steam; Skin Trading and Accounting; Skins and adaptation to CPC 04 (R1) and Tax Challenges in the Era of Digital Assets. Based on the findings, it was evident that the skins market is highly volatile and as it is a disruptive technological scenario, the deficiencies present in the CPC 04 (R1) standard and in the forms of taxation of these assets are evident, requiring the equalization of the accounting context to this new digital reality.

Keywords: *Counter Strike*. Games market. Intangible assets. Skin taxation

¹ Bacharelado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual da Paraíba, Monteiro-PB. E-mail: designld988@gmail.com.

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. Para 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).

Dentro desse contexto, surgem novas variações de ativos que precisam ser abordados e incluídos aos conceitos contábeis de forma eficaz e coerente. Um exemplo disso são as famosas *skins* que são personalizações visuais para personagens e objetos de jogos eletrônicos que geralmente são comercializadas em mercados virtuais (THORHAUGE; NIELSEN, 2021).

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).

Como forma de aprimorar seu ecossistema, o *Steam* aprofundou sua relação com as *skins*, implementando seu próprio espaço de desenvolvimento, compartilhamento e venda desses ativos, a partir da comunidade de jogadores. Além disso, a plataforma criou sua própria moeda virtual que permite aos seus usuários participar 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 nos jogos, o *Steam* também estabeleceu uma economia virtual poderosa. O comércio das *skins* consiste em transações de itens sem substância física, controlados pela entidade, derivado de eventos passados e que geram benefícios econômicos, 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.

Os ativos intangíveis são passíveis de tributações, porém geralmente esses ativos estão voltados para o contexto empresarial, focando em bens possuídos pelas organizações (PEREZ; FAMÁ, 2006; MOURA et al., 2020), porém esses ativos são comumente difíceis no que diz respeito a sua contabilização (FREIRE, 2021). Se tratando de ativos intangíveis e digitais, no caso das *skins*, essa análise contábil torna-se ainda mais complexa, devido a carência da contabilidade em relação ao novo contexto de jogos digitais.

Para investigar esse fenômeno optou-se pelo enfoque em um dos jogos mais famosos distribuídos pelo *Steam*, que é o *Counter Strike 2* (CS2). Este jogo também é desenvolvido pela Valve e apresenta um portfólio de inúmeras *skins* disponíveis para serem comercializadas, o que o torna responsável por grande parte das receitas da empresa, demonstrando assim sua relevância e justificando-o como objeto empírico da presente pesquisa.

A partir dessas discussões propõe-se com o presente trabalho entender **como funcionam as transações das *skins* do jogo *Counter Strike 2*, enquanto ativos intangíveis no mercado de jogos eletrônicos mediado pela plataforma *Steam*?**

O objetivo geral desse trabalho é analisar como funcionam as transações das *skins* do jogo *Counter Strike 2*, enquanto ativos intangíveis no mercado de jogos eletrônicos mediado pela plataforma *Steam*. Para alcançar o objetivo do presente trabalho buscou-se: a) discutir

como funciona o mercado de jogos eletrônicos da plataforma *Steam* e o jogo *Counter Strike 2*; b) apresentar como funciona a comercialização das *skins* e suas relações com a contabilidade; c) discutir o mercado das *skins* à luz do CPC 04 (R1) sobre ativos intangíveis e; d) discutir como ocorre a tributação que envolve a comercialização de *skins* no *Steam*.

A execução desse trabalho se justifica diante do crescimento significativo do mercado de *games* e a comercialização de ativos digitais, em especial as *skins* pois, evidencia-se diversos desafios referentes a contabilidade, tendo em vista a complexidade relacionada a contabilização dessas atividades. Nesse sentido, é necessário um estudo que seja capaz de evidenciar essa dinâmica do mercado de ativos digitais, a partir da norma contábil de ativos intangíveis (CPC 04 (R1)) e observando as questões tributárias relacionadas aos ativos digitais, buscando entender como a norma é aplicada atualmente e identificar pontos de fragilidade referentes a tributação de bens digitais. 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.

Com isso, esse trabalho contribui para a compreensão das implicações contábeis e fiscais da comercialização 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 mercado.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

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

Segundo Miño et al. (2022), o mercado digital é um campo interdisciplinar em constante evolução que abrange diversas indústrias e setores econômicos. É um dos setores que mais cresce impulsionado pelo avanço tecnológico, pela popularização de dispositivos móveis e pelo aumento da conectividade global. Neste sentido, as empresas tem a necessidade de se adequar para que sejam capazes de atender as necessidades das pessoas no mundo físico ou agora no virtual. Este modelo de mercado engloba uma variedade de atividades como o desenvolvimento e distribuição de jogos digitais, a venda de consoles e dispositivos de jogos, serviços de assinatura, competições de *e-sports* e compras dentro do jogo (*in-app purchases*).

Conforme o Newzoo (2021), em seu relatório à previsão é de que em 2023 a indústria de jogos deve movimentar mais de US\$ 200 bilhões, um crescimento de cerca de 13,76% referente ao ano de 2021, no qual o segmento movimentou US\$ 175,8 bilhões. De acordo com o mesmo relatório, somente os jogos de computador foram responsáveis por movimentar US\$ 35,9 bilhões no mesmo ano.

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). Essas experiências têm sido impulsionadas pelos avanços gráficos e de realidade virtual e aumentada, que ampliaram as possibilidades e experiências nos *games*.

Segundo Yee (2006), outro fator impulsionador para o crescimento do mercado digital de *games* é a facilidade de interação entre seus usuários, já que muitos jogos online possuem uma natureza social que permite que pessoas conhecidas ou desconhecidas, do mundo todo, interajam de forma colaborativa ou competitiva. Para Oliveira e Joaquim (2020), os jogos tanto analógicos como digitais, permitem e promovem o compartilhamento de experiências e formação de laços sociais.

Inserida nesse contexto, uma das maiores plataformas de *games* é o *Steam*, desenvolvida pela *Valve Corporation*, serve como um ponto de referência por ser pioneira nesse mercado (THORHAUGE; NIELSEN, 2021). O *Steam* é uma loja digital de *games* e softwares para computadores lançada em 2003, responsável por revolucionar o mercado de *games* (FERNANDES JÚNIOR, 2022). Atualmente, sendo considerada a maior e mais popular plataforma virtual de comercialização de jogos digitais, segundo dados fornecidos pela própria empresa, no mês de janeiro de 2023 atingiu a marca de 33 milhões de usuários online simultaneamente e contando ainda com uma ampla 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.

Além disso, a plataforma disponibiliza ferramentas de desenvolvimento e gerenciamento de jogos. Esse gerenciamento acontece por meio de ferramentas que possibilitam o salvamento de progresso de jogos na nuvem, participação em comunidades online, bate-papo, recursos de streaming, além de fornecer a Carteira *Steam* (*Steam Wallet*), que disponibiliza e movimenta uma moeda virtual específica da plataforma (FERNANDES JÚNIOR, 2022). Esta carteira permite que as pessoas possam armazenar seus fundos, além de disponibilizar um espaço para que os próprios consumidores efetuem transações, onde suas receitas serão mantidas na plataforma e o valor não poderá ser sacado, fazendo com que o consumidor a utilize o dinheiro da sua carteira online dentro do próprio *Steam*, além de captar certa porcentagem dessas transações, fazendo com que isso se torne uma de suas principais fontes de receita (STEAM, 2023).

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 também 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. Essas competições podem oferecer prêmios em dinheiro, patrocínios e reconhecimento.

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

A comercialização de *skins* é um ponto determinante para o aumento dos lucros das empresas de jogos eletrônicos (THORHAUGE; NIELSEN, 2021; DALLEGRAVE, 2019). Isso ocorre devido a busca de inovação das desenvolvedoras visando um maior engajamento e

fixação dos usuários. 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.

No jogo *Counter Strike 2*, as *skins* são classificadas pelas cores, azul, roxo, rosa, vermelho, amarelo, e branco gelo. Esta última, só é distribuída ao usuário no final de partidas específicas. Já as outras cores, representam as *skins* que são distribuídas através de *lootbox* (caixas de saque) que são acessadas por meio da compra de uma chave para sua abertura. Essas cores são entendidas como raras a partir da probabilidade de obtenção de cada uma delas, a partir da abertura dessas caixas (STEAM, 2023), como apresentado na Figura 1.

Figura 1 - Raridade das *skins*

Raridade	Porcentagem
Azul	79,92%
Roxo	15,98%
Rosa	3,19%
Vermelho	0,63%
Amarelo	0,25%

Fonte: Aquino (2020).

Na Figura 1 observa-se as cores da classificação das *skins* no CS2 juntamente com suas respectivas porcentagens, ou seja, as chances de um item de cada cor ser encontrado na caixa disponibilizada pelo jogo. A cor azul possui a maior probabilidade de ser encontrada seguida pelo roxo, rosa, vermelho e por fim pelo amarelo que possui a menor chance de ser encontrada se caracterizando como a classe de itens mais raros do jogo.

Além do exposto, outros 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; RODRIGUES, 2022).

As *skins* do CS2 fazem parte de um mercado altamente volátil (GILES et al., 2021), já que esses tipos de bens são influenciados por diversos fatores incluindo, a popularidade do jogo, mudanças nas preferências dos jogadores, eventos no jogo e as próprias tendências de mercado (THORHAUGE; NIELSEN, 2021).

O mercado da *Steam* 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 U\$1.800 (ou equivalente na moeda local), porém, somente

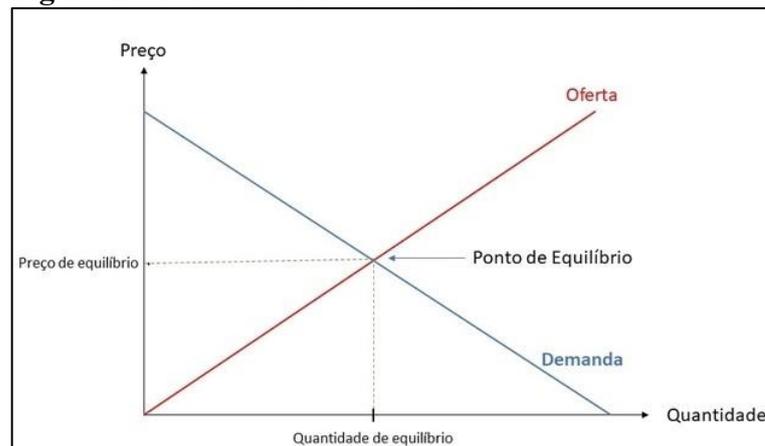
esta medida não é capaz de limitar o valor dos itens da plataforma, já que a mesma não possui controle total das transações realizadas em sites de terceiros (STEAM, 2023).

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, como apresentado na Figura 2.

Figura 2 - Curva de oferta e demanda



Fonte: Baseado em Wessels (2010).

Como apresentado na Figura 2, existe uma tendência de o mercado atingir um ponto de equilíbrio em qualquer situação. Se a quantidade demandada cai o preço tende a subir ou vice-versa. 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 no mercado do *Steam* 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*

31923 em oferta, a partir de R\$ 4,56		2001689 encomendas por R\$ 4,55 ou menos	
Comprar...		Vender...	
Preço	Quantidade	Preço	Quantidade
R\$ 4,56	2	R\$ 4,55	4
R\$ 4,60	82	R\$ 4,50	27
R\$ 4,62	12	R\$ 4,49	937
R\$ 4,63	7	R\$ 4,45	25
R\$ 4,65	22	R\$ 4,43	102
≥ R\$ 4,66	31798	≤ R\$ 4,42	2000594

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)

Segundo Marion (2017) ativos são bens e direitos controlados por uma entidade, possuindo potencial para a geração de benefícios econômicos futuros podendo ser classificado em dois tipos, tangíveis e intangíveis.

Ativos tangíveis são bens físicos de propriedade da empresa, que possuem substância material e podem ser tocados, vistos ou sentidos, como terrenos, edifícios, máquinas, equipamentos, veículos, e são considerados importantes para a realização das atividades operacionais da empresa, podendo gerar benefícios econômicos presentes e/ou futuros (BRUNIATTI; PRUX, 2012).

Já os ativos intangíveis são bens e direitos que não possuem a característica física, porém, podem ser identificados e controlados pela entidade, mantendo o aspecto geral de ativo onde se tem a capacidade de gerar lucros com o passar do tempo (MARION, 2017). 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.

Reilly e Schweihs (1998), listou seis características que demarcam o que seriam os ativos intangíveis. São elas, a necessidade de identificação específica, suporte legal, direito de propriedade privada, provas claras de sua existência, origem constatada e passível de destruição ou anulação em momentos específicos.

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 (CARVALHO et al., 2010; SANT'ANNA et al., 2012). O *goodwill* é entendido como um excedente de valor na aquisição de empresas (CARVALHO et al., 2010; MARTINS; SANTOS, 2017), 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 se torne possível um melhor atendimento às novas formas de ativos intangíveis que surgem diante das transformações digitais impulsionadas pelos avanços tecnológicos. Essas estratégias de readequação são necessárias, pois esse mercado apresenta uma gama de possibilidades de exploração que poderão resultar em avanços na contabilidade atual.

Nesse sentido, a comercialização das *skins*, enquanto ativos intangíveis e digitais, exemplificam muito bem essa lacuna deixada pelas normas contábeis. Observa-se que sua comercialização ocorre a partir do interesse do consumidor individual de possuir esses cosméticos para mantê-los em seu inventário ou para sua jogabilidade. 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).

Enquanto ciência reguladora e analítica das transações financeiras, a contabilidade passa por desafios ao tentar se adaptar a esse cenário não convencional, uma vez que esse modelo de ativo presente em plataformas como o *Steam*, não se enquadram perfeitamente às normas contábeis existentes, pois as *skins* podem apresentar valores substanciais no mercado e possuem características que atendem tanto aos ativos intangíveis quanto aos tangíveis, o que as fazem fugir do padrão contábil já estabelecido.

As normas 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).

2.4. 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 tratarem de ativos dificultosos 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.

Os ativos intangíveis são tributados a partir de regimes específicos de cada país. Possuindo um conjunto específico de regras fiscais para transferência de direitos intelectuais, propriedade de marca, etc. Alguns decidem inclusive, conceder benefícios fiscais como forma de incentivo ao desenvolvimento de produtos tecnológicos e inovadores (KAYO et al., 2006), porém ainda é visível a necessidade de melhoria dos processos tributários de ativos intangíveis para lidar com sua complexidade, principalmente se voltado aos processos de venda produtos digitais.

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

Para o presente trabalho foi realizado uma pesquisa exploratória, com foco em documentos disponíveis na web, relacionados a plataforma Steam e ao jogo Counter Strike 2, assim como as normas disponibilizadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, em especial o CPC 04 (R1) referente a ativos intangíveis e suas tributações.

Trata-se de um estudo qualitativo que busca através de dados, neste caso documentais, fornecer uma interpretação particular de aspectos humanos que está imbricado ao novo contexto social de mercados digitais.

No decorrer da pesquisa, o pesquisador entra em contato com o fenômeno como parte integrante do mesmo, envolvendo-se diretamente, de forma ética, no processo de pesquisa (BAUER; GASKELL, 2017; CRESWELL, 2014), visando esclarecer, evidenciar e desenvolver ideias sobre o tema pouco explorado na área da contabilidade (GIL, 2008).

A coleta de dados foi realizada entre os meses de agosto e novembro de 2023 através de uma pesquisa bibliográfica em livros, artigos e revistas de contabilidade e administração. Realizou-se também uma pesquisa documental através do CPC 04 (R1) e de dados fornecidos pela plataforma do Steam, assim como matérias de sites e jornais voltadas para o tema de skins do jogo Counter Strike 2 e sua forma de tributação.

A análise de dados ocorreu a partir da leitura do autor, sua reflexão e interpretação dos documentos (CRESWELL, 2014), dividindo a análise em quatro tópicos para compreender o fenômeno estudado e identificar as deficiências presentes o fenômeno relacionado ao contexto contábil.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O presente trabalho teve sua análise de dados dividida em 4 tópicos que estão diretamente ligadas aos temas já abordados no referencial do mesmo. São elas:

Quadro 1 - Tópicos de análise

1	Mercado de <i>games</i> e o <i>Steam</i>
2	Comercialização de <i>Skins</i> e a Contabilidade
3	<i>Skins</i> e a adaptação ao CPC 04 (R1)
4	Desafios Tributários na Era dos Ativos Digitais

Fonte: O autor (2023)

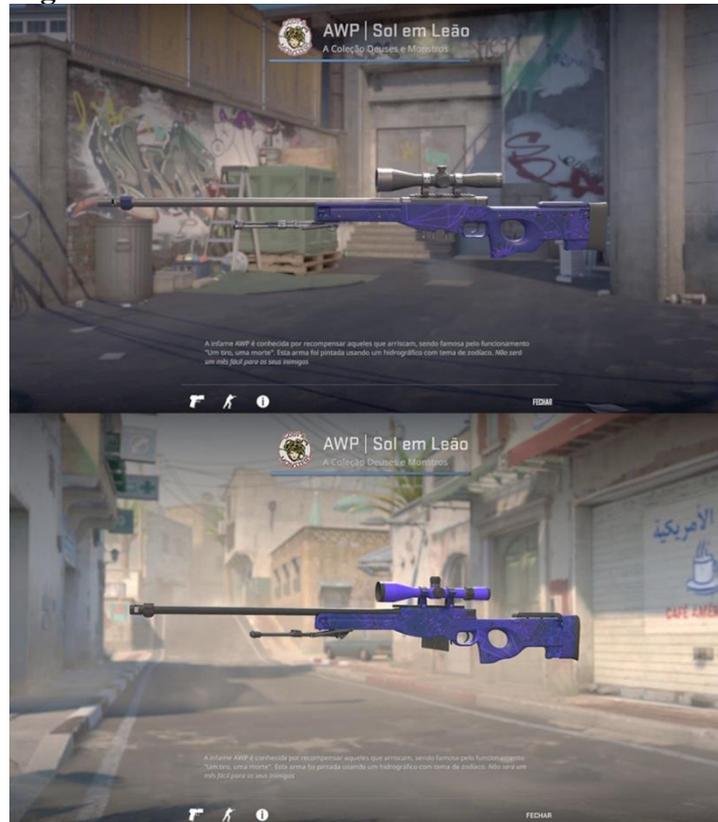
4.1 Mercado de *games* e o *Steam*

No mercado do *Steam*, é importante considerar que os ativos intangíveis ou 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.

4.2 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.

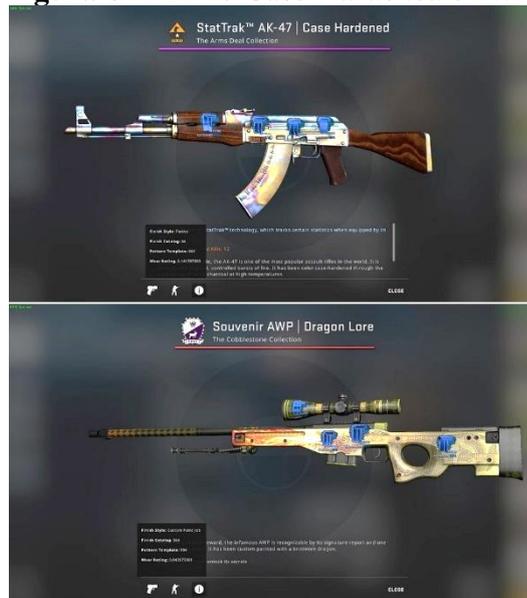
As *skins* tornam-se ativos valiosos por resultarem em uma extensão do “eu” dos usuários, agora no mundo virtual. Esses bens podem evocar lembranças, conquistas pessoais, aceitação e status dentro de um determinado grupo ou comunidade virtual.

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

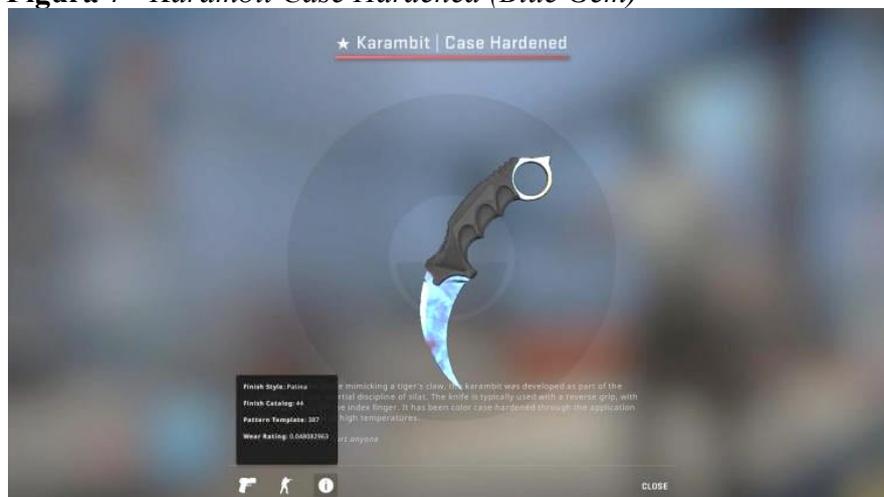


Fonte: Dados da pesquisa (2023).

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).

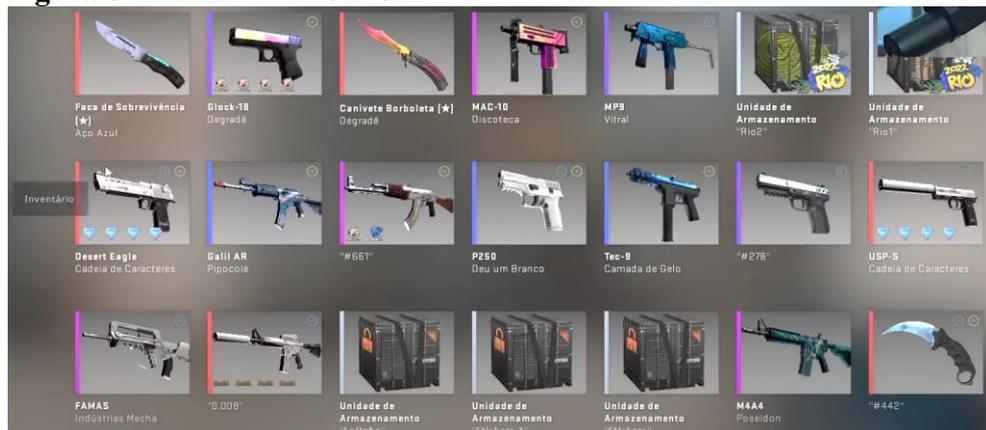
A Figura 7 apresenta a faca *Karambit Case Hardened (Blue Gem)*, que demonstra o quão caros podem chegar o valor de uma *skin* do CS2. Esses valores milionários não aparecem com tanta frequência, porém conforme os jogos eletrônicos e o mundo virtual vão se tornando cada vez mais presentes na vida social,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

4.3 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



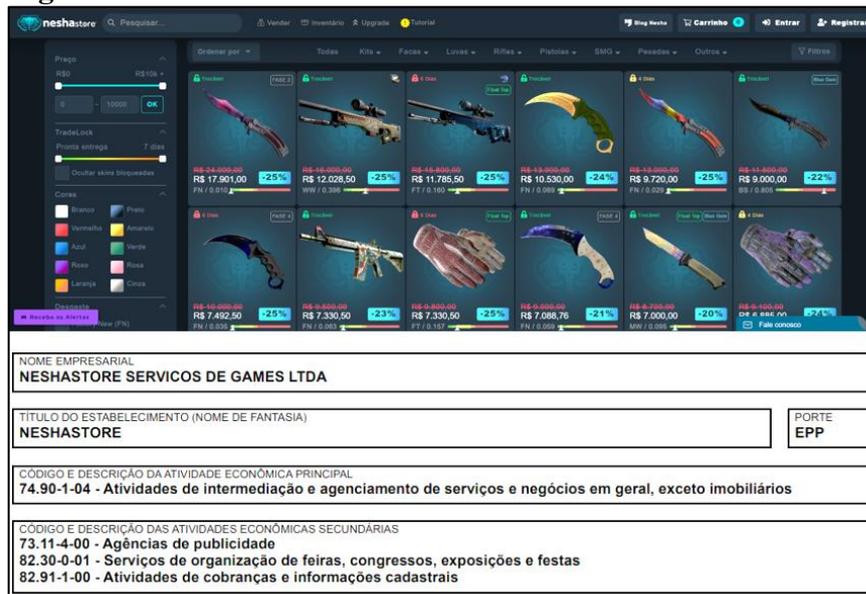
Fonte: Dados da pesquisa (2023).

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.

4.4 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).

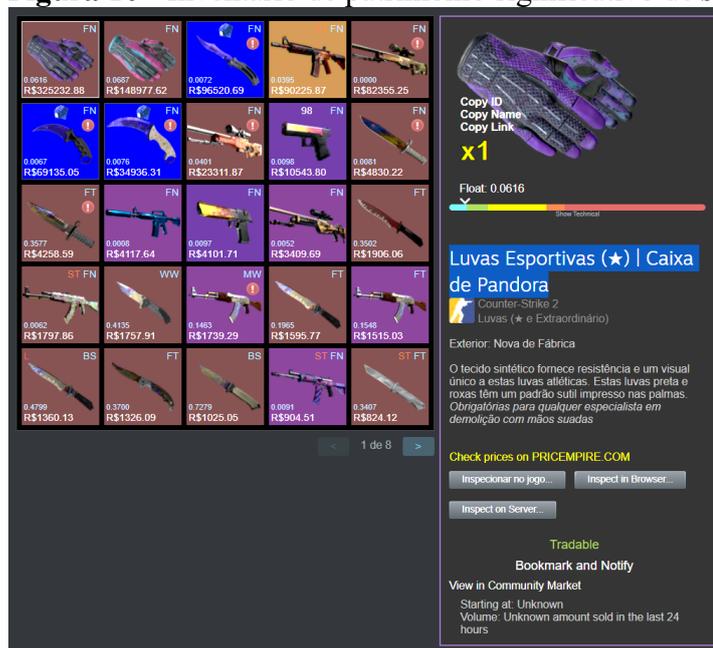
No que tange a taxa de transação do *Steam*, a plataforma explica que ela é cobrada com o intuito de proteger seus usuários em casos de fraude nominal e auxiliar nos custos de desenvolvimento e manutenção de recursos do ecossistema do *Steam*. Essa taxa é de 5% até a data da pesquisa (com um valor mínimo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

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 resolve-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. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Federal do Rio Grande do Norte.
- 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.

KAYO, Eduardo Kazuo et al. Ativos intangíveis, ciclo de vida e criação de valor. **Revista de administração contemporânea**, v. 10, p. 73-90, 2006.

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.

MARION, Jose Carlos; RIBEIRO, Osni Moura. **Introdução à contabilidade gerencial**. Saraiva Educação SA, 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.

MIÑO, Elsa Elisa Estrada et al. Digital Economy Trends in Riobamba's Commercial Sector in Times of Pandemic. **ESPOCH Congresses: The Ecuadorian Journal of STEAM**, 2022.

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-

V5maSJr2llNBK11jJBEosVr65v9hV9Rg-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.

OLIVEIRA, Wilk; JOAQUIM, Sivaldo. A influência dos jogos educativos analógicos e digitais na interação social dos estudantes. In: **Anais do XXVI Workshop de Informática na Escola**. SBC, 2020. p. 409-418.

PASTIRANOVÁ, Ol'ga; 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.

REILLY, Robert F.; SCHWEIHS, Robert P. P. **Valuing intangible assets**. NY: McGraw-Hill, 1998.

RODRIGUES, Joaquim José Saraiva. **ESTRATÉGIA DE MERCADO DE EMPRESAS DE JOGOS ONLINE: CASO VALVE CORPORATION**. 2023.

SANT'ANNA, Liliane Lima; PASCHOAL, Tatiane; GOSENDO, Eliana Elisabete Moreira. Bem-estar no trabalho: relações com estilos de liderança e suporte para ascensão, promoção e salários. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 16, p. 744-764, 2012.

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.ghhtml>. 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.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, a Deus, por ter me abençoado e ter me dado forças ao longo do caminho, não me deixando desistir.

Ao Prof. Me. José Hilton Santos Aguiar, por me orientar e guiar meus passos com sabedoria.

À Universidade Estadual da Paraíba – CCHE, por possibilitar a execução deste trabalho.

À minha Mãe, Maria José, que esteve sempre ao meu lado durante toda a trajetória, me motivando e apoiando incondicionalmente.

Ao meu pai, José Ivanildo, que sempre me apoiou e serviu de exemplo para a escolha da minha graduação.

À minha namorada, Marília, pelo amor, companheirismo, ajuda e compreensão que foram essenciais nessa jornada.

A todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização deste trabalho.