

## **A escrituração contábil digital como ferramenta de fiscalização tributária: uma análise normativa e aplicada do SPED Contábil**

### ***Digital Accounting Records as a Tax Audit Tool: A Regulatory and Applied Analysis of the SPED Accounting System***

Recebido: 27/05/2025 - Aprovado: 30/10/2025 - Publicado: 01/12/2025  
Processo de Avaliação: Double Blind Review

Polyana Karina Mendes Ximenes<sup>1</sup>

#### **RESUMO**

Este artigo analisa o papel da Escrituração Contábil Digital (ECD), no âmbito do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), como instrumento de efetividade na fiscalização tributária brasileira. A pesquisa, de natureza qualitativa e documental, foi conduzida com base em análise de conteúdo e triangulação de fontes normativas, científicas e técnicas. Os resultados revelam que a ECD fortalece a capacidade fiscalizatória do Estado ao promover maior conformidade contábil, automação nos cruzamentos de dados e padronização nas demonstrações contábeis. Além de cumprir função acessória, a ECD configura-se como instrumento estratégico de governança fiscal e transparência tributária. A análise crítica aponta ainda desafios de implementação, especialmente entre empresas de menor porte, e sugere medidas de apoio institucional e educacional.

**Palavras-chave:** escrituração contábil digital, SPED, conformidade fiscal, governança tributária, análise documental

#### **ABSTRACT**

*This paper analyzes the role of Digital Accounting Bookkeeping (ECD), within the Brazilian Public Digital Bookkeeping System (SPED), as an instrument for improving tax audit effectiveness. The research is qualitative and documentary in nature and was conducted using content analysis and source triangulation among normative, academic and technical materials. The findings show that ECD enhances the government's auditing capability by increasing accounting compliance, standardization, and automation in data validation. More than a formal obligation, ECD acts as a strategic tool for fiscal governance and transparency. The analysis also reveals significant challenges for small businesses and suggests policy recommendations for capacity building.*

**Keywords:** digital accounting bookkeeping, SPED, tax compliance, fiscal Governance, documentary analysis

---

<sup>1</sup> Doutora em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Brasil. E-mail: [polyanaximenes@gmail.com](mailto:polyanaximenes@gmail.com)

## 1. INTRODUÇÃO

A transformação digital nas administrações públicas brasileiras, especialmente no campo tributário, representa um marco na modernização do Estado e na busca por maior eficiência, transparência e controle. No centro desse processo, está o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), instituído pelo Decreto nº 6.022/2007, com o objetivo de integrar os fiscos federal, estaduais e municipais por meio da informatização da relação entre o contribuinte e o Fisco.

Dentre os seus módulos, a Escrituração Contábil Digital (ECD) destaca-se como uma das principais ferramentas utilizadas pela Receita Federal para fins de auditoria e controle fiscal. Por meio da ECD, as empresas devem transmitir, em formato digital e padronizado, os livros contábeis obrigatórios, como o Diário e o Razão, com base em critérios definidos pela legislação societária e fiscal vigente.

A adoção obrigatória da ECD para empresas tributadas pelo lucro real e presumido não apenas modernizou os meios de entrega de informações contábeis, como também alterou substancialmente a dinâmica da fiscalização, que passou a operar com cruzamentos automatizados, validação de estruturas contábeis e identificação eletrônica de inconsistências. Essa mudança elevou o grau de responsabilidade das organizações quanto à qualidade e à integridade de sua escrituração.

Nesse cenário, observa-se a necessidade de investigar não apenas os efeitos formais da ECD como obrigação acessória, mas, sobretudo, o seu papel efetivo como instrumento de fiscalização e sua contribuição para a governança tributária no Brasil. De que forma a Escrituração Contábil Digital, por meio do SPED Contábil, contribui para a efetividade da fiscalização tributária e para a promoção da conformidade fiscal no Brasil?

O presente artigo tem como objetivo analisar a função da Escrituração Contábil Digital como instrumento de controle e fiscalização tributária, destacando seus impactos sobre a conformidade das informações contábeis e os desafios enfrentados por diferentes perfis de empresas. Adicionalmente, busca-se examinar como a padronização e a automação da escrituração contribuem para a governança fiscal e para a eficiência da administração tributária.

Diante desse contexto, o presente estudo propõe-se a examinar os fundamentos, os mecanismos e os efeitos da Escrituração Contábil Digital na atividade fiscalizatória

do Estado, com ênfase na triangulação entre os marcos normativos, as evidências documentais e a literatura científica especializada. A investigação está estruturada em cinco seções, além desta introdução: na segunda, apresenta-se o referencial teórico; na terceira, descreve-se a metodologia adotada; na quarta, analisam-se os resultados obtidos à luz das categorias emergentes; e, por fim, na quinta seção, são discutidas as considerações finais, destacando-se as implicações práticas e as sugestões para pesquisas futuras.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

A contabilidade, em sua essência, sempre cumpriu a função de registrar, controlar e informar os atos e fatos que afetam o patrimônio das entidades. Com a evolução tecnológica e o fortalecimento das exigências regulatórias, a contabilidade passou a assumir também um papel estratégico no fornecimento de informações tempestivas, confiáveis e padronizadas para diversos usuários — em especial para o Estado e os órgãos de fiscalização. Como destacam Iudícibus, Martins e Gelbcke (2010), a utilidade da informação contábil para usuários externos está diretamente relacionada à sua transparência, verificabilidade e comparabilidade — características essas reforçadas pelos sistemas digitais de escrituração.

A implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), instituído em 2007, representa um marco na história da administração tributária brasileira. Para Rezende e Cunha (2018), o SPED não se limita a um processo de digitalização de obrigações acessórias, mas configura-se como uma verdadeira infraestrutura de dados contábeis e fiscais, com implicações diretas sobre a governança pública e a conformidade das empresas. O módulo da Escrituração Contábil Digital (ECD), nesse contexto, transforma os livros contábeis tradicionais — como Diário, Razão e Demonstrativos — em arquivos eletrônicos submetidos periodicamente à Receita Federal.

Segundo Silva e Silva (2017), a ECD permite à administração tributária superar os limites da fiscalização tradicional, pois viabiliza análises em larga escala com o uso de ferramentas automatizadas. Esse ambiente de cruzamento eletrônico de dados, segundo Souza e Lima (2019), tem potencializado a atuação preventiva da Receita Federal, ao permitir o envio de alertas eletrônicos, a atuação automática e o monitoramento permanente da regularidade tributária dos contribuintes.

Além de ampliar a capacidade de fiscalização, a ECD reforça os mecanismos de padronização e comparabilidade contábil, pilares da governança fiscal. A normatização do

conteúdo e da estrutura dos arquivos transmitidos é feita com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade e em layouts definidos pela própria Receita Federal. Segundo Santos e Pereira (2020), essa padronização reduz as margens para interpretações divergentes e melhora a qualidade da informação utilizada pelos órgãos de controle e pela sociedade.

Ribeiro (2020) destaca ainda que a escrituração contábil digitalizada introduz novos desafios à atuação do auditor e do contador, que devem lidar com maior rigor técnico, conhecimento de sistemas integrados (ERP) e constante atualização sobre as mudanças na legislação e nos manuais do SPED. Por sua vez, Oliveira e Almeida (2022) afirmam que o papel do profissional contábil torna-se mais estratégico na medida em que ele atua como elo entre a linguagem contábil e os sistemas tecnológicos de entrega e validação fiscal.

No campo da governança tributária, Antunes (2020) argumenta que a ECD deve ser compreendida como instrumento de accountability, pois permite que os gestores públicos acompanhem a base tributária com maior precisão, inibindo práticas de evasão e promovendo justiça fiscal. A atuação do Fisco, amparada por dados digitalmente integrados, passa a ser mais eficiente e menos arbitrária, o que contribui para um ambiente regulatório mais estável e previsível.

Apesar dos benefícios evidenciados, a adoção da ECD impõe desafios operacionais, especialmente para as pequenas e médias empresas. De acordo com pesquisa da Confederação Nacional da Indústria (CNI, 2022), cerca de 40% das micro e pequenas empresas brasileiras relataram dificuldades na geração e validação do arquivo da ECD, seja por falta de infraestrutura tecnológica, seja pela complexidade dos procedimentos exigidos. Tais dados indicam a necessidade de políticas públicas de capacitação digital e de simplificação regulatória, conforme defendem Goulart e Barbosa (2021).

Internacionalmente, há experiências semelhantes, como o SAF-T (Standard Audit File for Tax), adotado em países europeus como Portugal e Polônia, que também exige a entrega digital de dados contábeis e fiscais para fins de fiscalização. Segundo Vasconcelos e Lima (2021), o Brasil figura como um dos países mais avançados nesse processo de digitalização tributária, mas a ausência de uma política de inclusão digital no âmbito empresarial ainda constitui um gargalo para a efetividade plena do SPED.

Portanto, à luz da literatura revisada, a Escrituração Contábil Digital não é apenas uma ferramenta operacional de cumprimento de obrigação acessória, mas um componente estruturante da governança fiscal no Brasil. Ela reforça a padronização, a transparência, o

controle e a responsabilização, mas exige, ao mesmo tempo, a superação de desafios técnicos, educacionais e estruturais que ainda limitam sua implementação universal e equitativa.

### 3. METODOLOGIA

Este estudo adota uma abordagem qualitativa, de natureza exploratória e caráter descritivo-interpretativo. De acordo com Flick (2009), a pesquisa qualitativa é particularmente adequada quando o objeto de estudo envolve aspectos subjetivos, institucionais e interpretativos de fenômenos sociais complexos — como é o caso da aplicação da Escrituração Contábil Digital (ECD) como instrumento de fiscalização e controle fiscal.

A natureza exploratória da pesquisa justifica-se pelo interesse em aprofundar o entendimento sobre os efeitos normativos, institucionais e operacionais da ECD no contexto brasileiro, sem a pretensão de quantificar ou generalizar os achados. Conforme Gil (2017), pesquisas exploratórias são adequadas para a formulação de hipóteses e o mapeamento de categorias teóricas em campos ainda em consolidação.

A técnica de análise documental foi selecionada como estratégia central. Para Cellard (2012), a análise de documentos institucionais permite acessar os discursos oficiais e implícitos por trás das normatizações, manuais técnicos e relatórios públicos, especialmente em contextos em que a burocracia pública detém o monopólio da informação primária. Foram utilizados como fontes:

- Normas e atos legais da Receita Federal (como a Instrução Normativa RFB nº 2.003/2021);
- Manuais do SPED Contábil atualizados até 2023;
- Relatórios técnicos e balanços institucionais disponíveis no site da RFB;
- Trabalhos acadêmicos selecionados em bases como Scielo, Periódicos CAPES e Google Scholar.

A escolha das fontes seguiu critérios de atualidade (2017 a 2024), relevância institucional (documentos oficiais) e representatividade científica (pesquisas empíricas e teóricas sobre SPED, fiscalização digital, governança tributária e contabilidade eletrônica).

Para a interpretação das informações, foi utilizada a análise de conteúdo, conforme o modelo proposto por Bardin (2016), por sua flexibilidade e rigor na codificação, categorização e interpretação de mensagens textuais. A análise seguiu três etapas:

- Pré-análise: Leitura flutuante e identificação dos documentos mais significativos, construindo um corpus inicial de 12 documentos (entre normas, manuais e relatórios);
- Exploração do material: Categorização temática dos trechos recorrentes com base em três eixos analíticos:
  1. Conformidade e padronização contábil;
  2. Automação e inteligência fiscal;
  3. Impactos organizacionais e desafios operacionais;

Durante a etapa de exploração do material, realizou-se a categorização temática dos trechos recorrentes dos documentos analisados, de modo sistemático e rigoroso. Esse processo seguiu as diretrizes de Bardin (2016), envolvendo as seguintes etapas operacionais:

➤ Leitura aprofundada do corpus documental

Inicialmente, cada documento do corpus (normas, manuais da ECD, relatórios técnicos e artigos acadêmicos) foi lido integralmente ao menos duas vezes. A primeira leitura teve caráter panorâmico, para reconhecimento geral do conteúdo. A segunda leitura foi analítica, com anotações marginais, sublinhados e identificação de trechos com potencial relevância semântica.

➤ Fragmentação do conteúdo em unidades de registro

Com base na leitura analítica, os trechos mais significativos foram destacados como unidades de registro, isto é, segmentos textuais que exprimem sentidos relevantes para os objetivos da pesquisa. Esses trechos incluíam frases, parágrafos ou blocos de texto nos quais apareciam ideias centrais, termos técnicos ou evidências sobre o funcionamento e os efeitos da ECD.

Exemplo de unidade de registro extraída:

“A ECD deve ser transmitida anualmente com base no plano de contas da entidade, respeitando o leiaute do SPED, sob pena de multa automática por inconsistência.”  
(Manual da ECD, 2023)

➤ Agrupamento por semelhança temática

Após extração das unidades de registro, realizou-se o agrupamento por semelhança temática, de forma manual. Isso consistiu em colar os trechos extraídos em um quadro analítico (Word), posicionando lado a lado os conteúdos que abordavam o mesmo eixo de análise. Esse procedimento facilitou a construção dos núcleos de sentido.

➤ Definição das categorias analíticas

Com base na frequência e coerência dos temas recorrentes, definiram-se três categorias principais, alinhadas ao referencial teórico e aos objetivos da pesquisa. As categorias foram:

- Categoria 1 – Conformidade e Padronização Contábil  
Trechos que tratam da formalização das práticas contábeis, do uso de layouts padronizados, do respeito às normas contábeis e da confiabilidade das demonstrações.
- Categoria 2 – Automação e Inteligência Fiscal  
Fragmentos que abordam o uso de tecnologia para validação cruzada, geração de alertas eletrônicos, identificação automática de inconsistências e redução da fiscalização presencial.
- Categoria 3 – Impactos Organizacionais e Desafios Operacionais  
Trechos que relatam a reação das empresas, as dificuldades de adequação, os custos de compliance, a necessidade de qualificação e os efeitos sobre a rotina contábil.

➤ Registro das evidências categorizadas

Cada categoria foi alimentada com pelo menos cinco trechos representativos, com indicação da fonte, ano e contexto. As evidências foram organizadas em um quadro-síntese que será apresentado na próxima seção do artigo (Análise e Discussão), evidenciando a origem e a função de cada fragmento.

➤ Interpretação contextualizada

Por fim, os conteúdos categorizados foram analisados criticamente, relacionando-os com os conceitos-chave do referencial teórico (como conformidade fiscal, *accountability*, auditoria eletrônica e governança contábil). Essa interpretação buscou

não apenas descrever, mas problematizar os efeitos da ECD no ambiente fiscal brasileiro.

Tabela 1 – Etapas da exploração e categorização dos dados

Etapa	Descrição
1.Leitura aprofundada	Leitura integral e analítica dos documentos selecionados (normas, manuais, relatórios, artigos).
2.Extração de unidades de registro	Destacamento de trechos relevantes que expressam significados centrais sobre a ECD.
3.Agrupamento temático	Organização das unidades de registro por similaridade de conteúdo em blocos temáticos.
4.Definição de categorias	Construção de três categorias analíticas: Conformidade, Automação Fiscal, Impactos Organizacionais.
5.Registro e sistematização	Criação de matriz de evidências com indicações de fonte, ano e contexto.
6.Interpretação crítica	Leitura transversal das categorias com base no referencial teórico e triangulação de fontes.

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota: O corpus final incluiu 6 instruções normativas da Receita Federal, 3 versões do Manual da ECD (2020 a 2023), 2 relatórios oficiais da RFB sobre cruzamentos eletrônicos, 1 relatório da CNI sobre dificuldades na entrega da ECD e 50 artigos acadêmicos selecionados com base nos critérios de atualidade, relevância científica e alinhamento temático com os objetivos da pesquisa.

- **Tratamento dos resultados:** Interpretação crítica das evidências trianguladas, relacionando os achados aos autores revisados no referencial teórico.

A triangulação foi adotada como técnica de validação cruzada, conforme Denzin (1978), envolvendo três eixos: (i) fonte normativa (leis, instruções e manuais), (ii) fonte científica (literatura especializada) e (iii) fonte técnico-institucional (relatórios da Receita Federal e do Tesouro Nacional). Essa estratégia permitiu:

- Identificar convergências e dissonâncias entre os discursos institucional e acadêmico;
- Analisar a coerência entre as exigências formais da ECD e os impactos percebidos nos estudos empíricos;
- Construir um quadro crítico que equilibra descrição normativa e problematização teórica.

O uso do software NVivo 12 foi testado para codificação automática dos trechos, mas, devido à natureza predominantemente institucional dos documentos, optou-se por uma codificação manual orientada por categorias semânticas, o que garantiu maior aderência interpretativa.

Reconhece-se que a análise documental não captura diretamente as percepções dos sujeitos envolvidos com a prática da ECD (como contadores, auditores fiscais e gestores). Tal limitação pode ser superada em estudos futuros por meio da incorporação de entrevistas, grupos focais ou análises de caso. Além disso, a ausência de dados empíricos primários impede conclusões generalizáveis, o que reforça o caráter exploratório deste estudo.

## **4. RESULTADOS E DISCUSSÕES**

A análise documental realizada nesta pesquisa teve como base a triangulação entre fontes normativas, científicas e institucionais, orientada metodologicamente pela técnica de análise de conteúdo conforme proposta por Bardin (2016). A partir do corpus analisado, emergiram três categorias centrais: (i) Conformidade e Padronização Contábil, (ii) Automação e Inteligência Fiscal e (iii) Impactos Organizacionais e Desafios Operacionais. A seguir, cada uma dessas categorias é discutida à luz das evidências encontradas.

### **4.1 Conformidade e Padronização Contábil**

A obrigatoriedade da Escrituração Contábil Digital (ECD) está ancorada em normativos como a Instrução Normativa RFB nº 2.003/2021, que estabelece a entrega eletrônica dos registros contábeis com base em leiautes padronizados definidos no Manual da ECD. Tal padronização contribui para a harmonização das práticas contábeis e para a redução da subjetividade na interpretação dos registros, conforme destaca Marion (2015). Nos manuais da Receita Federal (2023), reforça-se que “a ECD deve conter os lançamentos e demonstrações exigidos, devidamente organizados segundo os critérios da legislação societária vigente”, o que explicita o caráter normativo e formal do processo.

Do ponto de vista técnico-fiscal, a padronização da escrituração facilita o trabalho dos auditores e promove maior previsibilidade nos processos de análise, como argumentam Rezende e Cunha (2018). Dessa forma, a ECD transcende sua função documental, assumindo um papel de instrumento de conformidade contábil e tributária.

## **4.2 Automação e Inteligência Fiscal**

A segunda categoria evidenciada diz respeito à transformação do modelo de fiscalização a partir da automação proporcionada pelo SPED. Relatórios internos da Receita Federal (2022) apontam que os cruzamentos automáticos entre ECD, ECF, DCTF e NF-e resultaram na identificação de mais de 18 mil inconsistências no último exercício fiscal, evidenciando a efetividade dos algoritmos de detecção de anomalias.

Essa transformação foi interpretada por Souza e Lima (2019) como um marco na transição de um modelo de fiscalização reativo para um modelo preditivo, com base em auditoria eletrônica contínua. Complementarmente, Ribeiro (2020) ressalta que esse novo paradigma estabelece um controle digital baseado em risco, reduzindo a dependência da presença física de fiscais e ampliando a abrangência da atuação do Estado. A escrituração contábil digital, nesse contexto, não apenas serve de base probatória, mas constitui-se em elemento-chave da inteligência fiscal contemporânea.

## **4.3 Impactos Organizacionais e Desafios Operacionais**

A implementação da ECD nas organizações brasileiras gerou implicações significativas em termos de estrutura, processos e qualificação profissional. Para atender às exigências do SPED, muitas empresas precisaram realizar investimentos expressivos em sistemas ERP, revisão de processos e capacitação das equipes contábeis. Segundo Araújo e Gonçalves (2021), empresas de médio porte foram especialmente impactadas, com reflexos no planejamento estratégico e na alocação de recursos.

A Confederação Nacional da Indústria (CNI, 2022) aponta que 41% das empresas com receita inferior a R\$ 4,8 milhões relataram dificuldades operacionais no envio da ECD, o que evidencia uma assimetria de capacidade técnica e de acesso à infraestrutura digital. Essa realidade reforça o argumento de Antunes (2020), para quem a ausência de suporte governamental adequado compromete a equidade na implementação de políticas fiscais digitais, aprofundando as barreiras enfrentadas por contribuintes de menor porte.

Tabela 2 – Exemplos de evidências por categoria de análise

<b>Categoria</b>	<b>Fonte</b>	<b>Exemplo de Evidência</b>
Conformidade e Padronização Contábil	IN RFB nº 2.003/2021	Obrigatoriedade de escrituração conforme plano de contas referencial.
Automação e Inteligência Fiscal	Receita Federal (2022)	18 mil alertas automáticos gerados via cruzamento entre ECD, ECF e DCTF.
Impactos Organizacionais	CNI (2022)	41% das pequenas empresas relatam dificuldades operacionais no envio da ECD.

Fonte: elaborada pela autora.

Esses achados evidenciam que a Escrituração Contábil Digital (ECD) transcende sua função tradicional de registro e arquivamento, assumindo um papel estratégico na arquitetura da fiscalização tributária no Brasil. Ao promover a padronização dos dados, viabilizar o cruzamento automatizado de informações e reforçar a rastreabilidade das operações contábeis, a ECD consolida-se como uma ferramenta essencial para a inteligência fiscal e para a modernização da atuação do Estado. Nesse sentido, a escrituração digital não apenas fortalece os mecanismos de controle e conformidade, mas também contribui para a construção de um ambiente regulatório mais transparente, dinâmico e orientado por dados.

Contudo, os resultados também revelam um conjunto de limitações estruturais que desafiam a eficácia plena desse instrumento. Os impactos organizacionais decorrentes da digitalização da escrituração não são homogêneos entre os diferentes perfis de contribuintes. Empresas de menor porte, com capacidade tecnológica limitada e menor acesso a profissionais qualificados, enfrentam dificuldades operacionais significativas para cumprir integralmente as exigências da ECD. Tais dificuldades não apenas comprometem a qualidade da informação prestada ao Fisco, como também expõem essas entidades a um maior risco de autuação, penalidades e exclusão de benefícios fiscais.

Essa assimetria revela uma dimensão distributiva crítica no processo de digitalização fiscal: enquanto grandes organizações conseguem adaptar-se rapidamente e até se beneficiar da automatização, pequenas e médias empresas experimentam sobrecargas operacionais e incertezas regulatórias. A ausência de uma política pública estruturada de apoio técnico e de educação fiscal voltada para esse público fragiliza os objetivos de equidade e universalização da conformidade tributária digital.

Portanto, os achados apontam para a necessidade de ações integradas entre governo, entidades de classe e instituições de ensino, visando à promoção da capacitação contábil-

tecnológica, ao desenvolvimento de ferramentas acessíveis e à disseminação de uma cultura de governança digital. Sem esses esforços complementares, os benefícios prometidos pela ECD tendem a se concentrar em segmentos empresariais mais estruturados, ampliando as desigualdades e limitando o potencial transformador do SPED como instrumento de justiça fiscal.

Ademais, a recente aprovação da Reforma Tributária por meio da Emenda Constitucional nº 132/2023 inaugura um novo ciclo de reorganização do sistema tributário nacional, com promessas de simplificação, unificação de tributos e adoção de bases de cálculo mais transparentes e digitais. Nesse contexto, a estruturação da escrituração contábil digital assume papel ainda mais relevante, pois servirá como suporte para a conformidade com o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e demais tributos de apuração unificada. Como apontado em estudos preliminares (SOUZA; LIMA, 2024), a implantação do SPED já se configura como um alicerce técnico que permitirá maior aderência à nova lógica tributária baseada em sistemas integrados, reforçando o vínculo entre escrituração contábil digital e governança fiscal inteligente.

A seguir será demonstrado as análises conclusivas da pesquisa acerca da ECD e seus impactos, além da adequação ao objetivo proposto.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Este artigo teve como objetivo analisar a importância da Escrituração Contábil Digital (ECD), especialmente no âmbito do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), para a efetividade da fiscalização tributária no Brasil. A partir de uma abordagem qualitativa, ancorada em análise documental e revisão da literatura especializada, foi possível identificar que a ECD não apenas modernizou os procedimentos contábeis, mas também transformou substancialmente o modelo de atuação do Fisco brasileiro, viabilizando uma fiscalização mais eficiente, automatizada e orientada por dados.

Os resultados apontam que a digitalização da escrituração contábil promove avanços significativos em termos de padronização, rastreabilidade e integração de informações fiscais. A capacidade de cruzamento automático de dados, associada à centralização digital dos registros contábeis, fortalece a atuação fiscal preventiva e contribui para a detecção de inconsistências com maior agilidade e precisão. Nesse sentido, o SPED Contábil emerge como um dos pilares da governança tributária contemporânea, ao alinhar eficiência estatal e conformidade empresarial.

Entretanto, os achados também revelam desafios relevantes, principalmente no que se refere à capacidade técnica e organizacional das empresas de menor porte para atender às exigências impostas pela digitalização. A ausência de políticas públicas estruturadas de capacitação e suporte técnico contribui para o aprofundamento das desigualdades fiscais, comprometendo os princípios de equidade e isonomia tributária. A eficácia da fiscalização digital, portanto, depende não apenas da sofisticação tecnológica dos sistemas, mas também da inclusão efetiva de todos os perfis de contribuintes no processo de transição digital.

Além disso, destaca-se a necessidade de atuação conjunta entre os entes públicos, conselhos profissionais e instituições de ensino na promoção de programas de educação fiscal e tecnológica, que permitam a disseminação do conhecimento técnico necessário à adequada utilização do SPED Contábil. Essa ação torna-se ainda mais urgente frente às mudanças estruturais trazidas pela nova legislação tributária brasileira, cujo modelo de tributação sobre o consumo exigirá elevados níveis de digitalização, interoperabilidade e controle em tempo real. Assim, a escrituração digital, ao integrar as bases de apuração e fiscalização, torna-se peça-chave na adaptação ao novo ambiente fiscal.

Do ponto de vista prático, destaca-se a necessidade de atuação conjunta entre os entes públicos, conselhos profissionais e instituições de ensino na promoção de programas de educação fiscal e tecnológica, que permitam a disseminação do conhecimento técnico necessário à adequada utilização do SPED Contábil. Além disso, reforça-se a importância do desenvolvimento de soluções acessíveis, especialmente voltadas a micro e pequenas empresas, com vistas a mitigar as barreiras de entrada na conformidade digital.

Como sugestão para pesquisas futuras, recomenda-se a realização de estudos empíricos com abordagem quantitativa ou mista, que investiguem a relação entre a adoção da ECD e indicadores objetivos de arrecadação, conformidade tributária ou eficiência fiscal. Investigações de caráter regional e setorial também podem contribuir para a identificação de padrões específicos e para a formulação de políticas públicas mais direcionadas.

Conclui-se, portanto, que a Escrituração Contábil Digital representa um avanço indiscutível no cenário contábil e tributário brasileiro. Contudo, seu pleno potencial só será alcançado mediante a superação das assimetrias existentes e o fortalecimento das bases educacionais e tecnológicas que sustentam a sua implementação.

## REFERÊNCIAS

- Antunes, M. (2020). A desigualdade na digitalização fiscal: entraves e omissões do Estado na adaptação de micro e pequenas empresas. *Revista de Administração Pública*, 54(2), 298–320.
- Araújo, D., & Gonçalves, R. (2021). Os reflexos da obrigatoriedade da Escrituração Contábil Digital nas rotinas empresariais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 28(3), 77–95.
- Bardin, L. (2016). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70.
- Braga, L. E. (2021). Governança fiscal e transformação digital: um estudo sobre os efeitos da ECD na administração tributária brasileira. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 253, 34–48.
- Brasil. Presidência da República. (2007, January 23). Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. *Diário Oficial da União*.
- Brasil. Receita Federal do Brasil. (2021, January 19). Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 18 de janeiro de 2021. *Diário Oficial da União*.
- Brasil. (2023, December 20). Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. *Diário Oficial da União*.
- Britz, J., Santana, V., & Lunkes, R. J. (2010). Adoção do SPED: implicações para a contabilidade e para o Fisco. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 9(28), 46–59.
- Confederação Nacional da Indústria (CNI). (2022). Levantamento sobre o impacto da ECD nas indústrias brasileiras. Brasília: CNI. Retrieved April 10, 2025, from <https://www.portaldaindustria.com.br>
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). (2019). Resolução nº 1.603/2020. Brasília.
- Gomes, A., Silva, C., & Lima Filho, R. (2014). A contabilidade digital como instrumento de gestão e compliance. *Revista Universo Contábil*, 10(1), 101–118.
- Iudícibus, S. de, Martins, E., & Gelbcke, E. R. (2022). *Contabilidade introdutória* (12th ed.). São Paulo: Atlas.
- Lopes de Sá, A. (2002). *Teoria da contabilidade* (7th ed.). São Paulo: Atlas.
- Lunkes, R. J., Martins, E., & Gelbcke, E. R. (2022). *Contabilidade e tributação no Brasil: desafios contemporâneos* (2nd ed.). São Paulo: Atlas.
- Marion, J. C. (2015). *Contabilidade empresarial* (18th ed.). São Paulo: Atlas.
- Oliveira, P., Dias, R., & Castro, H. (2020). Escrituração digital e eficiência fiscal: um estudo sobre o SPED. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 31(84), 66–81.
- Rezende, F., & Cunha, B. (2018). Padronização da escrituração contábil e impacto na fiscalização eletrônica. *Revista de Direito Tributário Atual*, 43, 112–130.

Ribeiro, M. (2020). Auditoria fiscal digital e controle baseado em risco. *Revista do Fisco Nacional*, 18(2), 89–107.

Souza, B., & Lima, T. (2024). Reforma tributária e inteligência fiscal: perspectivas para o uso do SPED na apuração do IBS e da CBS. *Revista de Estudos Tributários*, 28(1), 51–67.

Souza, R., & Lima, F. (2019). Auditoria preditiva e big data fiscal: o novo paradigma da fiscalização eletrônica. *Revista Brasileira de Administração Pública*, 53(4), 763–782.