

# Processo Administrativo Tributário Eletrônico e os Princípios da Reforma Tributária em uma Análise Empírica Municipal

## *Electronic Tax Administrative Procedure and the Principles of the Tax Reform in a Municipal Empirical Analysis*

Wagner Barbosa Pedrotti

Mestrado em Direito e Justiça Social pela Universidade Federal do Rio Grande (FURG).

Pós-graduado em Direito Tributário pela Universidade Candido Mendes (UCAM).

Pós-graduado em Direito Ambiental pelo Centro Universitário Internacional (UNINTER).

Graduado em Direito pela Universidade Católica de Pelotas (UCPEL).

Recebido em: 14-11-2025 – Aprovado em: 31-3-2026

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.62.16.2026.2919>

### *Resumo*

Este trabalho analisa a implantação do Processo Administrativo Tributário Eletrônico (ePAT), em uma experiência na administração tributária municipal, como instrumento de transformação no contencioso fiscal. A pesquisa, de caráter empírico, examinou os dados municipais sobre a tramitação eletrônica de processos administrativos tributários, como a percepção dos usuários mediante aplicação de questionário estruturado. O estudo busca avaliar como o ePAT se alinha às tendências nacionais de modernização da administração tributária e aos novos princípios previstos na Reforma Tributária. O método utilizado foi o indutivo, com levantamento e análise de dados estatísticos quantitativos e qualitativos. Por meio de pesquisa empírica e análise estatística, concluiu-se que o ePAT promoveu avanços significativos em eficiência e transparência, sendo um modelo apto a inspirar outras administrações municipais.

*Palavras-chave:* princípios, Reforma Tributária, processo administrativo eletrônico.

### *Abstract*

This study analyzes the implementation of the Electronic Tax Administrative Procedure (ePAT) within a municipal tax administration setting, examining its role as a transformative instrument in tax dispute resolution. The empirical research assessed municipal data on the electronic processing of tax administrative cases, as well as user perceptions gathered through a structured questionnaire. The study seeks to evaluate how ePAT aligns with national

trends in the modernization of tax administration and with the new principles established by the Tax Reform. The inductive method was employed, involving the collection and analysis of quantitative and qualitative statistical data. Through empirical research and statistical analysis, the study concludes that ePAT has fostered significant improvements in efficiency and transparency, representing a model capable of inspiring other municipal administrations.

*Keywords:* principles, Tax Reform, electronic administrative procedure.

## Introdução

O processo administrativo tributário é instrumento fundamental na estrutura de resolução de conflitos entre o Fisco e o contribuinte. Este processo, motivado pelos pilares do Estado Democrático de Direito, assegura o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa. Recentemente, tanto no âmbito jurídico como no administrativo, esse instituto vem passando por significativas transformações decorrentes da crescente virtualização dos procedimentos, com ganhos em eficiência, celeridade e transparência.

Neste contexto, destaca-se a experiência do Município de Pelotas com a implantação do Processo Administrativo Tributário Eletrônico (ePAT), sistema virtual que possibilita a tramitação digital, incluindo Reclamações e Autos de Infração e Lançamento, com comunicações realizadas via Domicílio Tributário Eletrônico (DTE). A inovação busca conferir maior efetividade aos princípios processuais e se conecta às diretrizes contemporâneas de modernização da administração tributária.

O presente trabalho tem como problema de pesquisa desvendar em que medida a implantação do ePAT contribui para a efetivação dos princípios do processo administrativo tributário indicados pela Reforma Tributária, e como essa experiência pode servir de modelo para outros municípios na adaptação aos novos paradigmas introduzidos pela Reforma Tributária.

Parte-se da hipótese de que o ePAT promoveu avanços significativos na efetividade desses princípios, sendo compatível com as melhores práticas administrativas e capaz de inspirar políticas públicas em âmbito nacional, sobretudo no contexto da transição para o novo modelo previsto na Reforma Tributária.

O objetivo geral consiste em analisar a experiência municipal com o ePAT, avaliando sua adequação e aderência aos princípios do processo administrativo tributário da Reforma Tributária. Como objetivos específicos: (1) examinar os fundamentos e a evolução do processo administrativo tributário no Brasil e em Pelotas; (2) descrever o funcionamento prático do ePAT e analisar dados estatísticos sobre sua utilização; (3) avaliar, por meio de pesquisa empírica, a percepção dos usuários acerca da efetividade dos princípios processuais no âmbito do ePAT.

A metodologia adotada envolve abordagem qualitativa e quantitativa, com estudo de caso do Município de Pelotas. Foram realizadas análises documentais

da legislação e de relatórios administrativos, bem como pesquisa empírica mediante aplicação de questionários aos usuários do sistema.

A estrutura do trabalho organiza-se em três capítulos. O primeiro apresenta o conceito, os fundamentos e a evolução do processo administrativo tributário, relacionando-os aos princípios da Reforma Tributária. O segundo descreve a experiência municipal com o ePAT, detalhando sua implantação, funcionamento e análise estatística. O terceiro capítulo expõe os resultados da pesquisa aplicada aos usuários do ePAT, enfocando sua percepção sobre os princípios processuais e a qualidade do sistema. Por fim, a conclusão sintetiza os principais achados e propõe recomendações.

## **1. Princípios do processo administrativo tributário oriundos da Reforma Tributária**

O processo administrativo tributário constitui um dos instrumentos centrais para a realização do direito tributário, funcionando como meio de composição de interesses entre o Fisco e os contribuintes, além de mecanismo fundamental para a concretização dos direitos e garantias constitucionais. Em um cenário de profundas transformações no sistema tributário brasileiro, especialmente com a aprovação da Reforma Tributária, ganha ainda maior relevo a análise desse instituto à luz dos novos princípios que orientarão o contencioso administrativo e a atuação fazendária.

### ***1.1. Conceito e finalidade do processo administrativo tributário***

Entende-se que a competência para disciplinar o processo administrativo tributário é concorrente, conforme o art. 24, XI, da Constituição Federal. No âmbito da União, o processo está regulado pelos Decretos n. 70.235/1972 e n. 7.574/2011. De forma genérica, a Lei n. 9.784/1999 disciplina os processos administrativos no âmbito da Administração Pública Federal. Em breve, esse tema será tratado também em lei complementar da Reforma Tributária, no que se refere ao IBS. Os demais entes federados regulamentam o processo administrativo tributário de acordo com os seus interesses.

Hugo de Brito Machado classifica o processo administrativo tributário de forma objetiva nas seguintes espécies: (1) exigência de crédito tributário; (2) consulta; (3) repetição de indébito; (4) parcelamento de débitos; (5) reconhecimento de direitos (MACHADO, 2013, p. 460). A doutrina tributária mais recente entende por processo administrativo fiscal o conjunto de normas que disciplinam o rito para a solução de controvérsia entre o Fisco e o contribuinte (contencioso) ou para situações sem litígio, mas que precisam de solução de interesse de ambos (não contencioso), como a consulta (PONTALTI, 2025, p. 875).

Utiliza-se aqui o termo “processo administrativo tributário” como sinônimo de contencioso administrativo. Os demais processos não contenciosos serão trata-

dos como meros procedimentos administrativos, pois não encerram controvérsia entre a Administração e o administrado nem configuram litígio. “A litigância é o que distingue o processo do procedimento” (MEIRELLES, 2011, p. 750).

Para Hugo de Brito Machado Segundo (2009, p. 7), o procedimento é mera sequência de atos sem participação do interessado, ao passo que o processo exige sua atuação. Ele distingue o procedimento preparatório do lançamento (sem jurisdição) do processo administrativo tributário, que se inicia com a notificação para pagamento ou impugnação e a aplicação dos princípios constitucionais processuais. Ricardo Alexandre (2023, p. 471) divide o lançamento em duas fases: oficiosa, que encerra na notificação, e contenciosa, que pode ser instaurada com a impugnação do sujeito passivo.

### ***1.2. Princípios do processo administrativo tributário na Reforma Tributária***

Princípios são fundamentos essenciais. Para Hugo de Brito Machado Segundo (2009, p. 52-53), há princípios específicos do procedimento, do processo administrativo e do processo judicial tributário, com zonas de intersecção. São eles: (1) No procedimento: inquisitorialidade e subordinação hierárquica; (2) Na intersecção com o processo: oficialidade e verdade real; (3) No processo administrativo: utilidade e independência do julgador; (4) Na intersecção com o judicial: devido processo legal, contraditório, ampla defesa, economia, instrumentalidade e duplo grau; e (5) No judicial: jurisdição definitiva, imparcialidade e inércia.

O processo administrativo tributário brasileiro é permeado por um conjunto de princípios fundamentais que garantem a proteção dos direitos dos contribuintes e asseguram a legitimidade e a eficiência da atuação estatal. Esses princípios são consagrados na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional (CTN) e serão regulamentados na Reforma Tributária, que disciplinará o contencioso administrativo do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), mas cuja vocação principiológica extrapola esse tributo, influenciando todo o sistema tributário nacional, inclusive os processos administrativos de âmbito municipal. Nesse sentido, o Projeto de Lei Complementar n. 108/2024<sup>1</sup>, ainda em tramitação que propõe regulamentar a Reforma Tributária, adota expressamente, no art. 67, os princípios do quadro abaixo.

#### *Quadro 1: Princípios do processo administrativo tributário na Reforma Tributária*

<i>Princípio</i>	<i>Comentário</i>
Simplicidade	Evita formalismos e facilita o acesso do contribuinte.
Verdade material	Busca os fatos reais, além das alegações formais.
Ampla defesa	Garante todos os meios legais e legítimos de defesa.

<sup>1</sup> <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9839564&ts=1748294938342&disposition=inline>.

Contraditório	Permite manifestação e influência no resultado.
Publicidade	Atos devem ser públicos, salvo sigilo legal.
Transparência	Exige clareza nas informações prestadas.
Lealdade e boa-fé	Partes devem agir com ética e sem má-fé.
Motivação	Decisões devem ser justificadas com base legal e fática.
Oficialidade	Autoridade pode agir de ofício, sem provocação.
Cooperação	Administração e contribuinte devem colaborar.
Eficiência	Atos devem ser rápidos e eficazes.
Formalismo moderado	A forma não deve impedir a justiça fiscal.
Razoável duração do processo	O processo deve terminar em tempo adequado.
Segurança jurídica	Decisões devem ser previsíveis e estáveis.
Devido processo legal	Observância de normas legais e constitucionais.
Celeridade da tramitação	O processo deve tramitar com rapidez.

Fonte: Elaborado pelo autor.

A sistematização desses princípios do processo administrativo tributário, regulamentados pela Reforma Tributária, representa um avanço significativo na consolidação de um modelo de processo administrativo tributário mais racional, eficiente, justo e garantidor dos direitos fundamentais. Embora dirigidos inicialmente ao contencioso do IBS, esses princípios são expressão de uma tendência normativa e doutrinária que se projeta sobre todo o sistema tributário brasileiro, inclusive no âmbito municipal, orientando experiências como a do Processo Administrativo Tributário Eletrônico (ePAT), objeto de estudo deste trabalho.

## **2. Processo administrativo tributário na forma eletrônica e a experiência empírica municipal**

A experiência de implantação do Processo Administrativo Tributário Eletrônico (ePAT) no Município de Pelotas revela um movimento consistente de modernização e racionalização do contencioso fiscal, alinhado às tendências nacionais de virtualização e eficiência administrativa. A seguir, apresenta-se a legislação, a estrutura e as principais funcionalidades, que conferem maior celeridade, segurança jurídica e transparência.

### ***2.1. Processo administrativo tributário na legislação municipal de Pelotas***

O processo administrativo tributário em Pelotas está disciplinado no Código Tributário Municipal, Lei Municipal n. 2.758/1982<sup>2</sup> (arts. 43-87), que estabelece um modelo procedimental detalhado, assegurando garantias fundamentais ao contribuinte e conferindo estrutura formal à atuação do Fisco. Conforme o art.

<sup>2</sup> <https://sistema.pelotas.com.br/transparencia/arquivos/L2758.pdf>.

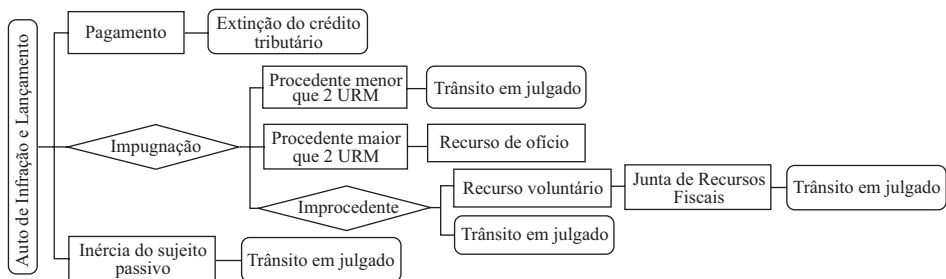
43, os atos devem constar em autos forenses com folhas numeradas e rubricadas, contendo apenas o essencial e vedando espaços em branco, rasuras ou emendas não ressalvadas.

Segundo o art. 44, reclamações e recursos regulares suspendem a cobrança tributária, sendo necessário o depósito do valor principal para evitar multas, juros e correção monetária, com devolução prevista em até 60 dias após decisão que reconheça improcedência, acrescida de atualização em caso de mora. Os prazos (art. 45) seguem contagem contínua, excluindo-se o dia de início e incluindo-se o de vencimento.

O procedimento ordinário inicia-se com: (1) auto de infração; (2) auto de lançamento; ou (3) reclamação fiscal contra lançamento por declaração ou cadastro (art. 46). Os autos (arts. 47 e 48) devem conter fatos, norma infringida, valores, dados do contribuinte e intimação para pagar ou se defender; se conjugados, formam o “Auto de Lançamento e Infração” (art. 50). A intimação (art. 51) pode ser pessoal, por AR ou edital, com presunções no art. 52. Após a intimação, o contribuinte tem 15 dias para apresentar defesa (arts. 54 e 56), podendo requerer prorrogação de até 10 dias, com justificativa.

Durante a instrução (arts. 57-63), é garantida ampla produção de provas. Encerrada essa fase, o Diretor decide em primeira instância no prazo de 10 dias (art. 64), com fundamentação e apreciação de todas as questões (art. 65). O duplo grau de jurisdição (art. 66) prevê que algumas decisões só produzem efeitos após confirmação da Junta de Recursos Fiscais. O recurso ordinário (art. 67) deve ser interposto em até 15 dias e será julgado pela Junta (art. 72). Com o trânsito em julgado, a decisão é executada por intimação para pagamento ou recebimento, ou pela inscrição do crédito em dívida ativa (art. 77).

Figura 1: Fluxograma legal do processo administrativo tributário



Fonte: Elaborado pelo autor, com base no Código Tributário Municipal de Pelotas.

A Lei Municipal n. 6.865/2020<sup>3</sup> instituiu o DTE como meio oficial e pessoal de comunicação entre Fisco e contribuintes (obrigatório para pessoas jurídicas do

<sup>3</sup> <https://sistema.pelotas.com.br/transparencia/arquivos/L6865.pdf>.

ISS; facultativo para MEI e pessoas físicas). A ciência se dá com o acesso ou após 30 dias, sob pena de multa. O DTE viabilizou o ePAT, unindo garantias processuais e inovação, com segurança jurídica e eficiência fiscal, sendo referência em boas práticas no contencioso tributário.

## 2.2. Apresentação da estrutura e funcionalidades do ePAT

A implantação do Processo Administrativo Tributário Eletrônico (ePAT) em Pelotas modernizou o contencioso fiscal municipal. O sistema reúne dois módulos: ePAT Reclamação<sup>4</sup> (para a impugnação de lançamentos sem auto) e o ePAT Autos<sup>5</sup> (para a lavratura de multas e lançamentos de ofício). Formulários eletrônicos padronizados garantem integridade dos dados por meio de campos obrigatórios e validações em tempo real.

O fluxo inicia-se com a criação de um auto ou o recebimento de uma Reclamação Fiscal. Ao escolher o tipo de processo, o sistema ePAT carrega automaticamente os dados da inscrição tributária, evitando inconsistências. Na tela do ePAT, o auditor fiscal visualiza cada etapa, como elaboração, notificação, defesa, provas, decisões e recursos, e conta com um cronograma que aciona o “impulso oficial” quando o prazo do contribuinte se esgota.

Além da autuação individual, o sistema dispõe de inteligência fiscal para apuração coletiva de possíveis irregularidades por meio de filtros que cruzam dados de lançamentos em atraso, encerramentos em aberto, notas fiscais sem aceite, divergências no Simples Nacional ou no faturamento por cartão de crédito. O ePAT identifica casos suspeitos de sonegação, permitindo notificações via DTE<sup>6</sup> em escala muito superior à fiscalização individual.

Figura 2: Tela de um ePAT Reclamação para julgamento

Fonte: ePAT Reclamação (dados pessoais preservados em razão do sigilo fiscal).

<sup>4</sup> [https://sistema.pelotas.com.br/transparencia/arquivos/Manual\\_ePAT\\_Reclamacao.pdf](https://sistema.pelotas.com.br/transparencia/arquivos/Manual_ePAT_Reclamacao.pdf).

<sup>5</sup> [https://sistema.pelotas.com.br/transparencia/arquivos/Manual\\_ePAT\\_Autos.pdf](https://sistema.pelotas.com.br/transparencia/arquivos/Manual_ePAT_Autos.pdf).

<sup>6</sup> <https://sistema.pelotas.com.br/transparencia/arquivos/DTE.pdf>.

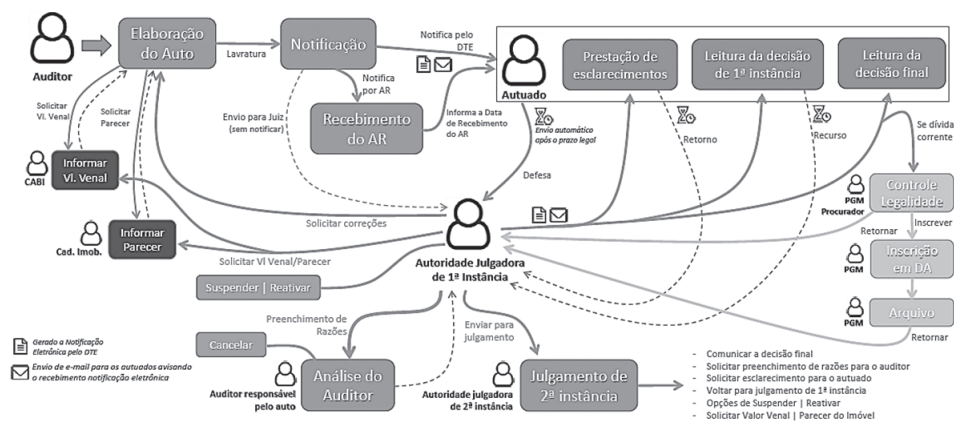
Ao receber ordem de serviço ou atuar sobre os resultados do filtro, o auditor fiscal poderá buscar a autorregularização por meio de notificação eletrônica. Se a tentativa for infrutífera, preenche-se o auto, com tipos, valores de tributos (ISS, IPTU, ITBI, taxas) e texto legal da infração, e lança as informações no sistema. A assinatura eletrônica segue padrões oficiais para garantir a validade do documento.

As notificações ocorrem pelo Domicílio Tributário Eletrônico (DTE): o ePAT envia e-mail ao responsável cadastrado para acessar o sistema; se não houver DTE ativo, gera-se carta AR e anexa-se o comprovante do recebimento digitalizado. A data de ciência é registrada no auto, abrindo prazo para defesa ou impugnação e gerando alertas internos caso não haja resposta.

No caso de ePAT Reclamação, o contribuinte acessa o sistema, escolhe lançamentos vinculados ao CPF ou CNPJ e impugna. Se em prazo, a exigibilidade pode ser suspensa pelo julgador e o processo segue ao auditor fiscal. Fora do prazo, admite-se revisão de ofício (art. 149 do CTN), porém sem as garantidas legais de impugnação tempestiva. Os tributos mais questionados por Reclamação Fiscal são IPTU, ITBI, ISS fixo e taxas.

Depois, aplica-se o fluxo padrão: julgamento em primeira instância pelo Diretor de Tributos, notificação via DTE e, se favorável ao contribuinte em valores pequenos, execução imediata; caso contrário, reexame pela Junta de Recursos Fiscais. O recurso ordinário deve ser interposto em 15 dias e será decidido pela Junta de Recursos Fiscais, encerrando o contencioso. Após trânsito em julgado, inscreve-se o crédito em Dívida Ativa ou implementa-se a decisão.

Figura 3: Fluxo do Processo Administrativo Tributário Eletrônico (ePAT)



Fonte: Manual do ePAT Autos.

O ePAT também incorpora regras de negócio para garantir o devido processo legal eletrônico: limites de caracteres em justificativas, controle de anexos,

detecção de protocolos duplicados e avanço de tramitação somente após a conclusão de etapas obrigatórias. Em qualquer fase, o sistema permite encaminhar para outros setores, a fim de receber parecer e documentos, gerar relatório em PDF das etapas, com capa, folhas numeradas e documentos anexados, simulando autos judiciais eletrônicos.

### 2.3. *Análise estatística da experiência com o ePAT*

Desde sua implantação<sup>7</sup>, iniciada em 2022 para a etapa ePAT Reclamação e 2023 para a etapa ePAT Autos, o sistema ePAT registrou um crescimento constante tanto no volume de protocolos quanto na diversidade de procedimentos. Em 2024, esse amadurecimento tornou-se particularmente evidente: foram protocoladas 299 Reclamações Fiscais, amparadas pelo art. 46, inciso III, do Código Tributário Municipal, totalizando R\$ 7.628.506,56 impugnados.

Por outro lado, o mesmo exercício mostrou a consolidação das autuações eletrônicas como instrumento efetivo de atuação por parte dos auditores fiscais. Em 2023, apenas quatro Autos de Infração e/ou Lançamento foram registrados no ePAT, pois ainda em fase de testes; em 2024, esse número saltou para 188, totalizando R\$ 4.797.366,97 em crédito tributário constituído. A predominância das Reclamações sobre os Autos, tanto em quantidade quanto em valor, sugere que a demanda contribuinte pelo sistema eletrônico está atrelada sobretudo à necessidade de contestação de grande volume de quantitativo e qualitativo de créditos constituído de ofício, como no IPTU, cujo lançamento já estava efetuado. Entretanto, também pode estar associado à facilidade de acesso remoto e ao prazo diferenciado de tramitação garantido pelo DTE.

Adicionalmente, a dispersão dos autos em diferentes espécies demonstra a flexibilidade do ePAT para dar suporte a diversos tipos de lançamento: Auto de Lançamento e Infração convencional, autuações específicas de ISS, de ITBI, além de IPTU. Essa diversidade reforça o caráter multifuncional do sistema e sua capacidade de adaptação às várias nuances do contencioso municipal.

*Tabela 1: Processos ePAT iniciados em 2024*

<i>Tipo de ePAT</i>	<i>Quantidade</i>	<i>Valor</i>
Reclamação Fiscal	299	R\$ 7.628.506,56
Auto de Lançamento e Infração	4	R\$ 2.251.975,25
Auto de Lançamento e Infração – ISS Retido	1	R\$ 536.058,59
Auto de Lançamento e Infração – ITBI (Lei n. 6.202/2015)	11	R\$ 1.918.867,36

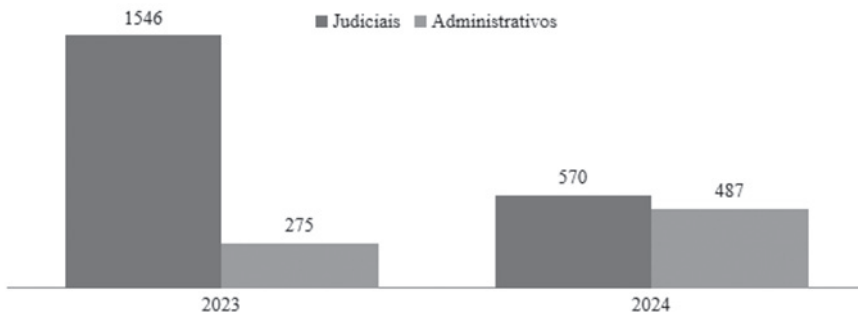
<sup>7</sup> <https://www.pelotas.com.br/noticia/prefeitura-implanta-sistema-para-agilizar-lancamentos-fiscais>.

Auto de Infração IPTU	3	R\$ 3.844,90
Auto de Infração SMF	169	R\$ 86.620,87
<i>Total</i>	<i>487</i>	<i>R\$ 12.425.873,53</i>

Fonte: Relatório do sistema tributário do Município de Pelotas.

Um dos efeitos mais relevantes foi a redução da judicialização: as ações tributárias envolvendo impostos municipais caíram de 1.546, em 2023, para 570, em 2024, queda de 976 processos (63,13%). Essa diminuição pode estar ligada à maturidade do ePAT, que proporcionou respostas administrativas mais eficientes e permitiu revisar lançamentos considerados indevidos, evitando execuções fiscais. O sistema também viabiliza cobranças via DTE. Em teste com 39.590 cobranças (R\$ 11.073.135,74), houve 11.374 pagamentos (R\$ 2.734.909,31 – 25%) e 4.036 inadimplências (R\$ 2.877.177,90 – 26%); o restante teve exigibilidade suspensa ou crédito extinto. Tais dados evidenciam a eficácia do ePAT na cobrança e na contenção do contencioso judicial.

Figura 4: Novos Processos Tributários Judiciais x Administrativos



Fonte: Painel de Estatísticas do CNJ, no portal Justiça em Números<sup>8</sup>.

Quanto ao aspecto da agilidade, a estrutura do ePAT está alinhada com os princípios consagrados pela legislação e pela doutrina tributária, especialmente os princípios da eficiência, da celeridade e da duração razoável do processo. Em média, considerando apenas as etapas obrigatórias e em dias úteis, o ePAT Autos se encerra em 108 dias e o ePAT Reclamação em 154, o que demonstra a presteza do serviço. Quando o processo excepcionalmente envolve todas as etapas possíveis, como o envio de decisão por carta registrada com AR nos casos de não ade-

<sup>8</sup> <https://justica-em-numeros.cnj.jus.br/painel-estatisticas/> (filtros aplicados em 01.07.2025: Ano: 2023 e 2024; Tipo: Processos casos novos; Tribunal: TJRS; Grau: 1º Grau e Juizado Especial; UF, Município: RS, Pelotas; Assunto: Direito tributário, como IPTU, ISS e ITBI).

são ao DTE, o prazo pode chegar a 247 dias para o ePAT Autos e a 377 dias para o ePAT Reclamação.

*Tabela 2: Tempo médio das etapas processuais do ePAT*

<i>Etapa processual</i>	<i>ePAT Reclamação</i>	<i>ePAT Autos</i>
Elaboração do Auto	–	2
Análise do Auditor	11	6
Decisão de 1ª Instância	25	13
Leitura da decisão de 1ª Instância	15	19
Decisão de 2ª Instância	77	65
Leitura da decisão de 2ª Instância	26	0
Inscrição em Dívida Ativa	-	3
<i>Total</i>	<i>154</i>	<i>108</i>

Fonte: Relatório da administração tributária do Município de Pelotas.

O investimento direto no sistema ePAT foi de R\$ 90.880,00, conforme aditivo 4/2021 do contrato 35/2018<sup>9</sup>, que inclui o desenvolvimento do sistema e integração com sistemas existentes. Além disso, a remuneração dos servidores efetivos, membros da Junta de Recursos Fiscais (auditores fiscais e procuradores municipais), segunda instância de julgamento, por meio de jeton mensal no valor total de R\$ 7.661,76, assegurou a regularidade técnica dos julgamentos e o compromisso com prazos razoáveis na análise de recursos administrativos. Esses valores foram planejados dentro do orçamento do Município de Pelotas, sem repasses extraordinários.

Em síntese, a análise dos dados evidencia não apenas o crescimento quantitativo dos procedimentos eletrônicos e o bom custo-benefício, mas também um equilíbrio emergente entre as demandas defensivas e ofensivas que tramitam no âmbito tributário. O ePAT consolida-se, assim, como ferramenta capaz de modernizar o contencioso administrativo, promovendo ganhos de eficiência, transparência e segurança jurídica tanto para a administração quanto para os contribuintes.

### **3. Resultados da pesquisa sobre a opinião dos usuários sobre o Processo Administrativo Tributário Eletrônico<sup>10</sup>**

Este capítulo apresenta os resultados obtidos por meio do questionário virtual aplicado aos usuários do ePAT no Município de Pelotas. Primeiro, descreve-se o perfil dos usuários do sistema; posteriormente, expõe-se a avaliação dos

<sup>9</sup> <https://sistema.pelotas.com.br/transparencia/arquivos/TA0421aoCA03518.pdf>.

<sup>10</sup> [https://docs.google.com/forms/d/1F1o2BPJjnaNhIOqNfed8H\\_YJFycDSNqvvyFj0\\_B9EyM/viewanalytics](https://docs.google.com/forms/d/1F1o2BPJjnaNhIOqNfed8H_YJFycDSNqvvyFj0_B9EyM/viewanalytics).

princípios processuais conforme percepção dos usuários; por último, discute-se os dados coletados, para a validação da hipótese de que o ePAT contribui para efetivar os princípios do processo administrativo tributário, conforme a Reforma Tributária.

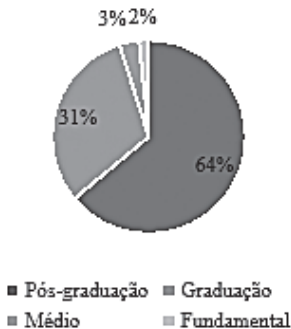
No que tange ao recrutamento dos respondentes, todos os 861 usuários atuais do sistema ePAT foram selecionados e notificados para participação voluntária e anônima, conforme a Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD). O convite foi enviado por e-mail institucional, contendo convite e link para o formulário no *Google Forms*, garantindo que nenhuma informação pessoal identificasse os respondentes. O questionário permaneceu disponível no período de 29 de maio a 6 de junho de 2025, quando foi automaticamente encerrado, totalizando 10 dias de coleta.

Durante esse intervalo, cada clique no link foi registrado anonimamente pelo *Google Forms*, sem associação a endereços IP ou nomes próprios, preservando o sigilo individual. Para reforçar a credibilidade do instrumento, informava-se, em primeira página do formulário, que a participação era voluntária, anônima e que, ao prosseguir, o usuário concordava com os termos de sigilo e uso dos dados exclusivamente para fins acadêmicos. Ao final da coleta, foi obtido um total de 61 respostas válidas, número que representa cerca de 7% do universo convidado.

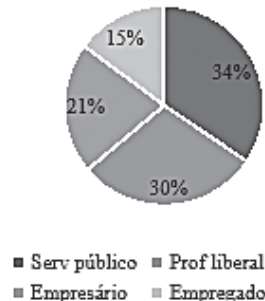
### 3.1. Perfil dos usuários do ePAT

Nesta seção, são apresentados os resultados referentes às quatro primeiras perguntas do questionário, que visaram identificar o grau de escolaridade, o setor profissional, o tipo de usuário no sistema ePAT e o tributo com o qual o respondente mais atuou. Essas informações permitem situar o contexto de uso do sistema e inferir se a amostra reflete diferentes grupos envolvidos no contencioso tributário eletrônico, como o nível de escolaridade, o setor profissional, o tipo de usuário e o tributo.

Figura 5: Qual é o seu grau de escolaridade?      Figura 6: Qual setor profissional você atua?

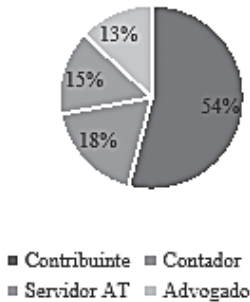


Fonte: Pesquisa de opinião ePAT.

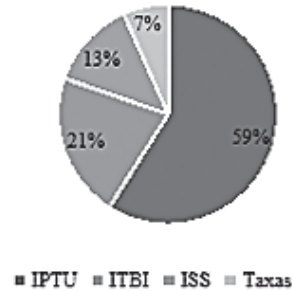


Fonte: Pesquisa de opinião ePAT.

Figura 7: Qual o seu tipo de usuário no ePAT? Figura 8: Qual tributo mais atuou no ePAT?



Fonte: Pesquisa de opinião ePAT.



Fonte: Pesquisa de opinião ePAT.

A escolaridade predominante dos usuários foi a pós-graduação (63,9%), graduação (31,1%), ensino médio (3,3%), e fundamental (1,6%). O setor profissional de atuação na maioria foi de servidores públicos (34,4%), profissionais liberais e autônomos (29,5%), empresários (21,3%) e empregados (14,8%). O tipo de usuário mais frequente foi contribuinte (54,1%), seguido de contador (18%), servidor da administração tributária (14,8%) e advogado (13,1%). Já o tributo mais impugnado foi IPTU (59%), ITBI (21,3%), ISS (13,1%) e taxas (6,6%).

### 3.2. Avaliação dos princípios processuais no ePAT

Nesta seção, apresenta-se a análise dos itens que avaliam, de forma cruzada com a escala Likert<sup>11</sup> (Péssimo, Ruim, Regular, Bom e Ótimo), a percepção dos usuários a respeito de 16 princípios do processo administrativo tributário, previstos na Reforma Tributária e compatibilizados com as funcionalidades do ePAT. As questões 5 a 20 do questionário contemplam cada um desses princípios. A metodologia de tratamento de dados envolveu: (1) Conversão dos escores qualitativos em valores numéricos: Péssimo = 1; Ruim = 2; Regular = 3; Bom = 4; Ótimo = 5; (2) Cálculo da média aritmética para cada princípio, a fim de sintetizar a avaliação dos respondentes; (3) Apresentação de gráfico de barras com as médias, para facilitar a visualização da percepção geral sobre cada princípio. A tabela abaixo resume os dados coletados, bem como a média final de avaliação.

<sup>11</sup> A escala Likert é um tipo de escala de resposta psicométrica mais usada em pesquisas de opinião.

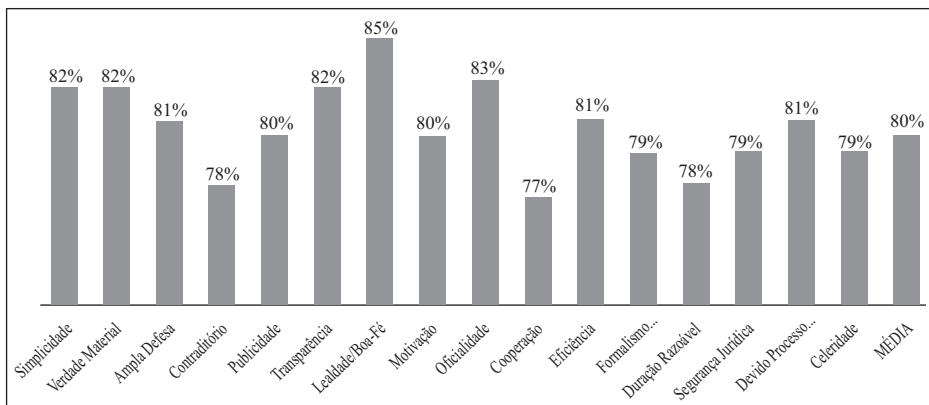
Tabela 3: Resultados da pesquisa de satisfação do ePAT

Princípio	Péssimo	Ruim	Regular	Bom	Ótimo	Soma de Pontos	Média
Simplicidade	4	2	5	22	28	251	82,3%
Verdade Material	1	4	7	24	25	251	82,3%
Ampla Defesa	3	4	7	21	26	246	80,7%
Contraditório	4	5	10	17	25	237	77,7%
Publicidade	2	5	9	20	25	244	80,0%
Transparência	3	3	8	18	29	250	82,0%
Lealdade/Boa-fé	1	2	7	23	28	258	84,6%
Motivação	2	4	9	24	22	243	79,7%
Oficialidade	1	2	8	27	23	252	82,6%
Cooperação	4	3	12	22	20	234	76,7%
Eficiência	2	4	11	15	29	248	81,3%
Formalismo Moderado	4	2	10	22	23	241	79,0%
Duração Razoável	3	3	15	16	24	238	78,0%
Segurança Jurídica	2	4	9	25	21	242	79,3%
Devido Processo Legal	3	1	13	18	26	246	80,7%
Celeridade	2	5	12	16	26	242	79,3%
Média	2,6	3,3	9,5	20,6	25,0	245,2	80,4%

Fonte: Resumo dos resultados da pesquisa sobre o ePAT.

Em seguida, o gráfico ilustra essas médias. As perguntas foram feitas de forma padrão, com o texto de exemplo para o princípio da simplicidade, da seguinte forma: “Como você avalia a *simplicidade e a facilidade* de uso do processo eletrônico (ePAT), em comparação ao processo físico tradicional? *Princípio da simplicidade*”. E assim para os outros princípios da mesma forma, substituindo apenas o nome do princípio e sua explicação.

Figura 9: Pesquisa de opinião sobre o ePAT



Fonte: Resumo dos resultados da pesquisa sobre o ePAT.

Lealdade/Boa-fé (média 85%): é o princípio mais bem avaliado, refletindo que a interação entre usuário e Fisco, via sistema, transmite um ambiente ético e transparente. Oficialidade (média 83%): os respondentes perceberam que o ePAT favorece a coleta de provas e a condução do processo de ofício, com logs e documentos eletrônicos que sustentam as decisões. Simplicidade, verdade material e transparência (média 82%): o sistema recebeu avaliação positiva quanto à interface e ao acesso público às informações. Essa percepção de facilidade reforça o princípio da transparência no contencioso.

### Conclusão

Este trabalho investigou a implantação e o desempenho do sistema eletrônico de Processo Administrativo Tributário (ePAT) no Município de Pelotas/RS, tendo por objetivo principal avaliar em que medida o ePAT efetivou os princípios processuais trazidos pela Reforma Tributária e promoveu melhorias na gestão do contencioso tributário. A pesquisa, estruturada em um questionário eletrônico aplicado a 61 usuários, revelou um perfil composto majoritariamente por pós-graduados (64%), com forte presença de contribuintes (54%) e atuação principal no tributo IPTU (59%). Em geral, a média de satisfação com o sistema ePAT foi muito boa (80%).

O estudo indica que municípios de porte e tecnologia semelhantes aos de Pelotas podem replicar o ePAT, ajustando fluxos e infraestrutura de servidores. A base tecnológica compatível com padrões federais favorece a replicabilidade. Funcionalidades como integração com bases externas fortalecem cooperação e celeridade. Assim, o ePAT se mostra um instrumento promissor para modernizar o contencioso tributário, em consonância com princípios constitucionais e da Reforma Tributária.

### Referências

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Juspodivm, 2023.
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro*: relatório final de pesquisa; Instituto de Ensino e Pesquisa. Brasília: CNJ, 2022.
- DUQUE, Felipe Viana de Araujo. *Manual de processo tributário: administrativo e judicial*. 2. ed. Salvador, Bahia: Juspodivm, 2025.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo Brasileiro*. 37. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

PONTALTI, Mateus. *Manual de direito tributário*. 6. ed. Salvador: Juspodivm, 2025.