



## ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA ELETRÔNICA NO BRASIL

### ELETRONIC TAX ARBITRATION IN BRAZIL

Ana Paula Pasinatto <sup>1</sup>

#### RESUMO

O presente artigo tem por escopo analisar a Arbitragem Tributária Eletrônica, apresentando a possibilidade de implementação da e-AT com a intenção de fomentar a discussão na academia. Principalmente pelo fato das disputas dentro da World Wide Web estarem crescendo tão rápido quanto o próprio comércio eletrônico. Sendo necessário meios complementares inclusive em âmbito tributário. Mas, pelo fato de a arbitragem tributária carecer de consolidação no Brasil, diferente do que ocorre em Portugal, parte-se de especulações, proposições e conjecturas sob o método hipotético-dedutivo de Karl Popper. Parte-se, assim, da análise dos estudos denominados “Justiça em Números”, feitos anualmente pelo Conselho Nacional de Justiça, verificando a necessidade de urgente de medida frente a taxa de congestionamento de 91,7% em execuções fiscais. Eis justamente a relevância e importância do presente trabalho, que parte da concepção de ser o crédito tributário interesse público secundário disponível e, portanto, arbitrável. Não havendo quaisquer óbices à implementação da arbitragem tributária tanto física, como eletrônica. Frise-se: o objetivo do presente trabalho é a análise exclusiva da arbitragem tributária eletrônica, suas vantagens e desvantagens tanto ao contribuinte, como ao Fisco e à sociedade em geral.

Palavras-chave: Arbitragem Online; Arbitragem Tributária; Arbitragem Tributária Eletrônica; Comércio Eletrônico.

#### ABSTRACT

This article aims to analyze the Electronic Tax Arbitration, presenting the possibility of implementation of e-TA with the intention of encouraging discussion in the academy. Mainly because disputes within the World Wide Web are growing as fast as e-commerce itself. Complementary means are required, including taxation. But because tax arbitration lacks consolidation in Brazil, unlike in Portugal, it starts from speculation, propositions and conjectures under Karl Popper's hypothetical-deductive method. Thus, it starts from the analysis of the studies called “Justice in Numbers”, made annually by the National Council of Justice, verifying the urgent need of measure in view of the 91.7% congestion rate in tax foreclosures. This is precisely the relevance and importance of the present work, which starts from the conception of being the secondary public interest tax credit available and therefore arbitrary. There are no obstacles to the implementation of both physical and electronic tax arbitration. It should be emphasized: the objective of this paper is the exclusive analysis of electronic tax arbitration, its advantages and disadvantages for the taxpayer, the tax authorities and society in general.

Keywords: Online Arbitration; Tax Arbitration; Electronic Tax Arbitration; E-commerce.

<sup>1</sup> Bacharela em Direito pelo UniCuritiba. Pós-Graduada pela Escola da Magistratura do DF. Mestranda em Direito na UNB. Vice-Presidente da SubComissão de Arbitragem da OAB/DF. Diretora Científica da Associação de Mediadores e Árbitros do DF. Realizou pesquisas na FD da Universidade de Lisboa. anapasinatto@hotmail.com



## INTRODUÇÃO

A velocidade das inovações no comércio eletrônico não deixa alternativa, é necessário acompanhá-las. Principalmente quando trata de *internet*<sup>2</sup>, ou *Inter Networking*.

Nesse trabalho, para analisar a Arbitragem Tributária Eletrônica (e-AT), parte-se da concepção de a Arbitragem Tributária restar consolidada no Brasil, assim como já está em Portugal desde o ano de 2011. Para tanto, adota-se o método de pesquisa hipotético-dedutivo de Karl Popper.<sup>3-4</sup> Parte-se, assim, da análise dos estudos denominados “Justiça em Números”, feitos anualmente pelo Conselho Nacional de Justiça, da análise

<sup>2</sup> “O que é a Internet? A resposta não é clara nem completa. Sob o ponto de vista técnico, a Internet é uma imensa rede que liga elevado número de computadores em todo o planeta. As ligações surgem de várias maneiras: redes telefônicas, cabos e satélites. Sua difusão é levemente semelhante à da rede telefônica.” Salienta o autor, ainda, brevemente sobre a *internet* e sua história: “O projeto Arpanet da agência de projetos avançados (Arpa) do Departamento de Defesa norte-americano confiou, em 1969, à Rand Corporation a elaboração de um sistema de telecomunicações que garantisse que um ataque nuclear russo não interrompesse a corrente de comando dos Estados Unidos. A solução aventada foi a criação de pequenas redes locais (LAN), posicionadas nos lugares estratégicos do país e coligadas por meio de redes de telecomunicação geográfica (WAN). Na eventualidade de uma cidade vir a ser destruída por um ataque nuclear, essa rede de redes conexas - Internet, isto é, Inter Networking, literalmente, coligação entre redes locais distantes, garantiria a comunicação entre as remanescentes cidades coligadas. No entanto, a decolagem da Internet ocorreu no ano de 1973, quando Vinton Cerf, do Departamento de Pesquisa avançada da Universidade da Califórnia e responsável pelo projeto, registrou o (protocolo TCP/IP) Protocolo de Controle da Transmissão/Protocolo Internet; trata-se de um código que consente aos diversos networks incompatíveis por programas e sistemas comunicarem-se entre si. Hoje, a Internet é vista como um meio de comunicação que interliga dezenas de milhões de computadores no mundo inteiro e permite o acesso a uma quantidade de informações praticamente inesgotáveis, anulando toda distância de lugar e tempo. [...] A Internet surgiu no auge do processo de barateamento das comunicações, ocorrido ao longo do século XX, e o usufruto desse benefício saltou de 140 milhões de usuários, em 1998, para mais de 800 milhões nos anos seguintes. Segundo estudo do Ibope NetRatings, no final do primeiro trimestre de 2008 havia 41,565 milhões de usuários de Internet no Brasil. A venda de computadores incentivou o crescimento e a redução de impostos, a ampliação do financiamento e a queda do dólar têm permitido o acesso de consumidores de renda mais baixa. O mais importante elemento, detonador dessa verdadeira explosão, que permitiu à Internet se transformar num instrumento de comunicação de massa, foi o World Wide Web (ou WWW, ou ainda W3, ou simplesmente Web), a rede mundial [...]”. PAESANI, Liliana Minardi. **Direito e Internet: Liberdade de Informação, Privacidade e Responsabilidade Civil**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 10-12.

<sup>3</sup> POPPER, Karl. Os primórdios do racionalismo. In.: MILLER, David (org.). **Textos Escolhidos**. Tradução: Vera Ribeiro. Revisão de tradução: César Benjamin. Rio de Janeiro: PUC Rio, 2010. p. 26-31.

<sup>4</sup> Heráclito traduzido por POPPER, *ibid.*, p. 31. “Muitos não entendem estas coisas, mesmo as encontrando em seu caminho, e não as entendem quando ensinados; mas pensam saber. [...] Se não tiveres a esperança não encontrarás o inesperado, pois não é contraditório e é inacessível.” ÉFESO, Heráclito. In: BORNHEIM, Gerd A. (Org.). **Os Filósofos pré-socráticos**. 15. ed. São Paulo: Cultrix, [2010?]. p. 36.



bibliográfica, com o exame de livros e artigos doutrinários de autores nacionais e estrangeiros, priorizando as referências disponíveis eletronicamente.

Considerando a carência de obras brasileiras sobre o presente tema, a escolha pela denominação “Arbitragem Tributária Eletrônica” partiu da análise de doutrinas estrangeiras.

O objetivo com essa pesquisa é, justamente, apresentar a possibilidade da implementação da Arbitragem Tributária Eletrônica com a intenção de fomentar a discussão na academia para que, em breve, quando de fato consolidada a Arbitragem Tributária no Brasil, consolide-se, de imediato, a resolução de litígios tributários, também, pela arbitragem eletrônica. Afinal, como afirma Dafna Lavi, há uma necessidade vital de melhorar os mecanismos de resolução de controvérsias em todos os âmbitos.<sup>5</sup>

## 2 O CRESCENTE CAMINHO WORL WIDE WEB: A RESOLUÇÃO DE DISPUTAS ONLINE

Com o *Inter Networking* surge no contexto da globalização e da interatividade<sup>6</sup>, marcando a sociedade pela “organização em torno de redes, teias de ligação que possibilitam o acesso simultâneo e rápido a uma gama enorme de informações, com redução de tempo, custos e deslocamentos”.<sup>7</sup>

<sup>5</sup> “Undoubtedly, the advent of the Internet presented a serious challenge for the Alternative Dispute Resolution (“ADR”) movement. Resolving disputes over the Internet is likely to play an important role in the future of electronic commerce.”. LAVI, *op. cit.*, p. 876. Disponível em: <<https://pdfs.semanticscholar.org/1bbe/c84d77486d8c8588e22e199373d6d35f0f01.pdf>>. Acesso em: 27 de julho de 2019.

<sup>6</sup> Abili Lázaro Castro de Lima descreve sobre a globalização e menciona ser as “[...] várias concepções ao longo do tempo”. Com base nas várias concepções, constrói o tipo ideal de globalização que, em seu ver “...implica uma crescente interconexão em vários níveis da vida cotidiana a diversos lugares longínquos no mundo”, tomando diversas dimensões, tanto política, como social, ambiental, cultural e econômica: “...a globalização econômica contribuiu sobremaneira para a uma crescente interconexão em vários níveis da vida cotidiana a diversos lugares longínquos no mundo, uma vez que os níveis de internacionalização do comércio fizeram com que as fronteiras nacionais comesçassem a perder sentido...”. LIMA, Abili Lázaro Castro de. **Globalização econômica, política e direito: análise das mazelas causadas no plano político-jurídico**. Porto Alegre: SAFE, 2002. p. 11-12, 126-127 e 114.

<sup>7</sup> LEAL, Sheila do Rocio Santos. **Contratos eletrônicos: validade jurídica dos contratos via Internet**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 1-2.



As relações estão cada vez mais simplificadas com a busca pelo *e-commerce*, ou CE.<sup>8</sup> Consequentemente, as disputas na World Wide Web (em português conhecida por rede mundial de computadores ou, ainda, rede de alcance mundial) também crescem, "tão rapidamente quanto o próprio comércio eletrônico".<sup>9</sup>

Essa "nova revolução tecnológica vem impondo profundas mudanças nas relações sociais, na economia, na cultura, na política e no espaço geográfico. Há uma necessidade de adaptação".<sup>10</sup>

Eis que surge a Resolução de Disputas Online, ou simplesmente ODR. São formas de solução de controvérsias geralmente baratas para disputas no CE global, além de eficientes, efetivas e convenientes. Sendo imprescindível a reflexão sobre a resolução de disputas por meio virtual.

As formas eletrônicas de resolução de conflitos desempenham papel importante no comércio eletrônico e, ainda, muito desempenharão. Desde que, claro, aconteçam em "um sistema justo, eficiente e disponível para a resolução de disputas envolvendo a Internet"<sup>11</sup>,

<sup>8</sup> "O ambiente empresarial, tanto em nível mundial quanto em nacional, tem passado por inúmeras mudanças nos últimos anos, as quais têm sido consideradas diretamente relacionadas com as tecnologias de informação (TI). Um dos aspectos mais importantes desse novo contexto é o surgimento do ambiente digital, que passou a permitir, de fato, a realização de negócios na era digital e do comércio eletrônico. O comércio eletrônico (CE) já é uma realidade em diversos setores da economia, estando em um estágio de evolução intermediário. O cenário atual, mesmo que não uniforme para todas as empresas em um índice ainda não muito elevado, permite avaliar tal evolução e identificar suas tendências. Essa evolução apresenta diversas consequências a serem entendidas para o aproveitamento efetivo das potencialidades desse ambiente e para o tratamento adequado dos riscos envolvidos em uma situação com tal poder revolucionário. As principais áreas de consequências podem ser resumidas na mudança de relevância dos aspectos a serem considerados pelas empresas para a utilização do CE e na importância atribuída para as contribuições". ALBERTIN, Alberto Luiz. O Comércio Eletrônico Evolui e Consolida-se no Mercado Brasileiro. Administração da Produção de Sistemas de Informação. *Revista de Administração de Empresas*, out.dez., 2000, São Paulo, v.40., n. 4, pp. 94-102. p. 95.

<sup>9</sup> "Disputes on the World Wide Web are growing as rapidly as ecommerce itself. Online Dispute Resolution ("ODR") is a mechanism that is perceived as providing fair, efficient, effective, convenient and inexpensive solutions for disputes in the global e-commerce market.". LAVI, 2016, p. 871. Disponível em: <<https://pdfs.semanticscholar.org/1bbe/c84d77486d8c8588e22e199373d6d35f0f01.pdf>>. Acesso em: 27 de julho de 2019.

<sup>10</sup> PICON, Leila; ANTUNES, Solange; DUARTE, Isabel. O Papel do Direito Na Sociedade da Era Informacional. p. 980. Disponível em: <[coral.ufsm.br/congressodireito/anais/2013/6-17.pdf](http://coral.ufsm.br/congressodireito/anais/2013/6-17.pdf)>. Acesso em: 23 de julho de 2017.

<sup>11</sup> LAVI, Dafna. THREE IS NOT A CROWD: ONLINE MEDIATION-ARBITRATION IN BUSINESS TO CONSUMER INTERNET DISPUTES. Published by Penn Law: Legal Scholarship Repository, 2016, vol. 37:3. pp. 871-941. p. 876. Disponível em:



com a devida acessibilidade aos contribuintes para receberem soluções justas com relação a suas reivindicações.

Devido à globalização e ao aumento do comércio eletrônico, a arbitragem virtual torna-se cada vez mais importante<sup>12</sup>, justificando o exame das questões técnicas para a e-AT. Assim como ocorreu com os processos judiciais tradicionais com as plataformas virtuais, será inevitável.

### 3 ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA ELETRÔNICA: DENOMINAÇÃO E ELEMENTOS

Pela carência de obras brasileiras a este respeito, a escolha pela denominação “Arbitragem Tributária Eletrônica” partiu da análise de doutrinas estrangeiras.<sup>13</sup> Há, também, outras opções como, por exemplo, arbitragem não tradicional<sup>14</sup>, arbitragem online<sup>15</sup>, cyber-arbitration<sup>16</sup>, cybitration<sup>17</sup>, cyberspace arbitration<sup>18</sup>, virtual arbitration<sup>19</sup>,

<<https://pdfs.semanticscholar.org/1bbe/c84d77486d8c8588e22e199373d6d35f0f01.pdf>>. Acesso em: 27 de julho de 2019.

<sup>12</sup> KRITZINGER, 2016, iv.

<sup>13</sup> BADIEI, Farzaneh. Online Arbitration Definition and Its Distinctive Features. *CEUR Workshop Proceedings*. vol. 684. Disponível em: <[ceur-ws.org/Vol-684/paper8.pdf](http://ceur-ws.org/Vol-684/paper8.pdf)>. Acesso em: 11 de julho de 2019; LANIER, Tiffany J. Where on Earth does Cyber-Arbitration Occur?: International Review of Arbitral Awards Renders Online. *ILSA Journal of International & Comparative Law*. vol.7:1. Disponível em: <<https://core.ac.uk/download/pdf/51092343.pdf>>. Acesso em: 11 de julho de 2019; HERRMANN, G.. Some Legal E-flections on Online Arbitration (“cybitration”). In: BRINER, R.; FORTIER, L. Y.; BERGER, K. P. *Law of International Business and Dispute Settlement in the 21st Century*. Köln: Liber Amicorum Karl-Heinz Böckstiegel, 2001. p. 267; KRITZINGER, Julian. Commercial Arbitration In Cyberspace: The Legal And Technical Requirements Towards A More Effective Lex Electronica Arbitralis. Faculty Of Law: University Of Cape Town. Orientadores: Alan Rycroft e Caroline Ncube. Department of Commercial Law, fev., 2016; CARRINGTON, Paul D. Virtual Arbitration. *Ohio State Journal on Dispute Resolution*. vol. 15:3, 2000, pp. 669-674; CACHARD, Oliver. *International Commercial Arbitration: Electronic Arbitration*. New York: United Nations Conference on Trade and Development, 2003. Disponível em: <[http://www.unctad.org/en/docs/edmmisc232add20\\_en.pdf](http://www.unctad.org/en/docs/edmmisc232add20_en.pdf)>. Acesso em: 11 de julho de 2019; HÖRNLE, Julia. Online Dispute Resolution: More than the Emperor’s New Clothes. In: KATSH, E.; CHOI, D. *Online Dispute Resolution (ODR): Technology as the “Fourth Party”*. Papers and Proceedings of the 2003 United Nations Forum on ODR (2003), pp. 27-37. Disponível em: <<http://www.odr.info/unece2003/pdf/Hornle.pdf>>.

<sup>14</sup> BADIEI, Farzaneh. Online Arbitration Definition and Its Distinctive Features. *CEUR Workshop Proceedings*. vol. 684. p. 88. Disponível em: <[ceur-ws.org/Vol-684/paper8.pdf](http://ceur-ws.org/Vol-684/paper8.pdf)>. Acesso em: 11 de julho de 2019

<sup>15</sup> Ibid., p. 87.





electronic arbitration<sup>20</sup> e arbitragem que utiliza técnicas eletrônicas.<sup>21</sup> Lembrando que consideramos, para fins de estudos sobre a Arbitragem Tributária, ser ela instituto a parte da Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996. Dentro desse contexto, a presente pesquisa parte das seguintes concepções: i. o crédito tributário é interesse público secundário, disponível e arbitrável; ii. os requisitos da arbitrabilidade objetiva e subjetiva restam, completamente, preenchidos<sup>22</sup>; iii. não há ofensa ao princípio da inafastabilidade de jurisdição, afinal, na arbitragem, prevalece a vontade das partes.<sup>23</sup>

<sup>16</sup> LANIER, Tiffany J. Where on Earth does Cyber-Arbitration Occur?: International Review of Arbitral Awards Renders Online. *ILSA Journal of International & Comparative Law*. vol.7:1. Disponível em: <<https://core.ac.uk/download/pdf/51092343.pdf>>. Acesso em: 11 de julho de 2019.

<sup>17</sup> HERRMANN, G.. Some Legal E-flections on Online Arbitration (“cybitration”). In: BRINER, R.; FORTIER, L. Y.; BERGER, K. P. *Law of International Business and Dispute Settlement in the 21st Century*. Köln: Liber Amicorum Karl-Heinz Böckstiegel, 2001. p. 267.

<sup>18</sup> KRITZINGER, Julian. Commercial Arbitration In Cyberspace: The Legal And Technical Requirements Towards A More Effective Lex Electronica Arbitralis. Faculty Of Law: University Of Cape Town. Orientadores: Alan Rycroft e Caroline Ncube. Department of Commercial Law, fev., 2016.

<sup>19</sup> CARRINGTON, Paul D. Virtual Arbitration. *Ohio State Journal on Dispute Resolution*. vol. 15:3, 2000, pp. 669-674.

<sup>20</sup> CACHARD, Oliver. *International Commercial Arbitration: Electronic Arbitration*. New York: United Nations Conference on Trade and Development, 2003. Disponível em: <[http://www.unctad.org/en/docs/edmmisc232add20\\_en.pdf](http://www.unctad.org/en/docs/edmmisc232add20_en.pdf)>. Acesso em: 11 de julho de 2019.

<sup>21</sup> HÖRNLE, Julia. Online Dispute Resolution: More than the Emperor’s New Clothes. In: KATSH, E.; CHOI, D. *Online Dispute Resolution (ODR): Technology as the “Fourth Party”*. Papers and Proceedings of the 2003 United Nations Forum on ODR (2003), pp. 27-37. Disponível em: <<http://www.odr.info/unece2003/pdf/Hornle.pdf>>.

<sup>22</sup> A arbitrabilidade subjetiva determina quem pode se submeter à arbitragem. Ao passo que a arbitrabilidade objetiva refere-se à matéria que pode ser levada para a arbitragem - “direitos patrimoniais disponíveis”. BRASIL. Lei nº 9.307/96. Art. 1, § 1º e § 2º. MEDEIROS, Suzana Domingues. Arbitragem envolvendo o Estado no Direito Brasileiro. Rio de Janeiro: **Revista de Direito Administrativo**, n. 233, jul.-Set., 2003. p. 71-101.

<sup>23</sup> Eis algumas obras que tratam do tema: CARVALHO, Rubens Miranda de. **Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionais de solução de lides tributárias**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008; DOMINGOS, Francisco Nicolau. **Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários**. Porto Alegre: Núria Fabris Editora, 2016; ESCOBAR, Marcelo R. **Arbitragem Tributária no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2017; FERREIRA NETTO, Cassio. **Contratos Administrativos a Arbitragem**. São Paulo: Elsevier, 2008; FILHO, Oswaldo Othon Pontes de Saraiva; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Minas Gerais: Fórum, 2008; FILIPPO, Luciano Gomes. **A Performance no Direito Tributário**. São Paulo: Almedina, 2016; GODOI, Marciano Seabra; GIANNETTI, Leonardo Varella. Arbitragem e Direito Tributário Brasileiro: A superação do dogma da indisponibilidade do crédito tributário. **Revista Arbitragem Tributária** nº. 3. Lisboa: CAAD, Jun., 2015; GRILLO, Fabio Artigas. **Transação e Justiça Tributária**. 321 f. Tese de Doutorado em Ciências Jurídicas - Direito do Estado. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012; MEDEIROS, Suzana Domingues. Arbitragem envolvendo o Estado no Direito Brasileiro. Rio de Janeiro: **Revista de Direito Administrativo**, n.



Certos elementos da arbitragem costumam ser semelhantes em quase todos os sistemas jurídicos. Nesse contexto, apesar da arbitragem tributária, a ser implementada no Brasil, ser um instituto a parte da arbitragem convencional, é possível afirmar, por claros motivos, que muitos de seus elementos acabarão sendo semelhantes com os da arbitragem convencional.<sup>24</sup>

Sobre o regulamento que prevalecerá em um litígio tributário eletrônico, discutido pela via arbitral, há duas concepções que prevalecem no âmbito da arbitragem online. A primeira sugere que a internet é apenas um novo meio e as leis a serem aplicadas são as mesmas aplicadas na arbitragem física. A segunda concepção acredita que a internet tem suas peculiaridades e exclusividades. Dessa forma, para maior segurança jurídica, regulamentos específicos devem ser desenvolvidos.<sup>25</sup>

Tanto para a Arbitragem Tributária física, como para a e-AT, prevalece a vontade das partes<sup>26</sup>, sendo interessante que o Estado manifeste sua vontade pela via arbitral por meio de Decreto. Essa manifestação do Estado via Decreto, como menciona Andréa Mascitto<sup>27</sup>, forneceria maior segurança jurídica do que se manifestasse por meio de

233, jul.-Set., 2003; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. **Direito Tributário Internacional**. A arbitragem nos Acordos de Bitributação Celebrados pelo Brasil - Série Doutrina Tributária. Vol. XX. São Paulo: Quartier Latin, 2016; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas. **Direito Tributário e Arbitragem: uma análise da possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no Brasil**. a. 17, n. 88. São Paulo: **Revista Tributária e de Finanças**, set-out. 2009; MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Arbitragem nos Contratos Administrativos**. **Revista de Direito Administrativo**, 209. Rio de Janeiro: RDA, jul.set., 1997; SALLES, Carlos Alberto. **Arbitragem em Contratos Administrativos**. Rio de Janeiro: Forense, 2011; SARMENTO, Daniel. **Interesses Públicos versus Interesses Privados na Perspectiva da Teoria e da Filosofia Constitucional**. In: SARMENTO, Daniel. **Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio de Supremacia do Interesse Público**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007; TALAMINI, Eduardo. **A (in)disponibilidade do Interesse Público: consequências Processuais (composições em juízo, prerrogativas processuais, arbitragem, negócios processuais e ação monitória) - versão atualizada para o CPC/2015**. [S.l]: Re Pro 264, 2017; TORRES, Heleno Tavares. **Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre Administração e Contribuintes - simplificação e eficiência administrativa**. **Revista de Direito Tributário**, n. 2, mar./abr., 2003.

<sup>24</sup> BADIEL, Farzaneh. Online Arbitration Definition and Its Distinctive Features. *CEUR Workshop Proceedings*. vol. 684. p. 88. Disponível em: <ceur-ws.org/Vol-684/paper8.pdf>. Acesso em: 11 de julho de 2019.

<sup>25</sup> LANIER, *op. cit.*, p. 2-3.

<sup>26</sup> “Mutual consent is considered one of the fundamental principles of traditional arbitration and is crucial to the legitimisation of the arbitration process”. BADIEL, *op. cit.*, p. 88.

<sup>27</sup> MASCITTO, Andréa. Requisitos Institucionais para a Arbitragem entre Fisco e Contribuintes no Brasil: Necessidade de Norma Geral. In.: Piscitelli, Mascitto, Mendonça (org.). **Arbitragem**



Portaria, como Portugal. Com isso, o contribuinte poderia livremente escolher pela arbitragem quando surgisse a controvérsia e a arbitragem seria apenas instaurada quando da procura pelo contribuinte. Ao nosso ver, as execuções fiscais não serão resolvidas pela Arbitragem Tributária, nem física e nem eletrônica.

Eis outro motivo do presente estudo, justamente esse Decreto feito pelo Estado. Afinal, com relação ao idioma, os árbitros conduzirão os procedimentos no que for escolhido pelas partes. Possivelmente, no Decreto, o Estado manifeste a sua vontade pela língua portuguesa, devendo escolher, também, idioma que tenha aplicação na *internet*, permitindo que seja utilizado para disputas *online*.<sup>28</sup>

Referente ao local da arbitragem, deve ser designado um vínculo legal entre os procedimentos de arbitragem e um Estado, no caso da e-AT, o Brasil. Em regra, as partes realizam essa escolha e, não realizando, os árbitros determinarão. Ao nosso ver, o local é relevante apenas com relação as questões de regulamentação. Se os atos processuais e as audiências “ocorrerem em outro lugar, será irrelevante”.<sup>29</sup>

Com relação aos árbitros, a independência e a imparcialidade são princípios centrais dos árbitros e não devem, salvo se convencionado entre as partes, serem comprometidos, principalmente na arbitragem tributária eletrônica. É preciso que os árbitros possuam dever de sigilo fiscal, nos mesmos termos em que é imposto aos dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária, “assegurando um elevado prestígio da arbitragem em matéria tributária”.<sup>30</sup>

Para atuarem como árbitros, seria interessante profissionais com tempo de experiência profissional na área do direito tributário. Na Arbitragem Tributária em Portugal exige-se dez anos de experiência profissional, comprovando ser aposentado da magistratura, advogado, consultor e jurisconsultoria, professor de ensino superior em

**Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência portuguesa.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 84.

<sup>28</sup> “The arbitrators will conduct the proceedings in the language chosen by the parties. It is advisable, however, that parties choose a language that has application on the internet, allowing it to be used for solving e-commerce disputes online. Parties may be asked by the cyber tribunal to translate any documents not submitted in the chosen language”. AMRO, Ihab. **Online Arbitration in Theory and in Practice: A Comparative Study of Cross-Border Commercial Transactions in Common Law and Civil Law Countries.** UK: Cambridge Scholars Publishing, 2019. p. 107.

<sup>29</sup> United Nations Conference on Trade And Development. *Dispute Settlement. International Commercial Arbitration.* 5.9. Electronic Arbitration. Nova York e Geneva, 2003. p. 50. Disponível em: <[https://unctad.org/en/Docs/edmmisc232add20\\_en.pdf](https://unctad.org/en/Docs/edmmisc232add20_en.pdf)>. Acesso em: 27 de julho de 2019.

<sup>30</sup> FIGUEIRAS, Cláudia Sofia Melo. **Justiça Tributária.** Coimbra: Almedina, 2018. p. 325.





direito tributário ou de investigação científica, profissional a serviço da administração tributária ou que possui trabalhos científicos relevantes para o âmbito tributário e, também, aqueles licenciados em Economia ou Gestão, mas estes não podem assumir a presidência do tribunal.

Agora, analisando pelo lado do sujeito passivo, deve restar impedido de exercer a função de árbitro quem foi, pelo menos nos dois anos anteriores à indicação membro de órgãos sociais<sup>31</sup>, trabalhador, mandatário, auditor ou consultor do sujeito passivo que seja parte no processo, de entidade que se encontre com aquele em relação de domínio ou de pessoa, ou entidade, que tenha interesse próprio na procedência da pretensão.

#### 4 VANTAGENS E DESVANTAGENS DA e-AT

Dentre as vantagens da Arbitragem Tributária eletrônica estão: i. os custos; ii. a celeridade; iii. a credibilidade; iv. a especialidade dos árbitros.

O custo da arbitragem pode ser um fator crucial no momento da escolha em inserir, ou não, uma cláusula arbitral. Principalmente para pequenas e médias empresas, ou aquelas que estão em fase de crescimento. Na arbitragem tributária eletrônica, essa questão dos custos seria uma vantagem. Regra geral, os custos na arbitragem são divididos

<sup>31</sup> Como é em Portugal. Apesar desse período de dois anos serem insuficientes para muitos doutrinadores portugueses, como Jorge Lopes de Sousa e Rui Ribeiro Pereira: “Nomeadamente, a possibilidade de intervir como árbitro quem há mais de dois anos teve relações de trabalho ou prestação de serviço com os sujeitos passivos, causa alguma perplexidade, pois o período de dois anos não parece objectivamente suficiente para assegurar um distanciamento que afaste suspeições”. SOUSA, Jorge Lopes de. Algumas Notas Sobre o Regime da Arbitragem Tributária. In.: FONSECA, Isabel Celeste Monteiro da. **A Arbitragem Administrativa e Tributária: Problemas e Desafios**. Coimbra: Almedina, 2012. p. 128; “Neste particular, é de salientar a notória redução do período de interregno exigido entre o exercício da função de árbitro e as situações de incompatibilidade - fixado agora em dois anos. Com efeito, em relação ao procedimento de revisão matéria tributável, e nos termos do disposto no art. 94, n. 3 da LGT, dispõe-se que podem integrar a Comissão Nacional de Avaliação fiscalistas de reconhecido mérito que não façam parte da Administração Tributária, nem o tenham feito nos últimos cinco anos. De igual modo, no procedimento inspectivo, estabelece o artigo 20, alínea d) do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária que se considera como incompatibilidade específica dos inspectores tributários, a realização ou participação em procedimentos inspectivos de entidades a quem aqueles tenham prestado serviços nos cinco anos anteriores ao do início da inspeção”. PEREIRA, Rui Ribeiro. Breves Notas sobre o Regime da Arbitragem Tributária. In.: FONSECA, Isabel Celeste Monteiro da. **A Arbitragem Administrativa e Tributária: Problemas e Desafios**. Coimbra: Almedina, 2012. p. 198.



em: i. custos legais; ii. custos administrativos; iii. serviços logísticos, testemunhas, gestão e afins; iv. honorários de especialistas e v. honorários e despesas dos árbitros; v. financiamento ou parcelamento da resolução de disputas.<sup>32</sup>

Na maioria desses custos, não há margem para negociação. Mas, em uma arbitragem tributária eletrônica, as despesas dos árbitros (viagens e custos de alojamento) poderiam diminuir do valor total. As taxas administrativas, em regra, são fixas e estabelecidas pelas instituições responsáveis. Mas, considerando que na arbitragem tributária eletrônica a carga de trabalho de rotina, feita pelos funcionários das instituições, diminui, há certa margem de negociação.

Com relação às despesas e honorários dos especialistas, como os peritos, os custos podem ser reduzidos da mesma forma que os honorários e as despesas dos árbitros. Afinal, como a arbitragem tributária acontecerá virtualmente, não há que se falar em custos de deslocamento e alojamento. Outra vantagem nos custos com relação a arbitragem tributária online é o fato dos documentos poderem ser eletrônicos. Ou seja, os custos legais diminuem com a diminuição da produção de documentos físicos. Além, claro, da desnecessidade de assistência jurídica se a plataforma virtual fornecer estrutura para que o usuário leigo seja capaz de preencher sozinho.

Por fim, os custos com as testemunhas podem inexistir na arbitragem tributária virtual se, por exemplo, o depoimento das testemunhas, quando necessárias, acontecer por videoconferência, inexistindo despesas com deslocamento e alojamento. Da mesma forma, gastos são evitados com relação ao local da audiência. Afinal, se for necessário na arbitragem tributária tradicional, na arbitragem tributária eletrônica não há necessidade de alugar instalação para ocorrer a arbitragem. As partes e os árbitros podem livremente

<sup>32</sup> "The system for financing online dispute resolution sometimes further reduces the costs charged to the Internet user/consumer. The costs are not always shared equally between the litigants.<sup>6</sup> If the business is affiliated to a quality label programme, then electronic arbitration or mediation<sup>7</sup> costs the claimant nothing. It is financed by the business's annual subscription to the certification programme. Another system charges the entire arbitration costs exclusively to the business.<sup>8</sup> Traditionally, arbitration costs are shared equally between the parties, unless the award specifies that the losing party is to pay the entire cost.<sup>9</sup> At first sight, these systems therefore seem very favourable to the client, who benefits from free access to extra-judicial methods of dispute settlement. This unilateral financing does, however, call for particular vigilance regarding the independence of the dispute resolution body, which might show a certain bias towards the business. After all, the business might be a "serial litigant", providing regular cases for the arbitral tribunal. This argument should not, however, be overstated, because an arbitration award made contrary to the principle of independence will not receive the exequatur of the State courts in the majority of States." - *Dispute Settlement...* op. cit., 2003. p. 6-7.



participar da arbitragem nas suas próprias instalações. Há doutrinadores<sup>33</sup> que defendem uma possível e futura aplicação da plataforma IBM Watson<sup>34</sup> para cobrir parte do trabalho feito pelos árbitros e pelos especialistas na arbitragem virtual, com o intuito de diminuir os custos. Talvez, para a arbitragem tributária eletrônica, por se tratar de matéria tributária e haver a questão da segurança jurídica, não caberia. Mas, tudo é uma questão de, se bem avaliado, ser implementado.<sup>35</sup>

Em comparação com os litígios físicos, assim como no Judiciário, na arbitragem não é diferente. A celeridade do procedimento também é maior. Se a arbitragem tradicional, por si só, já é célere, a arbitragem eletrônica muito mais. Em comparação com o Judiciário, com a sua taxa de congestionamento de 91,7% em matéria tributária, a celeridade de uma arbitragem tributária tradicional é encantadora, quem dirá de uma arbitragem tributária eletrônica. Não estamos, aqui, afirmando que a arbitragem irá descongestionar o Judiciário. Estamos afirmando que a celeridade traz benefícios tanto para o contribuinte, como para o fisco e para a sociedade em geral, no que diz respeito à arrecadação fiscal.<sup>36</sup>

<sup>33</sup> KHACHATRYAN, Aram. *E-Arbitration as a Dispute Resolution Model for the Armenian it SEXTOR*. 2016. p. 8.

<sup>34</sup> Plataforma virtual de inteligência artificial: < [<sup>35</sup> "Lower Costs Online dispute resolution allows the dispute to be settled remotely, without requiring the parties or their legal representatives to be physically present. The parties merely have to connect from their workplaces to the site of the chosen organization and transfer documents and data messages for the cost of a local phone call. This is a crucial advantage in international disputes, where, normally, one of the parties would have to travel to appear before the courts in the country of the other party. This would also be the case in traditional forms of arbitration or ADR \(including mini-trial and fast-track arbitration\), all of which require hearings and a physical meeting between the parties." - \*Dispute Settlement...\* op. cit., 2003. p. 6-7.](https://www.ibm.com/watson/br-pt/?cm_mmc=Search_Google_-_Corporate+Advertising_Pillars_-_BR_BR_-_%2Bwatson_b&cm_mmca1=000027HR&cm_mmca2=10008442&cm_mmca7=1031634&cm_mmca8=kwd-20079536418&cm_mmca9=_k_Cj0KCQjwj_XpBRCCARIsAltJiuSnP3dLWWZv1hHCw390kb6tV76X4xpFnDijYtdHF0wp6D1Z0_nymMaAtiwEALw_wcB_k_&cm_mmca10=359418615524&cm_mmca11=b>. Acesso em: 28 de julho de 2019.</p>
</div>
<div data-bbox=)

<sup>36</sup> "Speed of Dispute Resolution Traditionally, the main advantage associated with ADR is in achieving a rapid solution that does not paralyse business life and the normal exchanges between commercial partners. Proceedings in a State court are known often to take months, even years, to reach a conclusion. By contrast, ADR shortens the process of handling disputes. The same is true of fast-track arbitration systems, the main advantage of which is the speed of the procedure. When working online, the instantaneous circulation of information reduces the time still further. Of course, the arbitrators always need a certain amount of time to familiarize themselves with the file and to make an award. It is also true that the lack of complexity in "quality disputes" helps speed up the procedure. Thus the majority of organizations offering online dispute resolution emphasize the speed of the procedure." - *Dispute Settlement...* op. cit., 2003. p. 6-7.



Outra vantagem da arbitragem tributária eletrônica é a credibilidade. A utilização dos meios eletrônicos disponíveis, por si só, aumenta a transparência. Tanto mais em um procedimento arbitral. Claro, se não for bem utilizada, essa transparência pode ser uma desvantagem ao invés de uma vantagem. Mas, se bem regulamentado, não há que se falar que não seja, de fato, uma vantagem da e-AT. Afinal, as partes do processo teriam acesso a ele e poderiam, a qualquer momento, verificar em qual patamar se encontra a e-AT.

Por fim, assim como na arbitragem tributária tradicional, na arbitragem tributária eletrônica também teríamos a vantagem da maior qualidade técnica nas decisões, por serem terceiros imparciais especializados em Direito Tributário julgando o conflito.

Por outro lado, dentre as desvantagens da AT estão: i. conexões distintas; ii. ausência física; iii. segurança e transparência.

A desvantagem maior seria as partes terem acesso a dispositivos técnicos diferentes, assim como qualidade de conexão diferentes. Tanto as partes, como os árbitros. Mas, principalmente as partes, em razão do princípio basilar da igualdade das partes. Dependendo da diferença entre elas nessas questões de conexão, o procedimento pode ser anulado. Pensemos em um caso em que a parte não consegue explicar o que quer em razão da falha de conexão, enquanto a outra já colocou seus argumentos tranquilamente, é, querendo ou não, uma falha relevante nos procedimentos.

Outra desvantagem que pode ser considerada é a ausência física das partes ou da testemunha em frente aos árbitros, ou em frente ao árbitro. Em alguns casos, por exemplo, o contexto emocional em que a testemunha se encontra faz diferença na credibilidade do depoimento.

Por fim, também desvantagem, quem sabe, seria a questão da segurança e da transparência, como apontado anteriormente.

## CONCLUSÃO

Estamos caminhando, constantemente, para a resolução de litígios em âmbito virtual. A academia precisa começar a estudar a e-AT, não apenas a arbitragem tributária tradicional.





A arbitragem tributária eletrônica é uma medida necessária frente aos dados apresentados anualmente pelos estudos do “Justiça em Números”, realizados pelo Conselho Nacional de Justiça. Não apenas necessária, como completamente viável.

Como afirmou Paul Carrington, em 2000, sobre a arbitragem virtual: “as to what those might be, we can of course only wait and see”<sup>37</sup>. A Arbitragem Tributária, tanto tradicional, como eletrônica, não possui óbices para ser utilizada no Brasil. Mas, são muitas as resistências, principalmente em razão do suposto dogma da indisponibilidade do crédito tributário.

Espera-se que, em breve, a carência de sua consolidação seja suprida e, felizmente, seja admitida a arbitragem para resolução de controvérsias tributárias, tanto física, como eletronicamente. Em especial, por todas as vantagens que carrega, não apenas ao contribuinte, como também ao Fisco e a sociedade em geral.

## REFERÊNCIAS

AMRO, Ihab. **Online Arbitration in Theory and in Practice: A Comparative Study of Cross-Border Commercial Transactions in Common Law and Civil Law Countries**. UK: Cambridge Scholars Publishing, 2019.

BADIEI, Farzaneh. Online Arbitration Definition and Its Distinctive Features. *CEUR Workshop Proceedings*. vol. 684. Disponível em: <ceur-ws.org/Vol-684/paper8.pdf>. Acesso em: 11 de julho de 2019

CACHARD, Oliver. *International Commercial Arbitration: Electronic Arbitration*. New York: United Nations Conference on Trade and Development, 2003. Disponível em: <[http://www.unctad.org/en/docs/edmmisc232add20\\_en.pdf](http://www.unctad.org/en/docs/edmmisc232add20_en.pdf)>. Acesso em: 11 de julho de 2019.

CARRINGTON, Paul D. Virtual Arbitration. *Ohio State Journal on Dispute Resolution*. vol. 15:3, 2000.

CARVALHO, Rubens Miranda de. **Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionais de solução de lides tributárias**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008

DOMINGOS, Francisco Nicolau. **Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários**. Porto Alegre: Núria Fabris Editora, 2016

ÉFESO, Heráclito. In: BORNHEIM, Gerd A. (Org.). **Os Filósofos pré-socráticos**. 15. ed. São Paulo: Cultrix, [2010?]. p. 36.

ESCOBAR, Marcelo R. **Arbitragem Tributária no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2017;

<sup>37</sup> CARRINGTON, Paul D. Virtual Arbitration. *Ohio State Journal on Dispute Resolution*. vol. 15:3, 2000, pp. 669-674. p. 674.



FERREIRA NETTO, Cassio. **Contratos Administrativos a Arbitragem**. São Paulo: Elsevier, 2008;

FIGUEIRAS, Cláudia Sofia Melo. **Justiça Tributária**. Coimbra: Almedina, 2018.

FILIPPO, Luciano Gomes. **A Performance no Direito Tributário**. São Paulo: Almedina, 2016;

GODOI, Marciano Seabra; GIANNETTI, Leonardo Varella. Arbitragem e Direito Tributário Brasileiro: A superação do dogma da indisponibilidade do crédito tributário. **Revista Arbitragem Tributária** n°. 3. Lisboa: CAAD, Jun., 2015;

GRILLO, Fabio Artigas. **Transação e Justiça Tributária**. 321 f. Tese de Doutorado em Ciências Jurídicas - Direito do Estado. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012;

HERRMANN, G.. Some Legal E-flections on Online Arbitration ("cybitration"). In: BRINER, R.; FORTIER, L. Y.; BERGER, K. P. *Law of International Business and Dispute Settlement in the 21st Century*. Köln: Liber Amicorum Karl-Heinz Böckstiegel, 2001.

HÖRNLE, Julia. Online Dispute Resolution: More than the Emperor's New Clothes. In: KATSH, E.; CHOI, D. *Online Dispute Resolution (ODR): Technology as the "Fourth Party"*. Papers and Proceedings of the 2003 United Nations Forum on ODR (2003), pp. 27-37. Disponível em: <<http://www.odr.info/unece2003/pdf/Hornle.pdf>>.

KHACHATRYAN, Aram. **E-Arbitration as a Dispute Resolution Model for the Armenian it Sector**. 2016. p. 8.

KRITZINGER, Julian. Commercial Arbitration In Cyberspace: The Legal And Technical Requirements Towards A More Effective Lex Electronica Arbitralis. Faculty Of Law: University Of Cape Town. Orientadores: Alan Rycroft e Caroline Ncube. Department of Commercial Law, fev., 2016

LANIER, Tiffany J. Where on Earth does Cyber-Arbitration Occur?: International Review of Arbitral Awards Renders Online. *ILSA Journal of International & Comparative Law*. vol.7:1. Disponível em: <<https://core.ac.uk/download/pdf/51092343.pdf>>. Acesso em: 11 de julho de 2019

LAVI, Dafna. THREE IS NOT A CROWD: ONLINE MEDIATION-ARBITRATION IN BUSINESS TO CONSUMER INTERNET DISPUTES. Published by Penn Law: Legal Scholarship Repository, 2016, vol. 37:3. pp. 871-941. p. 876. Disponível em: <<https://pdfs.semanticscholar.org/1bbe/c84d77486d8c8588e22e199373d6d35f0f01.pdf>>. Acesso em: 27 de julho de 2019.

LEAL, Sheila do Rocio Santos. **Contratos eletrônicos: validade jurídica dos contratos via Internet**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 1-2.

LIMA, Abili Lázaro Castro de. **Globalização econômica, política e direito: análise das mazelas causadas no plano político-jurídico**. Porto Alegre: SAFE, 2002. p. 11-12, 126-127 e 114.

MASCITTO, Andréa. Requisitos Institucionais para a Arbitragem entre Fisco e Contribuintes no Brasil: Necessidade de Norma Geral. In.: Piscitelli, Mascitto, Mendonça (org.). **Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018

MEDEIROS, Suzana Domingues. Arbitragem envolvendo o Estado no Direito Brasileiro. Rio de Janeiro: **Revista de Direito Administrativo**, n. 233, jul.-Set., 2003.



MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. **Direito Tributário Internacional**. A arbitragem nos Acordos de Bitributação Celebrados pelo Brasil - Série Doutrina Tributária. Vol. XX. São Paulo: Quartier Latin, 2016;

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas. Direito Tributário e Arbitragem: uma análise da possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no Brasil. a. 17, n. 88. São Paulo: **Revista Tributária e de Finanças**, set-out. 2009;

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Arbitragem nos Contratos Administrativos. **Revista de Direito Administrativo**, 209. Rio de Janeiro: RDA, jul.set., 1997;

PAESANI, Liliana Minardi . **Direito e Internet: Liberdade de Informação, Privacidade e Responsabilidade Civil**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 10-12.

PEREIRA, Rui Ribeiro. Breves Notas sobre o Regime da Arbitragem Tributária. In.: FONSECA, Isabel Celeste Monteiro da. **A Arbitragem Administrativa e Tributária: Problemas e Desafios**. Coimbra: Almedina, 2012. p. 198.

PICON, Leila; ANTUNES, Solange; DUARTE, Isabel. O Papel do Direito Na Sociedade da Era Informacional. p. 980. Disponível em: <coral.ufsm.br/congressodireito/anais/2013/6-17.pdf>. Acesso em: 23 de julho de 2017.

POPPER, Karl. Os primórdios do racionalismo. In.: MILLER, David (org.). **Textos Escolhidos**. Tradução: Vera Ribeiro. Revisão de tradução: César Benjamin. Rio de Janeiro: PUC Rio, 2010. p. 26-31.

SALLES, Carlos Alberto. **Arbitragem em Contratos Administrativos**. Rio de Janeiro: Forense, 2011;

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes de; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Minas Gerais: Fórum, 2008;

SARMENTO, Daniel. Interesses Públicos versus Interesses Privados na Perspectiva da Teoria e da Filosofia Constitucional. In: SARMENTO, Daniel. **Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio de Supremacia do Interesse Público**. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2007;

SOUSA, Jorge Lopes de. Algumas Notas Sobre o Regime da Arbitragem Tributária. In.: FONSECA, Isabel Celeste Monteiro da. **A Arbitragem Administrativa e Tributária: Problemas e Desafios**. Coimbra: Almedina, 2012.

TALAMINI, Eduardo. **A (in)disponibilidade do Interesse Público: consequências Processuais (composições em juízo, prerrogativas processuais, arbitragem, negócios processuais e ação monitória) - versão atualizada para o CPC/2015**. [S.l]: Re Pro 264, 2017;

TORRES, Heleno Tavares. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre Administração e Contribuintes - simplificação e eficiência administrativa. **Revista de Direito Tributário**, n. 2, mar./abr., 2003.