

Eficácia e aplicabilidade dos tratados em matéria tributária no Direito brasileiro

Valerio de Oliveira Mazzuoli

Sumário

1. Introdução. 2. Propositura do problema. 3. O art. 98 do Código Tributário Nacional. 4. A questão das isenções de tributos estaduais e municipais por meio de tratados. 5. Conclusão.

1. Introdução

Este trabalho visa estudar a eficácia e aplicabilidade dos tratados em matéria tributária no nosso ordenamento jurídico interno, à luz das regras do Direito Internacional Público e do Direito Constitucional brasileiro.

Para tanto, num primeiro momento, partiu-se da concepção da primazia do Direito Internacional sobre o Direito interno estatal para, posteriormente, verificar o alcance do art. 98 do Código Tributário Nacional (que cuida dos tratados em matéria tributária) e quais as consequências desse mesmo dispositivo na questão das isenções heterônomas de tributos estaduais e municipais pela via dos tratados internacionais.

2. Propositura do problema

De acordo com a doutrina monista internacionalista – que adotamos e sustentamos como correta –, o Direito Internacional Público encontra-se em posição de absoluta primazia sobre o Direito interno estatal (Cf. MAZUOLI, 2006, p. 57). Tal primazia atribui aos tratados ratificados pelo Brasil (quaisquer que sejam) um *status* hierárquico superior a toda a legislação doméstica do

Valerio de Oliveira Mazzuoli é Mestre em Direito Internacional pela Faculdade de Direito da Universidade Estadual Paulista (UNESP) e Doutorando em Direito Internacional na Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Professor Honorário da Faculdade de Direito e Ciências Políticas da Universidade de Huánuco (Peru). Professor de Direito Internacional Público e Direitos Humanos no Instituto de Ensino Jurídico Professor Luiz Flávio Gomes (Curso LFG) em São Paulo. Professor de Direito Constitucional Internacional nos cursos de Especialização da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), da Universidade Estadual de Londrina (UEL-PR) e da Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR).

país. Assim, depois de publicados, os tratados passam a ter *força normativa* no nosso ordenamento interno, revogando as disposições ordinárias em contrário e devendo ser observados pelas leis que sobrevenham. Mas frise-se que a lei geral não sucumbe diante do tratado por ser este posterior ou especial em relação a ela. A prevalência dos tratados internacionais sobre as leis nacionais dá-se não em razão de sua posterioridade ou eventual especialidade, mas sim em decorrência de seu caráter supralegal, que impede sejam eles revogados por lei posterior ou especial. A lei interna posterior, assim, é ineficaz (ou *inaplicável*) em relação ao tratado anteriormente firmado, devendo os tribunais abster-se de aplicar tal lei enquanto o respectivo tratado vincular o Estado (Cf. MELLO, 2004, p. 127-129). A recusa do Poder Judiciário em aplicar os tratados ratificados pelo governo leva inclusive à responsabilização do Estado no plano internacional. Ademais, os tratados internacionais têm sua forma própria de revogação, que é a *denúncia*, só podendo ser alterados por outras normas de natureza idêntica ou de categoria superior, internacionais ou supranacionais, jamais por leis internas. Para o Direito Internacional Público os compromissos exteriores assumidos pelo Estado são superiores às obrigações assumidas pelo mesmo no plano interno, não sendo possível a alegação de que o eventual não-cumprimento de um tratado dar-se-ia em virtude de decisões judiciais sustentando a sua inconstitucionalidade ou da existência de norma superveniente substancialmente contrária ao conteúdo do acordo. Pretender que, por meio de legislação interna superveniente, se possa revogar tratados internacionais significa admitir que um Estado, por si só, tem o poder de modificar o conteúdo de compromissos internacionalmente assumidos, sem o consentimento das demais partes contratantes, o que não é lógico e tampouco jurídico.

No Brasil, essa doutrina que se acaba de expor foi expressamente reconhecida,

em matéria tributária, pelo art. 98 do Código Tributário Nacional, que passaremos a estudar em seguida. Mas frise-se que a análise desse dispositivo cingir-se-á essencialmente aos aspectos que interessam ao Direito Internacional Público, não sendo aqui – e tampouco esse é o nosso propósito – o lugar de se estudar questões de índole propriamente *tributária*, entre as quais talvez as mais importantes sejam as ligadas à eliminação da dupla ou múltipla tributação no plano internacional.

3. O art. 98 do Código Tributário Nacional

Dentro do seu Livro Segundo, Título I, Capítulo I, Seção II, o Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966) versou sobre os tratados em matéria tributária no seu art. 98, que assim dispõe:

“Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Tal dispositivo, como se percebe nitidamente, atribui primazia aos tratados internacionais em matéria tributária sobre toda a legislação tributária interna, apontando para o fato de os tratados revogarem ou modificarem as normas domésticas sem, contudo, poderem ser revogados por estas, o que evidentemente lhes atribui um *status* de supralegalidade absoluto dentro do sistema jurídico-tributário nacional, em respeito à regra *pacta sunt servanda* inscrita no art. 26 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados¹. Aliás, verdade seja dita: o art. 98 do CTN é o *único* dispositivo existente, em toda a legislação brasileira, a atribuir expressa primazia do tratado sobre a nossa legislação doméstica.

O comando do dispositivo se dirige aos três poderes tributantes: União, Estados federados e Municípios. E, uma vez incorporado o tratado ao ordenamento jurídico

pátrio, a revogação ou modificação da legislação tributária das unidades federadas e das municipalidades se opera automaticamente, não sendo necessária qualquer ação legislativa desses mesmos entes para tanto. Daí se entender então que o tratado, concluído pela República Federativa do Brasil, salvo disposição convencional em contrário, atinge internamente a União e os demais componentes da República (Estados e Municípios) de forma imediata, produzindo efeitos *erga omnes* e *ex tunc* (BRASIL, 1989, p. 39).

A expressão “legislação tributária” referida pelo art. 98 do CTN tem o seu alcance determinado pelo art. 96 do mesmo Código, compreendendo “as leis, os tratados e as convenções, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos ou relações jurídicas a eles pertinentes”. É sobre tais normas – inclusive, como se vê, sobre as *complementares* – que os tratados em matéria tributária se sobrepõem, segundo o comando do art. 98.

A compatibilização do art. 98 do CTN com o sistema jurídico-tributário brasileiro, contudo, nunca se deu de forma tranqüila, não tendo ele passado imune às críticas de praticamente toda a doutrina tributarista nacional. A primeira delas diz respeito à sua redação, uma vez que – segundo a doutrina especializada – tais tratados não *revogam* propriamente a legislação tributária interna, mas sim sobre ela *prevalecem* no caso concreto. Entendem os autores tributaristas que a expressão *revogação* foi mal utilizada pelo Código, que deveria ter se referido à *derrogação* da legislação tributária interna pelos tratados². Em verdade, o que ocorreu é que o CTN preferiu se valer de uma expressão que é *gênero* e não da *espécie* correta, que realmente seria o termo “*derrogam*”. Como se sabe, “*revogação*” é gênero do qual fazem parte duas espécies: a *ab-rogação* (revogação total de uma lei) e a *derrogação* (revogação parcial dessa mesma lei). Assim, quando o CTN se utiliza da

expressão-gênero *revogação*, deve o intérprete ler aí que a referência diz respeito à sua espécie *derrogação*, em homenagem à precisão técnica.

A segunda crítica formulada pela doutrina ao art. 98 do CTN – esta sim com interesse ao Direito Internacional – diz respeito à sua aparente inconstitucionalidade. Objetiva-se ser inconstitucional tal dispositivo, pelo fato de ter ele atribuído a uma certa categoria de normas um grau hierárquico (superior) que somente o texto constitucional poderia atribuir (Cf. BORGES, 1984, p. 172).³ Nesse sentido, não caberia à legislação complementar (como é o caso do Código Tributário Nacional, que, como é sabido, foi recepcionado pela Carta Magna de 1988 com *status* de “lei complementar”) disciplinar qualquer hierarquia de normas sem autorização da Constituição. Para nós, equivoca-se quem assim entende, pois tal norma faz exatamente o papel que cabe à lei complementar, que é o de *complementar as normas constitucionais*, direcionando seu comando à lei ordinária, a fim de que esta *observe* (na dicção do art. 98 em comento) o comando estabelecido pelos tratados. As leis complementares – como é o caso do CTN – são expressamente recebidas pelo texto constitucional (art. 59, inc. II) como espécies normativas capazes de disciplinar, de forma detalhada e uniforme, o sistema tributário nacional, aí inclusa a deliberação sobre a hierarquia normativa das normas convencionais em matéria tributária no Direito brasileiro (Cf. BRONZATTO BARBOZA, 1996, p. 34). O que ocorre, em verdade, é o seguinte: o CTN, que é uma lei de 1966, foi *recepcionado* pela Constituição de 1967, que previa no seu art. 18, § 1º, que a lei complementar estabeleceria normas gerais de direito tributário, disporia sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regularia as limitações constitucionais do poder de tributar. Assim, seguindo autorização do próprio texto constitucional, poderia a lei complementar

estabelecer o primado do tratado sobre a legislação tributária interna, uma vez que essa matéria constitui norma geral de direito tributário, devendo-se então concluir que a consagração, pelo CTN, do primado do tratado sobre as demais normas da legislação tributária interna resguardou-se de expressa autorização constitucional, sendo ainda de se acrescentar que a regra do art. 98 do CTN foi bem recepcionada pela Constituição de 1988 (art. 146, inc. III) quando disciplinou caber à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária. Assim sendo, a lei interna que violar tratado em matéria tributária será inconstitucional, não por atacar diretamente o texto constitucional, mas por violar a competência que a Constituição atribuiu às leis complementares para estabelecer normas gerais de direito tributário (Cf. VALADÃO, 2000, p. 291-295; VELLOSO, 2004, p. 37-38).

De qualquer forma, o que o CTN pretendeu dizer no art. 98 é que os tratados e convenções internacionais sobrepõem por toda a legislação tributária interna, seja esta anterior ou posterior. Em outras palavras, o tratado em matéria tributária derroga a legislação tributária anterior incompatível e sobrepõe à legislação posterior. Neste último caso, entende-se que a lei posterior *existe*, mas não tem *eficácia e aplicabilidade*, pois barradas pelo tratado que lhe é superior. E tal disposição está perfeitamente de acordo com a teoria segundo a qual, quando o Congresso Nacional aprova um compromisso internacional, assume ele a responsabilidade (ou a *obrigação negativa*) de não legislar de maneira contrária ao conteúdo do acordo (Cf. RIBEIRO, 1997, p. 204). Ou seja, se o Congresso Nacional concorda com a ratificação do tratado é porque reconhece que, se ratificado o acordo, está impedido de editar normas posteriores que o contradigam, o que significa que uma lei ordinária que pretenda contradizer tratado anterior passa a ser igualmente ineficaz sob o ponto de vista da Constituição. Esta, ao atribuir ao Poder Legislativo a competência

para referendar os acordos internacionais assinados pelo Presidente da República, assim o fez excluindo qualquer possibilidade de ab-rogação ou modificação do tratado por meio de lei ordinária posterior. Por esse motivo é que, nos países em que o texto constitucional reconhece o Direito Internacional como parte integrante do Direito nacional, uma lei que viole tratado internacional anteriormente ratificado, além de *ineficaz e inaplicável*, é também – de modo indireto – *inconstitucional*.

A conclusão que se chega é a de que o art. 98 do CTN apenas confirma a doutrina da superioridade do Direito Internacional relativamente à legislação interna estatal, não destoando do que ocorre com os demais tipos de tratados ratificados pelo Estado brasileiro, que passa então a ter a obrigação de cumprir e fielmente executar aquilo que pactuou no cenário internacional. A vantagem do referido art. 98 é ter deixado claro que nenhuma legislação contrária ao tratado anteriormente firmado e em vigor no Brasil poderá ser aplicada sem antes se proceder à denúncia do instrumento convencional, caso este já não mais satisfaça os interesses nacionais (Cf. BRONZATTO; BARBOSA, 1996, p. 66).

Infelizmente, a atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem adotado uma interpretação restritiva do citado dispositivo, entendendo ser o mesmo somente aplicável aos chamados *tratados-contrato* (que são normalmente bilaterais e não dão causa à criação de uma regra geral e abstrata de Direito Internacional, mas à estipulação recíproca e concreta das respectivas prestações e contraprestações individuais com fins comuns) e não aos *tratados-normativos* (os quais, por sua vez, criam normatividade geral de Direito Internacional, constituindo-se normalmente em grandes convenções multilaterais)⁴. Tal posicionamento do STF, manifestado inicialmente no julgamento do RE nº 80.004-SE, carece de fundamento jurídico, uma vez que o art. 98 não faz qualquer referência a um ou

outro tipo de tratado, devendo ser interpretado no sentido de que se aplica a ambos. Trata-se de aplicar o conhecido brocardo jurídico segundo o qual *Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* (onde a lei não distingue, não devemos distinguir). De qualquer forma, mesmo a interpretação constritiva do STF confirma a primazia dos tratados sobre dupla tributação em relação à legislação tributária interna, na medida em que tais tratados são tratados-contrato, que versam sobre assuntos específicos nas relações bilaterais entre dois Estados (Cf. XAVIER, 2005, p. 137).

Gilberto de Ulhôa Canto, que foi um dos redatores do anteprojeto do Código Tributário Nacional, bem demonstra a guinada de posição que teve o STF relativamente ao tema, uma vez que a sua jurisprudência, ao tempo da edição do CTN, aceitava tranquilamente o princípio da prevalência dos tratados em matéria tributária sobre a legislação tributária interna, anterior ou posterior, tendo a Suprema Corte mudado de direção no julgamento do citado RE nº 80.004-SE, o qual, apesar de dizer respeito a matéria não-tributária, fez referência ao art. 98 do Código Tributário como regra de exceção, havendo inclusive quem o considerasse de “duvidosa constitucionalidade” (CANTO, 1979, p. 27).

À luz do texto constitucional em vigor, nenhum conflito apresenta o art. 98 relativamente a qualquer dispositivo inscrito na Lei Maior. Pelo contrário: a constitucionalidade dessa disposição legal é reafirmada pelo seu *status* de lei complementar, em consonância com o disposto no art. 146, inc. III, da Constituição de 1988, segundo o qual cabe à lei complementar “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”. Nesse caso, a lei complementar (art. 98 do CTN), disciplinando o que a Constituição reservou para o seu âmbito de competência, passa a vincular o legislador ordinário ao cumprimento daqueles tratados celebrados pela República Federativa do Brasil e em vigor na nossa ordem jurídica interna⁵.

4. A questão das isenções de tributos estaduais e municipais por meio de tratados

Uma questão que surge da superioridade hierárquica dos tratados internacionais em geral, e dos tratados em matéria tributária, em especial, diz respeito à possibilidade de a União, por meio da celebração de tratados, isentar tributos de competência dos Estados e dos Municípios. O problema nasce do fato de ser o Brasil um Estado Federal, onde existe divisão de competências tributárias entre a União Federal, os seus Estados-membros e Municípios.

Nos termos do art. 18 da Constituição de 1988, os Estados e Municípios brasileiros são entes dotados de autonomia, podendo assim legislar em matéria tributária em assuntos de sua competência, levando em consideração os seus interesses particulares caso a caso. Daí então a regra do art. 151, inc. III, do texto constitucional, segundo a qual é vedado à União “instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”. Com base nesse dispositivo, fica a questão de saber se a vedação da União de isentar tributos estaduais, distritais ou municipais se estende aos tratados internacionais firmados pela República Federativa do Brasil com outros países.

A jurisprudência pátria vem reiteradamente negando a possibilidade de se instituir isenções pela via dos tratados internacionais, como se pode verificar da seguinte decisão do Superior Tribunal de Justiça:

“Tributário. Isenção. ICMS. Tratado internacional.

1. O sistema tributário instituído pela CF/1988 vedou a União Federal de conceder isenção a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e Municípios (art. 151, III).

2. Em conseqüência, não pode a União firmar tratados internacionais isentando o ICMS de determinados fatos geradores, se inexistente lei Estadual em tal sentido.

3. A amplitude da competência outorgada à União para celebrar tratados sofre os limites impostos pela própria Carta Magna.

4. O art. 98, do CTN, há de ser interpretado com base no panorama jurídico imposto pelo novo sistema tributário nacional” (BRASIL, 1997, p. 52977)⁶.

Segundo entendemos, tal posicionamento jurisprudencial encontra-se equivocado, uma vez que não é a *União* que celebra tratados, mas sim a *República Federativa do Brasil*, da qual a União é apenas parte. Em verdade, o comando do legislador constituinte que proíbe a concessão de isenções heterônomas (aquelas concedidas por normas emanadas de pessoa pública que não é titular da competência para instituir o tributo) está direcionado tão-somente à *União* (que é pessoa jurídica de Direito interno) e não à *República Federativa do Brasil* (que é pessoa jurídica de Direito Internacional, à qual o texto constitucional dá competência para assumir compromissos exteriores). É a República Federativa do Brasil, e não a União (que é, assim como os Estados e Municípios, apenas um dos componentes da República), que tem personalidade jurídica de direito das gentes e, portanto, pode celebrar tratados internacionais com outros Estados soberanos. É clara a regra constitucional do art. 1º da Carta Magna de 1988, segundo a qual a República Federativa do Brasil é “formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”. Assim, quando se celebra um tratado internacional, ainda que prevendo determinada isenção que, internamente, seria da competência tributária dos Estados ou Municípios, o ente que o está celebrando é a *República Federativa do Brasil*, da qual a União, os Estados e os Municípios apenas fazem parte. Portanto, a representação externa da nação é *única* e não fracionada, razão pela qual a Constituição não atribuiu aos componentes da Federação personalidade jurídica de

Direito Internacional Público. Quando o Presidente da República celebra um tratado internacional (à luz do art. 84, inc. VIII, da Constituição), o faz não como Chefe de Governo (figura de Direito interno), mas como Chefe de Estado (figura de Direito Internacional), com competência para disciplinar quaisquer dos seus interesses, sejam eles do conjunto federativo (interesses da União) ou de cada um dos componentes da Federação (interesses dos Estados e dos Municípios) (Cf. GRUPENMACHER, 1999, p. 124-129; MACHADO, 2003, p. 78-79; ROCHA, 1991, p. 83-84; VALADÃO, 2000, p. 262-272; XAVIER, 2005, p. 152-153).

Assim, com base no que se acaba de expor, fica nítido que a proibição constitucional para concessão de isenções heterônomas do art. 151, inc. III, da Constituição de 1988 não tem por destinatário o *Estado brasileiro*, mas tão-somente a União relativamente aos demais componentes da República Federativa do Brasil (ou seja, os Estados e Municípios). Em outras palavras, a relação jurídica proibitiva se estabelece entre a União e os Estados-membros e Municípios e não entre estes e o Estado Federal (o *Estado brasileiro*), representado internacionalmente pela República Federativa do Brasil. Esta – a *República* – é ente maior, que se sobrepõe a todas as entidades que constitucionalmente a integram.

Apesar de não ter vingado, a Proposta de Emenda Constitucional nº 175, de 1995, deflagrada pela Mensagem Presidencial nº 888/95, por meio da qual visou o Poder Executivo modificar o sistema tributário nacional, já demonstrava o acerto da tese por nós esposada, quando pretendeu modificar a redação do art. 151, inc. III, da Constituição para a seguinte:

“Art. 151. É vedado à União:

(...)

III – instituir isenção de tributo da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, salvo quando prevista em tratado, convenção ou ato internacional do qual

o Brasil seja signatário” (Cf. DIÁRIO DO CONGRESSO NACIONAL, 1995, p. 18857).

Enfim, não se discute que a Constituição atribuiu *autonomia* aos Estados e Municípios para instituir determinados tributos. Contudo, autonomia não significa *soberania*. Esta é atributo da República Federativa do Brasil e não das entidades componentes da Federação, que não têm personalidade jurídica de Direito Internacional Público. Daí a nossa conclusão, na esteira da doutrina mais abalizada e dos princípios regentes do Direito Internacional, no sentido de que as limitações ao poder de tributar só se aplicam às relações jurídicas internas da União, jamais às relações internacionais (estabelecidas por meio de tratados) das quais a República Federativa do Brasil é parte. Desta sorte, o Estado brasileiro não está impedido de concluir tratados com outros países versando tributos de competência de quaisquer dos seus componentes, seja a União, sejam os Estados ou os Municípios.

5. Conclusão

Ao fim e ao cabo dessa exposição teórica, chega-se à conclusão que o art. 98 do Código Tributário Nacional é perfeitamente compatível com o sistema jurídico-tributário da Constituição brasileira de 1988 e com os princípios convencionais do Direito Internacional Público.

Assim, além de terem *status* de suprallegalidade no Direito brasileiro, os tratados em matéria tributária concluídos pela República Federativa do Brasil podem perfeitamente isentar tributos Estaduais e Municipais, sem que se possa aí vislumbrar qualquer vício de inconstitucionalidade.

Notas

¹ Para um estudo dessa regra, Cf. Mazzuoli (2004, p. 122-128).

² Cf., nesse sentido, Xavier (2005, p. 131), que assim leciona: “Observe-se, em homenagem à exatidão, que é incorreta a redação deste preceito quando se refere à

‘revogação’ da lei interna pelos tratados. Com efeito, não se está aqui perante um fenômeno ab-rogativo, já que a lei interna mantém a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua aplicação pelo tratado. Trata-se, isso sim, de limitação da eficácia da lei que se torna *relativamente inaplicável* a certo círculo de pessoas e situações, limitação esta que caracteriza precisamente o instituto da *derrogação* e decorre da relação de especialidade entre tratados e leis”. Nesse mesmo sentido, Cf. ainda, Xavier; Xavier (1996, p. 43); e Machado (2004, p. 70-71). Para Betina Treiger Grupenmacher (1999, p. 113), não se trata “de revogação da legislação interna, que continua válida e eficaz para as demais hipóteses que não forem disciplinadas pelo tratado”, mas sim “de uma ‘paralisação’ da eficácia da norma interna nas situações específicas e absolutamente delimitadas, disciplinadas pela norma convencional”. Cf. com esse mesmo enfoque, Coêlho (2005, p. 658).

³ Para um panorama geral da doutrina tributarista nesse ponto, Cf. Ribeiro (1997, p. 112-114).

⁴ O Superior Tribunal de Justiça, na esteira da jurisprudência do STF, assim também já decidiu: “O artigo 98 do CTN, ao preceituar que tratado ou convenção não são revogados por lei tributária interna, refere-se aos acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos e só é aplicável aos tratados de natureza contratual” (BRASIL, 1999, p. 118).

⁵ Nesse sentido, Cf. a lição de José Francisco Rezek (1984, p. 475): “Já uma lei complementar à Constituição, disciplinando quanto por esta tenha sido entregue ao seu domínio, pode, sem dúvida, vincular a produção legislativa ordinária ao respeito pelos tratados em vigor. (...) Em tal quadro, a lei ordinária conflitante com tratado preexistente há de sucumbir, mas em razão de outro conflito: o que a contrapõe à lei complementar. Esta não se confunde com a própria carta constitucional, mas subjeta a lei ordinária inscrita em seu âmbito temático”.

⁶ Posteriormente, contudo, mas sob outro fundamento, parece ter o STJ seguido orientação diversa, nestes termos: “A exegese do tratado, considerado lei interna, à luz do art. 98, do CTN, ao estabelecer que a isenção deve ser obedecida quanto aos gravames internos, confirma a jurisprudência do E. STJ, no sentido de que, ‘embora o ICMS seja tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, é lícito à União, por tratado ou convenção internacional, garantir que o produto estrangeiro tenha a mesma tributação do similar nacional’. Como os tratados internacionais têm força de lei federal, nem os regulamentos do ICMS nem os convênios interestaduais têm poder para revogá-los” (BRASIL, 2005, p. 121).

Referências

BORGES, José Alfredo. Tratado internacional em matéria tributária como fonte de direito. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 27-28, jan./jul. 1984.

- BORGES, José Souto Maior. Isenções em tratados internacionais de impostos dos estados-membros e municípios. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 1997. 1 v.
- BRASIL, Francisco de Paula Souza. Legislação tributária e tratados internacionais. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, a. 85, v. 308, out./dez.1989.
- BRASIL. Superior Tribunal da Justiça. Recurso Especial n. 480563/RS. Relator: Min. Luiz Fux, Porto Alegre, 6 set. 2005. *Diário da Justiça*, Brasília, 03 out. 2005.
- _____. Superior Tribunal da Justiça. Recurso Especial n. 90871/PE. Relator: Min. José Delgado, Recife, 17 jun. 1997. *Diário da Justiça*, Brasília, 20 out. 1997.
- _____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial n. 196560/RJ. Relator: Min. Demócrito Reinaldo, Rio de Janeiro, 18 mar. 1999. *Diário da Justiça*, Brasília, 10 maio 1999.
- BRONZATTO, Carlos Alberto; BARBOZA, Márcia Noll. *Os efeitos do artigo 98 do código tributário nacional e o processo de integração do Mercosul*. Brasília: Senado Federal, 1996.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- DIÁRIO DO CONGRESSO NACIONAL. Brasília: Congresso Nacional, 1995.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moares. *Direito tributário comparado e tratados internacionais fiscais*. Porto Alegre: S. A. Fabris, 2005.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999.
- HORVATH, Estevão. *Tratados internacionais em matéria tributária e os tributos estaduais e municipais*. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, Curitiba, v. 5, 2004.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Tratados e convenções internacionais em matéria tributária*. *Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 93, jun. 2003.
- _____. *Comentários ao código tributário nacional*: arts. 96 a 138. São Paulo: Atlas, 2004. 2 v.
- MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. *Tratados internacionais: com comentários à convenção de Viena de 1969*. 2. ed. São Paulo: J. Oliveira, 2004.
- _____. *Curso de direito internacional público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.
- MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de direito internacional público*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. 1 v.
- REZEK, José Francisco. *Direito dos tratados*. Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- RIBEIRO, Maria de Fátima. *Comentários ao código tributário nacional: lei nº 5.172, de 25.10.1966*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- _____. Considerações sobre a prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação tributária brasileira: o caso Mercosul. *Scientia Iuris: revista do curso de mestrado em direito negocial da UEL, Londrina*, v. 1, n. 1, jul./dez. 1997.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. *Tratados internacionais e vigência das isenções por eles concedidas, em face da Constituição de 1988*. *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, n. 5-91, mar. 1991. Caderno 1.
- ROSEMBUJ, Tulio. *Elementos de derecho tributario*. Barcelona: Blume, 1982.
- ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração*. *Forense*, Rio de Janeiro, a. 75, v. 267, jul./set. 1979.
- VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.
- VELLOSO, Carlos Mário da Silva Velloso. *Os tratados na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, a. 41, n. 162, abr./jun. 2004.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- _____; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. *Tratados: superioridade hierárquica em relação à lei face à Constituição Federal de 1988*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 66, jan. 1996.