

4.1.2 O princípio constitucional da não-cumulatividade e os créditos do ICMS represados nas exportações pela Lei Complementar nº 87/96.

PAGANELLA, Marco Aurélio; CONCEIÇÃO, João Henrique Rocha da; SOARES, Carlos Alberto Cabral; OSSA, Hector Estevam; CONSELLES, Vitor Hugo. Centro Universitário Ítalo Brasileiro/SP.

COMO CITAR O ARTIGO:

PAGANELLA, M. A.; CONCEIÇÃO, J. H. R.; SOARES, C. A. C.; OSSA, H. E.; CONSELLES, V. H. **O princípio constitucional da não-cumulatividade e os créditos do ICMS** represados nas exportações pela Lei Complementar no. 87/96. URL: www.italo.com.br/portal/cepep/revista_eletronica.html. São Paulo SP, v.9, n.3, p. 171-187, jul /2019.

RESUMO

Este artigo versa sobre o princípio constitucional da não-cumulatividade de créditos tributários do ICMS no caso das exportações levando-se em conta o que prescreve a Lei Complementar LC nº 87/96 (Lei Kandir) quanto à utilização destes créditos tributários. O objetivo é analisar a incidência do ICMS em consonância com o princípio constitucional da não-cumulatividade, que, metodologicamente falando, se faz analisando o conteúdo da LC nº 87/96 na parte que diz com a incidência, ou não, do ICMS na exportação e respectiva apuração dos créditos tributários, bem como pela apresentação de algumas decisões jurisprudenciais que permitem a utilização destes créditos represados. Como resultado, pode-se verificar que, nestes casos, as empresas que desenvolvem produtos para a exportação pagam o ICMS em todas as fases da cadeia de produção, mas, na exportação enquanto última fase o imposto não incide, de modo que o crédito referente às etapas anteriores fica represado, obrigando as empresas a irem ao Judiciário que, nestes casos, vale reiterar, acaba por reconhecer o direito e permitir o acesso a esses valores seja de forma integral, seja de forma parcial.

Palavras-Chave: ICMS; Não-cumulatividade; Lei Kandir.

ABSTRACT

The article agreements with the constitutional principle of non-cumulative tax credits of ICMS in the case of exports, considering the provisions of Complementary Law LC n° 87/96 (Law Kandir) regarding the use of these tax credits. The objective is to analyze the incidence of ICMS in line with the constitutional principle of non-cumulativity is done by analyzing the content of LC n° 87/96 in what refers to the incidence or otherwise of ICMS on exports and the respective assessment of the tax credits, as well as the presentation of some jurisprudential decisions that allow the use of these retained credits. The result, it was verified that, in these cases, corporations that develop products for export pay the ICMS at all stages of the production chain, but the last export phase, the tax is not levied, so that the credit to the previous stages is restrained, forcing corporations to go to the Judiciary which, in these cases, is worth repeating, ends up recognizing the right and allowing access to these values either in whole or in part.

Keywords: ICMS, non-cumulative, Kandir Law.

INTRODUÇÃO

Este estudo tem por objetivo analisar, avaliar e compreender o princípio constitucional da não-cumulatividade no contexto dos créditos tributários do ICMS (operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior) oriundos das exportações em consonância com o que prescreve a LC (Lei Complementar) nº 87/1996, também conhecida como Lei Kandir em referência a Antonio Kandir então Ministro do Planejamento à época, a qual versa, vale repetir, sobre as formas e possibilidades de utilização destes créditos tributários do ICMS oriundos das exportações. (BRASIL, 1988; BRASIL, 1996).

No mesmo diapasão, visa pesquisar o procedimento de restituições de créditos tributários de ICMS oriundos de exportações com base no princípio da não-cumulatividade constitucional em face sistemática aplicável pelo Estado de São Paulo, bem como tem por escopo investigar como o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP) costuma julgar estes casos no Estado de São Paulo relacionados às restituições de créditos tributários de ICMS oriundos de exportações com base no princípio da não-cumulatividade.

Este artigo se justifica plenamente na medida em que permite um bom entendimento da sistemática da não-cumulatividade, o que permite, inclusive, uma melhor orientação aos interessados na sua devida e abalizada compreensão, eis que o uso correto da lei trata-se de

uma questão de elisão fiscal que valoriza e coloca o profissional da área à frente.

A utilização e/ou a restituição dos créditos pode gerar uma boa economia de recursos para a empresa, principalmente para as que lidam diretamente com exportação, de modo que um bom e eficaz planejamento tributário, sempre e totalmente dentro da legalidade, pode fazer com que ela economize recursos que podem ser reinvestidos em prol do seu próprio e significativo crescimento.

Sendo assim, metodologicamente falando por meio de uma análise do conteúdo da Legislação e jurisprudência correlata, o objetivo do trabalho é o de investigar e demonstrar a sistemática jurídico-constitucional-legal da incidência, ou não, do ICMS nas exportações no Estado de São Paulo, bem como analisar como o TJSP se posiciona em casos desta natureza.

O princípio da não-cumulatividade do ICMS, a sistemática da LC 87/96 no que tange às exportações e a jurisprudência do TJSP acerca dos créditos represados.

Para o bom entendimento do assunto, faz-se uma breve explanação sobre o ICMS e sobre a LC 87/96, seguida de uma análise de jurisprudências do TJSP sobre a não-cumulatividade do ICMS em exportações e a respectiva aplicação da Lei Kandir.

TOPICO 1 – ICMS.

O ICMS previsto no Art. 155 da Constituição Federal de 1988, que dá a competência para a instituição e a cobrança aos Estados e ao Distrito Federal, sucedeu o IVC (Imposto de Venda e Consignações), e é o imposto responsável pela maior parcela de recolhimento pelos Estados-membros. (AMARO, 2017).

O critério material, qual seja, o fato gerador, são as operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL, 1988; CARVALHO, 2017).

Trata-se de um imposto não-cumulativo, indireto e seletivo, haja vista que mercadorias essenciais têm, via de regra, uma alíquota menor, ao passo que produtos considerados supérfluos têm uma alíquota maior. (CARRAZZA, 2017).

Ou seja, no recolhimento do imposto, o valor referente ao ICMS na compra pode ser abatido do valor do recolhimento de venda de modo a só recolher a diferença do ICMS, o que equivale a dizer que, de qualquer modo, é o consumidor final quem direta e indiretamente está pagando o imposto, dado que é o último elo da cadeia o que faz com que ele não possa se beneficiar da não-cumulatividade.

A Constituição Federal de 1988 (CF/88), em seu Art. 155, § 2º, inciso X, alínea 'a', assegura a não incidência do ICMS nas operações que destinem mercadorias e/ou serviços para o exterior, bem como o direito de manutenção e aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações anteriores, como se vê:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (grifos nossos) (BRASIL, 1988).

Ao estabelecer que o ICMS será não-cumulativo, a CF/88 não deixa margem para dúvidas, ou seja, o direito ao crédito de ICMS como forma de assegurar essa não-cumulatividade é obrigatório e totalmente vinculado à própria criação do tributo.

O ICMS tem sua incidência em todo o processo da elaboração do produto, visto que é um imposto encontrado desde a primeira saída da matéria-prima até a venda do produto para o consumidor final.

Sendo assim, se em cada saída realizada ocorrer a incidência do tributo sobre o valor total da operação, então ficaria muito caro (mais do já é!) para o consumidor final.

E, para que isso não ocorresse, foi preestabelecido o princípio da não-cumulatividade para o ICMS, justamente para que cada operação/fase/etapa pague somente por si e não pelas outras, o que geraria um acúmulo de tributos que teria certamente um efeito confiscatório, o que é proibido pela Constituição Federal. (BRASIL, 1988).

TOPICO 2 – Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (LC nº 87/96).

A LC nº 87/96 “dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR)” (BRASIL, 1996).

De acordo com o seu Art. 1º, “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.” (BRASIL, 1996).

Na esteira, o Art. 2º prescreve as incidências, conforme se pode perceber:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja

contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua. (BRASIL, 1996).

Por sua vez, o Art. 3º é enfático nas situações em que não há a incidência do referido imposto:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

(...)

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento. (grifos nossos). (BRASIL, 1996).

Como, via de regra, não se exporta tributos, mas, sim, mercadorias, é que surgiu a LC 87/96, conhecida como lei Kandir.

Posteriormente, em 2003, a Constituição Federal foi modificada justamente no sentido de não incidir o ICMS nas operações que destinem mercadorias ao exterior, nos termos do Art. 155, parágrafo 2º, Inciso X, alínea “a” que, em síntese, prescreve que o ICMS não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores. (BRASIL, 1988).

Sendo assim, tal alteração jurídico-impositiva gerou uma indignação e uma conseqüente controvérsia que acabou nos tribunais como se demonstra à frente por meio de alguns exemplos, haja vista que a não incidência na exportação gera uma inequívoca perda de arrecadação das unidades federadas, o que fez com a União criasse o “fundo da Lei Kandir” que tem por escopo justamente custear e compensar os Estados-membros no valor que deixou de ser arrecadado.

TÓPICO 3 – JURISPRUDÊNCIA ACERCA DA APLICAÇÃO DA LEI KANDIR NO ESTADO DE SÃO PAULO.

A Lei Kandir foi criada no intuito de impulsionar a exportação, eis que a não incidência do ICMS na sua cadeia de produtos com destino final o exterior tornaria as mercadorias mais baratas e competitivas no mercado internacional. (GALHARDO, 2018).

Conforme se pode perceber, a LC 87/96 (Lei Kandir) prescreve que a utilização dos créditos do ICMS pode ser feita por qualquer estabelecimento dentro do mesmo Estado-membro:

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado.

§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:

I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado. (BRASIL, 1996).

Destarte, a LC 87/96 disciplina a utilização e transferência de saldos credores de forma a não dar aos Estados o direito de impedir ou limitar esse direito, cabendo-lhes tão somente emitir documento que chancelo o reconhecimento do crédito mediante a comprovação dos fatos.

Tem-se, portanto, matéria de mérito indelegável aos Estados, exceto no que tange aos aspectos formais, o que acabou gerando disputas judiciais a fim de que fosse justamente permitida a utilização dos créditos oriundos das operações ao exterior.

Até porque, a par do fato da não incidência do ICMS na cadeia de produtos destinados a exportação ser um estímulo fiscal que deixa a economia mais equilibrada, por outro, diminui sobremaneira a arrecadação dos Estados-membros, como, por exemplo, no caso de São Paulo, que outubro de 2016, respondeu por aproximadamente 26% das exportações, o que equivalente a U\$ 3,56 bilhões de acordo com o MDIC. (CARVALHO, 2018).

Como já citado no Tópico 1 retro, a não incidência do ICMS é garantido pela Constituição Federal, e essa prescrição normativa fez com que muitos contribuintes procurassem o Judiciário para garantir a devolução do ICMS cobrado ao longo da cadeia produtiva.

Neste sentido, a LC nº 87/96 determina que saldos credores acumulados por estabelecimentos que visam exportação podem ser transferidos a outros contribuintes do mesmo Estado, desde que exista saldo remanescente, algo que em alguns casos não foi permitido, o que levou o caso ao Judiciário, como se pode perceber a partir dos exemplos a seguir:

TJSP - Apelação nº 0016274-31.2010.8.26.0053.

“ICMS Pretensão de declaração do direito da autora de aproveitamento dos créditos acumulados de ICMS gerados por filiais encerradas. Sentença de procedência da demanda Empresa exportadora, cujas filiais requereram a apropriação do crédito acumulado de ICMS. Encerramento das filiais, em razão de recuperação judicial, bem como devido às dificuldades financeiras, antes de concluído o procedimento de homologação dos créditos acumulados. Unificação da contabilidade no estabelecimento central, visando a manutenção dos processos de geração do crédito acumulado Indeferimento dos pedidos, com arquivamento dos procedimentos, fundado no fato de que a transferência do saldo credor ao estabelecimento centralizador torna o crédito em crédito comum, inviabilizando a geração do crédito acumulado, na forma dos arts. 96 a 102 do RICMS. Direito de aproveitamento do crédito acumulado assegurado pelos princípios da não cumulatividade e da imunidade das exportações Interpretação do fisco, à luz de regras regulamentares, que colide com o direito de aproveitamento do crédito acumulado, assegurado pela lei e pela Constituição Federal a Empresa exportadora que não tem interesse e utilidade na transferência simples de crédito a outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica para efeito de compensação. Regras atuais que já garantem a compensação, sem condições ou restrições, bem como a ulterior geração e apropriação do crédito acumulado. Direito de apropriação do crédito acumulado garantido pelo art. 25, §1º, da Lei

Complementar nº 87/96, norma de eficácia plena Viabilidade da apropriação do crédito, ainda que relativa ao estabelecimento encerrado, já que sujeita à apuração contábil, para fins de transferência e aproveitamento Sentença mantida. Recurso voluntário e reexame necessário não providos.” (SÃO PAULO, 2010).

TJSP - Apelação nº 0034158-41.2011.8.26.0602.

Mandado de Segurança - ICMS - Pretensão de declaração do direito da autora a transferência de saldo credor de ICMS gerado por filial para o estabelecimento centralizador – Sentença denegatória - Filial que detém crédito acumulado em razão de operações de exportação - Crédito transferido em sua totalidade para o estabelecimento centralizador que ficou com saldo credor - Autoridade fiscal que não aceitou a utilização dos créditos para compensação de débitos de ICMS em período subsequente - Autuação fiscal em razão da não observância da legislação estadual que estabelece que a transferência não pode exceder o montante a ser absorvido pelo estabelecimento centralizador no mesmo período de apuração - Transferência de créditos acumulados em decorrência de operação de exportação prevista no art. 25, §1º, da LC 87/96 - Norma de eficácia plena - Desnecessidade de edição de lei estadual - Inviabilidade de vedação ou limitação à transferência - Precedentes do STJ – Direito de aproveitamento do crédito acumulado assegurado pelos princípios da não cumulatividade e da imunidade das exportações - Interpretação do fisco, à luz de regras regulamentares, que colide com o direito de aproveitamento do crédito acumulado, assegurado pela lei e pela Constituição Federal - Viabilidade da apropriação do saldo credor - Sentença reformada - Segurança concedida para cancelar os débitos de ICMS consubstanciados no AIIM e permitir a transferência do saldo credor de ICMS para o estabelecimento centralizador – Recurso provido. (SÃO PAULO, 2011).

Na seguinte contenda judicial é possível notar a permissão para a utilização do ICMS para aquisição de bens de uso ou consumo, tal como permite a LC 87/96:

TJSP - APELAÇÃO CÍVEL Nº 1047570-10.2017.8.26.0053.

APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. ICMS. BENS PARA USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO UTILIZAÇÃO NO SETOR PRODUTIVO DE MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. APROVEITAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO IMUNIDADE EC Nº 42/03. Pretensão de escrituração, manutenção e compensação dos créditos de ICMS das mercadorias adquiridas e destinadas ao uso e consumo de seus estabelecimentos, inclusive filiais, com a operação seguinte, na proporção da receita das operações de exportação, possibilidade que decorreria da interpretação dada aos artigos 19, 20 e 33, I, da LC nº 87/96 inadmissibilidade falta de amparo legal inaplicabilidade da imunidade prevista no art. 155, §2º, X, alínea “a”, da CF/88, com a redação trazida pela EC nº 42/03 limitação temporal ao regime de compensação das operações de exportação estabelecida no art. 33, I, da LCF nº 87/96 EC nº 42/03 que não altera tal entendimento irrelevante se a mercadoria final é destinada ao mercado interno ou externo pretensão que se acolhida implicaria em violação do art. 111, I, do CTN, precedentes do STF e deste Tribunal de Justiça. MANDADO DE SEGURANÇA. CABIMENTO O ordenamento alberga, em tese, a pretensão jurídica da empresa-impetrante. Inocorrência de impetração voltada contra lei em tese o *writ* impugna efeitos concretos da norma a cognição atinente aos pressupostos da impetração gravita em torno do próprio substrato do *mandamus*, porque investiga a certeza jurídica e a certeza material, que versa sobre o fato indubitável, a ser demonstrado de plano. Sentença de extinção do *mandamus* reformada para, no mérito, denegar a ordem de segurança pleiteada. Recurso da empresa provido em parte. (SÃO PAULO, 2017).

Como corolário, com os exemplos que representam a tendência majoritária, pode-se dizer que a legislação ao não ser aplicada pelas autoridades competentes do executivo estadual faz com que o Judiciário acabe por reconhecer às empresas o direito à utilização dos créditos represados.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O que foi possível identificar nessa pesquisa é que as empresas que desenvolvem produtos para a exportação em muitos casos acabam pagando o ICMS em todas as fases da cadeia de produção, mas, na última fase, a da exportação, como o imposto não incide, o crédito referente as etapas anteriores fica represada, o que faz com que as empresas acabem procurando a justiça para ter acesso a esses valores, direito que lhe é concedido, seja de forma integral, seja de modo parcial.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BRASIL, Constituição Federal de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da União - Seção 1 - 5/10/1988, Página 1 (Publicação Original). Brasília/DF.

BRASIL, Constituição Federal de 05 de outubro de 1988. EMC (Emenda Constitucional) 3/1993 de 17/03/1993. Alterou os Arts. 40, 42, 102, 103, 150, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal e revoga o Inciso IV e o par. 4º do Art. 156. Diário Oficial da União de 18/03/1993, P. 3209. Brasília/DF.

BRASIL, Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial da União de 16/09/1996, P. 18261. Brasília/DF

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO, Barbara. A não incidência do ICMS na exportação de produtos industrializados como incentivo a economia brasileira. Disponível em <<https://advbarbaracarvalho.jusbrasil.com.br/artigos/184192928/a-nao-incidencia-do-icms-na-exportacao-de-produtos-industrializados-como-incentivo-a-economia-brasileira>> Acesso em 18 de março de 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017.

GALHARDO, Alexandre. EXPORTAÇÕES DE MERCADORIA – TRATAMENTO FISCAL. Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/exportacoes.htm>> Acesso em 18 de março de 2018.

SÃO PAULO/SP. TSPJ - Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Voto nº 1050. Apelação nº 0016274-31.2010.8.26.0053. Disponível em: <https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/141604992/apelacao-apl-162743120108260053-sp-0016274-3120108260053/inteiro-teor-141605001?ref=amp>. Acesso em: 13 abril 2019.

SÃO PAULO/SP. TSPJ - Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Voto nº 1398. Apelação nº 0034158-41.2011.8.26.0602. Disponível em: <https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/173500901/apelacao-apl-341584120118260602-sp-0034158-4120118260602/inteiro-teor-173500911>. Acesso em: 14 abril 2019.

SÃO PAULO/SP. TSPJ - Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Voto nº 14.543. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1047570-10.2017.8.26.0053. Disponível em: <https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/568624307/10475701020178260053-sp-1047570-1020178260053/inteiro-teor-568624325?ref=juris-tabs>. Acesso em: 15 abril 2019.