

A IMPRESSÃO 3D E O CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE UNIÃO FEDERAL (IPI) E MUNICÍPIOS (ISS)

Bruno Nogueira Rebouças

Mestre em Direito Tributário (PUC-SP). Pós-graduado em Direito Empresarial (FGV/SP). MBA em Gestão Tributária (USP). Vice-presidente do Comitê de ICMS-ISS-IBS da Associação Brasileira de Advocacia Tributária (ABAT). Integrante do “Grupo de Trabalho – Rastreabilidade” do DESEG da FIESP. Membro-fundador do Instituto Tax Moot Brazil.

Eduardo Soares de Melo

Advogado e Consultor Tributário. Mestrando em Direito Tributário (PUC-SP). Pós-graduado em Direito Tributário (PUC-SP). Especialista em Direito Tributário (CEU-LAW). Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT/SP). Ex-conselheiro julgador do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo (CMT/SP). Conselheiro da Associação Brasileira de Advocacia Tributária (ABAT). Professor.

Artigo recebido em 04.10.2024 e aprovado em 17.04.2025.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Características da denominada “impressão 3D” 3 Conflito de competência entre União e Municípios 3.1 Função da lei complementar em matéria tributária 3.2 Casos julgados pelo STJ 3.3 Casos julgados pelo CARF 4 Análise da Solução de Consulta Cosit n. 97, de 25 de março de 2019, e exame crítico diante dos entendimentos firmados pelo STJ e pelo CARF acerca do conflito de competência entre União e Municípios 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: O presente estudo tem como propósito abordar a questão atrelada ao conflito de competência entre União e Municípios, especificamente em matéria relacionada à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ou do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), perpassando pela análise da função da lei complementar tributária com o objetivo de evitar tais conflitos e, com esse fim, analisar de forma crítica a jurisprudência administrativa em âmbito federal, assim como entendimentos dos tribunais judiciais superiores que tenham tangenciado o tema. Com isso, será tratado do tema que representa objeto final do presente artigo, referente à tributação da atividade denominada como “impressão 3D”, explorada dentro de suas particularidades negociais.

PALAVRAS-CHAVE: Competência tributária. Conflito de competência. União. Municípios. Impressão 3D.

3D PRINTING AND THE CONFLICT OF JURISDICTION BETWEEN THE FEDERAL UNION (IPI) AND MUNICIPALITIES (ISS)

CONTENTS: 1 Introduction 2 Characteristics of the so-called “3D printing” 3 Conflict of jurisdiction between the Union and Municipalities 3.1 Function of the complementary law in tax matters 3.2 Cases judged by the STJ 3.3 Cases judged by CARF 4 Analysis of the Cosit Consultation Solution No. 97, of March 25, 2019, and critical examination in view of the understandings established by the STJ and CARF regarding the conflict of jurisdiction between the Union and Municipalities 5 Conclusion 6 References.

ABSTRACT: This study investigates the issue linked to the conflict of competence between The Federation and Municipalities. It focuses explicitly on the incidence of the Tax on Industrial Products or the Tax on Services of Any Nature. It examines the function of the complementary tax law to avoid such conflicts and, to that end, critically analyzes the administrative jurisprudence at the federal level and the understandings of the superior courts that have touched on the subject. Then, the theme that represents the final object of this article is addressed referring to the activity called “3D printing”, which is explored within its negotiated particularities.

KEYWORDS: Taxing competence, conflict of competence, The Federation, Municipalities, 3D printing.

1 INTRODUÇÃO

Tem-se como escopo principal tratar de questão atrelada ao conflito de competência constitucional na instituição e na cobrança de tributos, hoje existente nos âmbitos federal – Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) – e municipal – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou, simplesmente, ISS) –, no que diz respeito à tributação da atividade denominada “impressão tridimensional”, ou “impressão 3D”, mediante um estudo crítico comparativo entre as posições das autoridades fiscais na esfera federal, dos tribunais administrativos, especialmente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), dos tribunais judiciais superiores, particularmente aquelas emanadas a partir de decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) acerca de conflitos de competência em situações semelhantes, ou que tangenciam, de alguma forma, o cerne do tema proposto (ex.: casos específicos de operações que se costumam enquadrar genericamente sob a rubrica ou denominação de “industrialização por encomenda”, casos de atividade de composição gráfica etc.).

Com isso, passa-se a analisar as características, tanto intrínsecas (técnicas) quanto negociais que envolvem a atividade de impressão 3D, de modo a

contextualizá-la na discussão referente ao conflito de competências tributárias entre União e Municípios.

2 CARACTERÍSTICAS DA DENOMINADA “IMPRESSÃO 3D”

Faz-se mister esclarecer que a impressão tridimensional ou 3D de bens ou objetos, a partir de parâmetros ou de caracteres idealizados que são definidos previamente à sua confecção por parte de seu idealizador, vem se tornando uma atividade cada vez mais disseminada nos mercados estrangeiro e nacional. A função de *designer* 3D passou a ser uma profissão promissora, uma vez que pode implicar a criação de modelos e a confecção de modelagens plásticas, peças de maquetes, obras de arte, esculturas, joias, artigos para educação, benfeitorias imobiliárias, brinquedos, ferramentas, próteses para a medicina e outras diversas utilidades. Desse modo, antes mesmo de se indagar acerca dos aspectos tributários relacionados à atividade de impressão 3D, deve-se perquirir no que ela consiste, bem como quais as categorias que lhe são pressupostas, para somente após se concluir algo acerca de sua correta tributação.

Evidencia-se a importância de uma mínima definição de conceitos relevantes ao deslinde do tema, como o relacionado à ideia de prototipagem, prototipagem rápida, modelos físicos tridimensionais, modelos virtuais e fabricação aditiva, dentre outros. Nesse sentido, tem-se que a prototipagem pode ser tanto entendida como: (a) um método sob o qual é possibilitada a produção de uma versão inicial, mais barata e em proporção reduzida do produto, com identificação de aspectos suscetíveis de melhora, para fins de aperfeiçoamento e remodelagem do produto; (b) quanto uma atividade consistente em transferir ideias ou modelos idealizáveis do âmbito conceitual para a realidade tangível. No que tange àquilo que usualmente se chama “impressão 3D”, a prototipagem que importa ao estudo proposto, é necessariamente a segunda, em que há uma transmutação de conceitos, formulados no mundo das ideias, para a realidade tangível, adicionando-se a particularidade de que tal atividade é adjetivada com o qualificativo da rapidez, conforme se dá em um trabalho tradicional de impressão, que é executado com velocidade e alto grau de eficiência. Desse modo, a diferença é que, no caso concreto da atividade intitulada de “prototipagem rápida”, aqui qualificada como uma espécie de “impressão”, em que há a transformação da matéria-prima diretamente no produto-final, um *designer* 3D

fica responsável por definir o formato ou a modelagem que devem ser aplicados para a consecução do produto final, de acordo com os anseios do mercado consumidor, ela se qualifica pela rapidez de sua produção mecanizada, dispensando excessivo empenho de mão de obra e outros fatores de produção. Com base em modelos digitais criados de forma tridimensional, a referida impressão poderá compreender processos como o de fusão a *laser*, que utiliza energia *laser* concentrada para fundir objetos em 3D, assim como de fundição a vácuo e de modelagem por injeção (esta última utilizando-se de moldes de resina).

Não se pode ignorar a utilização de outros processos, de acordo com a evolução dos meios de produção tecnológicos, e que venham a suplantar, cada vez mais, a necessidade de se empregar mão de obra na fabricação de utilidades como fator de produção.

Partindo desses breves conceitos, passa-se a ter condições de analisar em quais materialidades tributárias melhor se inserem tais processos que compreendem, sem sombra de dúvida, a transformação de produtos de vários gêneros e espécies. Serão igualmente consideradas suas particularidades, como *v.g.*, o modo e a fase em que são negociadas em uma determinada cadeia produtiva e de consumo. Em suma, e como problema a ser enfrentado com base nos conceitos acima abordados e nas definições propostas, tem-se que, mesmo indiretamente, a impressão 3D estaria inserida em algumas formas que vêm de processos produtivos industriais, ou seja, espécies de transformação e beneficiamento de produtos e, portanto, dentro de um conceito mais amplo de industrialização há tempos conhecido da legislação tributária pátria.

Nessa toada, e diante da semelhança semântica, silogística e didática entre a impressão 3D e o serviço tópico do setor gráfico intitulado “composição gráfica” (até pela alusão ao termo “impressão”, assim como à expressão “impressora 3D”), se cogita de eventual conflito de competência tributária atinente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). É o que se verifica hoje em entendimentos, nem sempre convergentes, exarados por autoridades fiscais e tribunais administrativos e judiciais, como será mais adiante explorado, em casos que tratam da impressão 3D, ou tangenciam o cerne do tema ora proposto.

Por último – sem desconsiderar aspectos sensíveis em que incorrem variantes de estudos que podem ser extraídas a partir da presente temática – e como objetivo a ser perseguido neste trabalho, a depender das particularidades do

caso concreto (o que inclui a análise dos aspectos negociais envolvidos em cada tipo de operação/prestação realizada) –, pode-se vislumbrar a incidência seja do IPI por meio do exercício da competência da União, seja do ISS, por parte dos Municípios, de forma a tentar evidenciar parâmetros importantes que ajudem a delimitar a competência constitucional dos respectivos entes tributantes.

3 CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE UNIÃO E MUNICÍPIOS

3.1 Função da lei complementar em matéria tributária

Nossa Constituição de 1988 é considerada rígida, e particularmente seu sistema constitucional tributário caracterizado pelo alto teor de inflexibilidade. Como bem salienta Carlos Augusto Daniel Neto, assim o é com o intuito de imprimir “um tom consentâneo ao compromisso de proteção e garantia que essa estrutura implica, impondo a adoção de um *proxy* formalista decorrente de uma orientação eminentemente voltada à segurança jurídica do contribuinte”¹. A rigidez de um sistema jurídico constitucional é vista, nas lições de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, “como elemento necessário à estabilidade das instituições”², de modo que o “poder legislativo recebe competência dentro da regra constitucional, regra não susceptível de modificação pelo rito ordinário das leis”³, contribuindo para a busca por um ideal de segurança jurídica e proteção da confiança.

A rigidez do sistema tributário brasileiro garante uma nítida repartição de competências impositivas entre os entes tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), com um pedaço justo de arrecadação tributária assegurada a cada ente federativo e, ao mesmo tempo a incrementação da autonomia financeira das aludidas pessoas jurídicas.

Essa não é a única forma de garantia de autonomia financeira aos entes federados, de modo que Luís Eduardo Schoueri chega a afirmar que

1. DANIEL NETO, Carlos Augusto. *Tributação e exceção: a derrotabilidade das regras tributárias*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2022. p. 243-244.
2. MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *A teoria das constituições rígidas*. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1948. p. 58.
3. MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *A teoria das constituições rígidas*. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1948. p. 58.

“a discriminação de competências tributárias não é requisito de um sistema federal”⁴; mas, sem dúvida, notadamente diante de nosso histórico federativo, tornam-se a atribuição e a distribuição de competências impositivas um modelo que se tornou e se convalidou, com o passar dos anos, em nossa experiência histórico-cultural constitucional como Federação. Como bem pontuou Antonio Roberto Sampaio Dória, ao retroagir em sua análise a uma perspectiva histórica do federalismo brasileiro e da repartição de rendas entre os entes federados, pode-se inferir o seguinte:

No regime federativo, entretanto, onde coexistem paralelamente sobre um mesmo território duas ou mais ordens de poderes autônomos, cada qual competente, portanto, para gravar integralmente fatos, atos ou negócios ocorridos dentro de sua esfera territorial comum, a discriminação de rendas atribuída privativamente à União, Estados e Municípios é imperiosa exigência para o equilíbrio do sistema e desenvolvimento de sua economia⁵.

O mesmo autor, em outra obra, ressalta:

Desfaz-se, assim, a opinião comumente sustentada de ser a discriminação de rendas característica essencial do federalismo. De fato, e historicamente, não o é. A *atribuição de competência tributária*, sim, é requisito axiomático da federação, para assegurar independência política. Mas a circunstância de ser tal atribuição de competência decomposta numa *discriminação de rendas* compreensiva, objetivando, ao imprimir feição *privativo* à respectiva competência fiscal, propósitos de natureza econômica, é fator, senão acidental, pelo menos secundário na definição da estrutura do regime federativo⁶.

Referida competência para instituição de tributos, como bem expõe Diego Bomfim, impõe, por decorrência lógica, a repartição de competência exonerativa e para fins de administração dos tributos⁷, reforçando a importância da

4. SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 83.

5. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Princípios constitucionais e a cláusula do due process of law*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964. p. 116.

6. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1972. p. 15.

7. BOMFIM, Diego. *Tributação & livre concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 128.

distribuição entre os entes federados dotados de tais competências. Reforça-se, em última análise, a política econômica e desenvolvimentista a ser implementada e incrementada por tais pessoas políticas possuidoras dessas competências, e que, como bem percebido pelo autor,

[...] no Brasil, é realizada pela Constituição Federal de maneira a prestigiar o pacto federativo, gerando uma descentralização pela outorga de grandes fatias de competência tributárias aos Estados e Municípios, cabendo à União instituir normas gerais tributárias com o condão de equalizar o sistema⁸.

Mesmo com fundamento em uma rígida discriminação constitucional de competências tributárias com função de garantir não só segurança jurídica, mas, igualmente e em última instância, a preservação da independência política e do pacto federativo (sem que um ente possa invadir a competência atribuída de formas particular e privativa a outro ente federado), há situações de natural penumbra da atribuição de tais competências, gerando conflitos de competência em matéria tributária, de situações em que mais de uma pessoa política (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios) tenta fazer valer, sobre um mesmo fato, encarado como signo presuntivo de riqueza pelo ordenamento, sua pretensão impositiva e arrecadatória, sob o argumento de que seria ele o ente competente para fazê-lo, mesmo que isso venha a gerar uma disputa predatória por arrecadação.

No que diz respeito ao conflito de competências explorado no presente estudo e que envolve a incidência do IPI *versus* a incidência do ISS em determinadas atividades, oriundo da falta de clareza – se se trata de prestação de serviço ou de uma industrialização (produto industrializado) –, deve-se voltar os olhos ao texto constitucional e ao formato utilizado pelo constituinte na discriminação de tais competências impositivas (particularmente entre União e Municípios) e, posteriormente, à exploração à lei complementar tributária (nos termos do art. 146, CF/1988) para soluções.

A interpretação deve partir da Constituição Federal em direção às normas infraconstitucionais, e não o contrário, sob pena de subverter a hierarquia sistêmica típica de um modelo tributário pautado na ideia de rigidez constitucional.

8. BOMFIM, Diego. *Tributação & livre concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 129.

Não adianta a lei complementar procurar inserir, sob o manto da nomenclatura “prestação do serviço”, aquilo que a Constituição Federal (hierarquicamente superior) desconsiderou de forma explícita ou implícita, de modo que aquilo que se encontra em fase de “marcha” da produção ao consumo, mas que, com isso, ainda se encontra em circulação mercantil ou no ciclo de fabricação do produto, não pode ser, à revelia da clara discriminação constitucional de competências impositivas, classificado como serviço sujeito ao ISS. Esse racional foi bem explorado por Condorcet Rezende e Gustavo Brigagão:

A não referência pela Lei Complementar 16/2003 ao fato de o serviço se destinar a consumidor final poderá ensejar que os Municípios pretendam fazer incidir o ISS sobre operação que se encontra no ciclo de industrialização do produto, o que nos parece violar o princípio de competência privativa que informa nosso sistema tributário, que reserva à competência federal e estadual os impostos sobre a produção e a circulação de mercadorias, respectivamente (Código Tributário Nacional, Livro I, Capítulo IV)⁹.

Como observado por Hamilton Dias de Souza, em que pese a ideia de a lei complementar, como norma de caráter nacional que trate de conflitos de competência tributária, estar inserida – ao menos ontologicamente – dentro de um contexto maior de normas gerais em matéria tributária¹⁰, pode-se notar, que, quando ela exerce seu ofício de evitar ou dirimir conflitos de competência potencialmente previstos (art. 146, I, da Constituição Federal), o faz com um intento específico (já prevê disputas que não seriam solucionadas por meio de uma interpretação mais clara, direta e lógica das competências privativamente atribuídas a cada ente federado em matéria tributária), daí a ideia lógico-jurídica de complementar a Constituição nesse sentido¹¹, subjacente à sua formulação jurídico-positiva¹². Assim, relacionando a Federação e a função da lei complementar de evitar tais conflitos, pontua Hamilton Dias de Souza:

9. REZENDE, Condorcet; BRIGAGÃO, Gustavo. Definição dos limites de competência tributária em matéria de industrialização por encomenda, à luz da Lei Complementar 116/2003. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *ISS e Lei Complementar 166/2003*. Curitiba: Juruá, 2004. p. 120.
10. SOUZA, Hamilton Dias de. Normas gerais do direito tributário. In: Henry TILBERY, Henry et al. (coord.). *Direito Tributário 2*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1972. p. 27.
11. MACHADO, Hugo de Brito. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 82-83.
12. MACHADO, Hugo de Brito. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 82-83.

Destaca-se, como campo específico da lei complementar em matéria tributária, a outorga de competência para dispor sobre conflitos de competência. De fato, sendo o Brasil uma República Federativa, constituída a partir de três ordens parciais de governo, cada uma dotada de competência tributária outorgada pela Constituição, fácil é constatar a possibilidade de existência de conflitos de competência. Para regulá-los, previu a Constituição a edição de lei complementar, que nesse caso, não é lei federal, mas nacional, isto é, de observância obrigatória pela União, Estados e Municípios¹³. (grifos nossos).

No que diz respeito ao caráter nacional da lei e à relação com o Estado Federal, já se pronunciou o Pleno do Supremo Tribunal Federal, em decisão de relatoria do Ministro Octávio Gallotti, e cujo voto do Ministro Celso de Mello é pacificamente reproduzido:

A lei complementar a que se refere o preceito inscrito no art. 146 da Carta Política tem caráter de lei nacional, projetando-se e impondo-se, na esfera jurídico-normativa, e no que concerne aos estritos limites materiais de sua incidência, à compulsória observância das pessoas estatais investidas, pelo ordenamento constitucional, de competência impositiva. Nessa condição formal, a lei complementar, que veicula regras disciplinadoras do conflito de competências tributárias e que dispõe sobre normas gerais de direito tributário, evidencia-se como espécie tributária que, embora necessariamente obediente às diretrizes traçadas pela Carta da República, constitui manifestação superior do próprio Estado Federal¹⁴. (grifos nossos).

Embora não possa confrontar a rígida discriminação de competências tributárias firmada pelo legislador constituinte, sob pena de subversão hierárquica, a lei complementar que cuida de matéria tributária, de caráter nacional, é tida por Geraldo Ataliba como norma que se dirige ao legislador ordinário¹⁵, podendo esclarecer e ajudar a determinar situações que ainda se encontram em zonas de penumbra (passíveis de conflitos de competência) e que não podem ser imediatamente deduzidas a partir de sua privativa distribuição entre os entes federados, pessoas estatais investidas de tais poderes.

13. SOUZA, Hamilton Dias de. Arts. 1º e 2º. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. v. I, p. 38.

14. STF, RE n. 136.215-4/RJ, Pleno, Rel. Min. Octávio Gallotti, j. 18.02.1993, DJ 16.04.1993.

15. ATALIBA, Geraldo. Iniciativa de lei complementar de normas gerais de direito tributário. *Revista de Informação Legislativa*, v. 22, n. 85, p. 233-236 [p. 236], jan./mar. 1985.

A lei complementar não solucionará necessariamente o conflito, tornando despicienda a atuação do Judiciário; mas cabe reconhecer sua indubitável serventia em nosso sistema jurídico como forma de evitar ou dirimir a proliferação de tais embates. Com isso, tanto a lei complementar atua como limitadora do âmbito material de competência de cada ente quando constitucionalmente requisitada, quanto determina o seu campo material, evitando potenciais conflitos de competência. Nesse mesmo sentido, interessante a reprodução das lições de Humberto Ávila:

O âmbito material das regras de competência é também especificado pelas leis complementares. Nesta hipótese, as leis complementares podem exercer duas funções: em primeiro lugar, limitar o âmbito material das regras de competência quando a Constituição o exige; em segundo lugar, determinar o âmbito material das regras de competência de modo a evitar conflitos de competência¹⁶.

No que atine à segunda função mencionada, esclarece o Autor que essa função “refere-se à especificação das regras para evitar conflitos de competência. A função da lei complementar não reside na definição das competências dos estados. Elas já são fixadas pela própria Constituição”¹⁷.

Como ficará evidenciado ao longo deste estudo e, que, reitere-se, tem por foco a discussão acerca do potencial conflito de competência tributária existente entre União e Municípios nas atividades categorizadas de impressão 3D, a discussão a respeito da necessidade de lei complementar para dirimir ou evitar conflitos de competência não se confunde, necessariamente, com a sua avaliação de suficiência no contexto de consecução de tal desiderato. Ou seja, não é a existência de lei complementar que irá afastar, de per si, qualquer discussão judicial acerca desses conflitos de competência ou evitar que elementos construídos na jurisprudência dominante sejam considerados como relevantes aspectos contextuais na interpretação das leis tributárias.

Em casos emblemáticos, há uma maior complexidade na discussão relacionada ao conflito de competência entre União (IPI), de um lado, e Municípios (ISS) do outro.

16. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 196.

17. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 197.

O motivo das discussões existentes decorre da comparação entre o item 72 da lista prevista no antigo Decreto-lei n. 406/1968 e o subitem 14.05 da atual Lista de Serviços Anexa à LC n. 116/2003, que dizem respeito à hipótese de se tributarem pelo ISS alguns serviços considerados, *a priori*, como industrialização, a saber: (i) item 72 da lista anexa ao Decreto-lei 406/1968 – “recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação, e congêneres, *de objetos não destinados à industrialização ou comercialização*”; (grifos nossos); e (ii) item 14.05 da nova lista (LC n. 116/2003) – “restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, *de quaisquer objetos*”. (grifos nossos).

Da singela leitura do item 72 da antiga lista de serviços pode-se identificar que, se a atividade de industrialização de um determinado bem (beneficiamento, recondicionamento, acondicionamento etc.) foi contratada visando à sua posterior comercialização ou industrialização por parte do contratante, não seria o caso de incidência do ISS, mas do IPI (e do ICMS), como leciona Bernardo Ribeiro de Moraes:

O ISS não incide sobre serviços que constituam etapa do ciclo de industrialização do produto. Se o acondicionamento, ou recondicionamento for feito em produtos que serão vendidos, haverá a incidência do IPI. Assim, o beneficiamento de cereais, *v.g.*, somente será alcançado pelo ISS na hipótese de tais cereais não se destinarem a comércio, nem industrialização, e, sim, a uso ou consumo do próprio estabelecimento encomendante. O ISS abrange os serviços arrolados acima, desde que executados em objetos usados, por encomenda direta de terceiros, não estabelecidos com o comércio de tais produtos, sem o intuito de revenda. A destinação do material que recebe o serviço é importante e essencial para o exame da incidência do ISS, que atinge apenas a atividade em bens que se destinam a usuários ou consumidores finais (“de objetos não destinados a comercialização ou industrialização”, diz a lei)¹⁸.

Por outro viés, com a entrada em vigor da Lei Complementar n. 116/2003, pode-se extrair do item 14.05 que o legislador suprimiu a expressão “de objetos

18. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 360.

não destinados à industrialização ou comercialização” prevista no item 72 do antigo Decreto-lei n. 406/1968. Tal fato passou a ensejar a interpretação de que todo e qualquer serviço de industrialização poderia sujeitar-se à incidência do ISS, ao passo que seria irrelevante se objetos industrializados se destinassem a posterior industrialização ou comercialização, o que resultaria no fato de que, em qualquer caso analisado (se aplicada aludida interpretação), afastar-se-ia a incidência do ICMS e do IPI sobre toda e qualquer atividade de industrialização por encomenda, independentemente das características negociais que a afastassem de um conceito constitucional de serviços.

Nesse contexto, deve ser salientado que uma interpretação meramente de cunho histórico-legislativo, portanto isolada de outros elementos definidores de uma rígida discriminação constitucional de competências impositivas, como optou o constituinte de 1988, que se pretendeu – e ainda se pretende – conferir ao atual subitem 14.05 da Lista de Serviços Anexa à LC n. 116/2003, comparando-o com o item 72 do antigo Decreto-lei n. 406/1968, não merece subsistir, como o que se infere a partir de um conceito de prestação de serviço como algo personalizado/customizado/sob encomenda especificamente destinado a um consumidor final (encomendante), de modo que, nos casos de industrialização, a competência dos Municípios deveria somente estar adstrita às situações que não ensejem posterior destinação a comercialização ou a industrialização (transformação, montagem, beneficiamento, acondicionamento etc.) do bem resultado da atividade exercida, dando assim continuidade à cadeia de produção-consumo, o que caracterizaria – neste último caso – uma situação de regular circulação mercantil susceptível de incidência do ICMS e do IPI, mas não do ISS.

Tem-se, portanto, que a ausência da expressão “de objetos não destinados à industrialização ou comercialização” no texto do item 14.05 da Lista Anexa à Lei Complementar n. 116/2003, se traduz em erro de técnica legislativa, que deve ser relevado em razão da sistemática jurídico-tributária adotada até então e que concede à União e aos Estados competência para gravar, pelo IPI, as operações de produção, e, pelo ICMS, as atividades de comercialização, tributos que necessariamente incidem sobre o valor agregado em cada etapa produtiva.

Dessa forma, cremos que os conceitos outrora previstos pelo antigo Decreto-lei n. 406/1968 ainda perduram sob a vigência da Lei Complementar n. 116/2003, de forma que o serviço de industrialização por encomenda somente será gravado pelo ISS quando destinado a um consumidor final. Na hipótese de

o referido serviço ser desenvolvido sobre bem destinado a posterior industrialização ou comercialização, estará sujeito à incidência do IPI e do ICMS¹⁹.

3.2 Casos julgados pelo STJ

É oportuno um exame percuciente da jurisprudência do STJ, que teve a oportunidade de enfrentar o tema (conflito de competência travado a partir da incidência desses dois tributos).

Forte discussão jurisprudencial foi travada no STJ quanto à “industrialização por encomenda”, regularmente prevista e elencada na Lista de Anexa de Serviços da LC n. 116/2003. Em que pese a função da lei complementar em dirimir conflitos de competência, como já mencionado alhures, a celeuma jurisprudencial que começou a se desenrolar no STJ ganhou contornos de maior complexidade, demonstrando que as soluções trazidas pela lei complementar talvez não fossem suficientes para pôr um fim à discussão instaurada entre União (IPI) e Municípios (ISS).

Em um primeiro momento, o STJ proferiu decisões no sentido de que a atividade de industrialização por encomenda, quaisquer que fossem suas características negociais e independentemente das particularidades suscitadas no caso concreto, deveria ser gravada pelo ISS e não pelo IPI, fato que começou a gerar grande insegurança aos contribuintes, já que a União não havia abdicado da cobrança do IPI. O referido entendimento pode ser sintetizado na ementa abaixo reproduzida:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS DE DESDOBRAMENTO E BENEFICIAMENTO – CORTE, RECORTE E/OU POLIMENTO –, SOB ENCOMENDA (ATIVIDADE-FIM DO PRESTADOR), DE BLOCO E/OU CHAPA DE GRANITO E MÁRMORE (DE PROPRIEDADE DE TERCEIRO).

1. A Primeira Turma/STJ, ao apreciar o REsp 888.852/ES (Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* de 1º.12.2008), firmou orientação no sentido de que “a ‘industrialização por encomenda’, elencada na Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, caracteriza prestação de serviço (obrigação de fazer), fato jurídico tributável pelo ISSQN, não se enquadrando, portanto, nas hipóteses de incidência do ICMS (circulação

19. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 116-117.

de mercadoria – obrigação de dar – e prestações de serviço de comunicação e de transporte transmunicipal)”.
 2. Recurso especial provido²⁰.

Em um segundo momento e sem abandonar o fato de que seria fator relevante a referência à industrialização por encomenda como serviço previsto na Lista de Serviços Anexa à LC 116/2003, o STJ adicionou outros elementos até então pouco explorados, notadamente no sentido de que qualquer caso intitulado pela legislação como “industrialização por encomenda”, conforme consta da Lista Anexa, não deveria, necessariamente, estar submetido ao ISS. O tribunal trouxe aspectos essenciais e relevantes na análise do caso concreto, sob pena de se qualificar, como serviço, atividade que não apresentaria características suficientes e necessárias para ser configurada como tal.

Ver-se-á que alguns aspectos essenciais passaram a ser considerados pelo Judiciário, como o fato de o serviço dever constar da Lista Anexa à LC n. 116/2003, e, por exemplo: (i) tratar de encomenda personalizada de produto; (ii) os insumos empregados serem de propriedade do encomendante ou do próprio fabricante; e (iii) a finalidade ser atribuída ao produto por parte da empresa fabricante.

Com base nisso, o STJ reconheceu que deveria prevalecer a incidência do ISS na operação de “industrialização por encomenda”, desde que estivesse prevista na Lista de Serviços Anexa à LC n. 116/2003 e fosse prestada sob encomenda do encomendante, pouco importando sua posterior destinação para fins de comercialização ou industrialização, o que seria uma opção de seu destinatário, comprador do bloco e/ou chapa de granito e mármore, sem desnaturar o serviço sujeito ao ISS, como se deduz da ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. ISSQN. “INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA”. LEI COMPLEMENTAR 116/2003. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO (OBRIGAÇÃO DE FAZER). ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA PRESTADORA. INCIDÊNCIA.
 7. *In casu*, a empresa desenvolve atividades de desdobramento e beneficiamento (corte, recorte e/ou polimento), *sob encomenda*, de bloco e/ou chapa de granito e mármore (*de propriedade de terceiro*), sendo certo que, após o referido processo de industrialização, o produto retorna ao estabelecimento do proprietário (encomendante), *que poderá exportá-lo, comercializá-lo no mercado interno ou submetê-lo à nova etapa de industrialização*.

20. STJ, REsp 950444/ES, 2007/0102621-0, Decisão 07.05.2009, DJe 02.02.2010.

[...]

9. A “*industrialização por encomenda*” constitui atividade-fim do prestador do aludido serviço, tendo em vista que, uma vez concluída, extingue o dever jurídico obrigacional que integra a relação jurídica instaurada entre o “prestador” (responsável pelo serviço encomendado) e o “tomador” (encomendante): a empresa que procede ao corte, recorte e polimento de granito ou mármore, de propriedade de terceiro, encerra sua atividade com a devolução, ao encomendante, do produto beneficiado²¹. (grifos nossos).

Como se observa do referido julgado, alguns elementos foram levados em consideração na *ratio decidendi* do tribunal quando da análise do caso concreto, notadamente para fins de definição da competência do Município para a cobrança do ISS, como o fato de (i) o serviço constar expressamente da Lista Anexa à Lei Complementar n. 116/2003; (ii) tratar de atividade sob encomenda/personalizada do serviço; (iii) os bens empregados serem de propriedade do terceiro (encomendados), e não do próprio fabricante; e (iv) ignorar-se a destinação eventualmente atribuída ao produto por parte da empresa “prestadora”, qual seja, a destinação a posterior comercialização ou etapa de industrialização, por opção da adquirente.

Em 2011, questão semelhante foi suscitada e, de certo modo, rediscutida em julgamento realizado no STF, em sede das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 4.413 e n. 4.389, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, fora configurada a incidência do ICMS – o que atrai o IPI, por via de consequência – naquelas operações de industrialização por encomenda de produtos sujeitos a posterior industrialização ou comercialização (excluindo, destarte, o ISS):

O Plenário iniciou julgamento de medidas cautelares em ações diretas de inconstitucionalidade propostas, respectivamente, pela Associação Brasileira de Embalagem – ABRE e pela Confederação Nacional da Indústria – CNI contra o art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/2003, bem como do subitem 13.05 da lista de serviços a ela anexa.

Os preceitos impugnados preveem a tributação pelo ISS da atividade de composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia. Preliminarmente, admitiu-se o Estado de São Paulo como *amicus curiae*, permitindo-lhe a realização de sustentação oral. Salientou-se que se estaria em sede de medida cautelar e que o processo passaria por nova instrução para o exame de fundo da controvérsia.

21. STJ, REsp 950444/ES, 2007/0102621-0, Decisão 07.05.2009, DJe 02.02.2010.

No mérito, o Min. Joaquim Barbosa, relator, concedeu as medidas liminares pleiteadas e deu interpretação conforme à Constituição ao art. 1º, caput e § 2º, da LC 116/2003 e ao subitem 13.05 da lista de serviços anexa para reconhecer que o ISS não incidiria sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens destinadas à integração ou à utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria.

Enfatizou que o STF tem sido constantemente provocado a se manifestar sobre a repartição de competência tributária como salvaguarda imanente da autonomia dos entes federados. Observou que a diferença entre prestação de serviços e operação de circulação de mercadorias seria sutil e que, no caso, nenhuma qualidade intrínseca à produção de embalagens resolveria o impasse relativamente ao aparente conflito entre o ISS e o ICMS nos serviços gráficos.

Asseverou que a solução estaria no papel que a atividade questionada teria no ciclo produtivo. Destacou que, consoante se depreenderia dos autos, as embalagens teriam função técnica na industrialização ao permitirem a conservação das propriedades físico-químicas dos produtos, assim como o transporte, manuseio e armazenamento dos produtos. Acrescentou que, por força da legislação, tais embalagens poderiam exibir, ainda, informações relevantes aos consumidores. Em razão disso, entendeu se tratar de típico insumo.

Tendo isso em conta, o relator reputou plausível a caracterização desse tipo de atividade como circulação de mercadorias (venda), ainda que as embalagens sejam fabricadas de acordo com especificações do cliente e não como contratação de serviços.

Aduziu que, diante da crescente complexidade técnica das atividades econômicas e da legislação regulatória, não seria razoável esperar que todos os tipos de invólucros fossem produzidos de antemão e postos indistintamente à disposição das partes para eventual aquisição. De igual forma, também não seria adequado pretender que as atividades econômicas passassem a ser verticalizadas, de modo a levar os agentes de mercado a absorver todas as etapas do ciclo produtivo. Assim, não haveria como equiparar a produção gráfica personalizada e encomendada para uso pontual, pessoal ou empresarial e a produção personalizada para fazer parte de complexo processo produtivo destinado a colocar bens no comércio. Destacou, por fim, que a alíquota média do ICMS (18%) seria superior à alíquota máxima do ISS (5%) e que, se o primeiro imposto incidisse, o valor cobrado poderia ser usado para calibrar o tributo devido na operação subsequente, nos termos da regra constitucional da não cumulatividade, compensação esta inviável para o ISS. Concluiu que, presentes os requisitos constitucionais e legais, incidiria o ICMS. Após, pediu vista a Min. Ellen Gracie. Plenário do STF²². (grifos nossos).

22. ADI 4.389 MC/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 03.02.2011; ADI 4.413 MC/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 03.02.2011, *Informativo de Jurisprudência do STF*, n. 614.

Não obstante o teor da referida decisão proferida pelo STF em sede cautelar, em 2011, o STJ, mesmo assim, manteve em parte sua jurisprudência que ignorava a destinação atribuída ao produto da atividade de industrialização por encomenda, seja para consumo, seja para comercialização/industrialização – solucionando casos de conflito de competência, nos seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. GALVANOPLASTIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR ENCOMENDA. INCIDÊNCIA DO ISSQN.

1. A galvanoplastia, como *serviço relativo a bens de terceiros*, ainda que componha etapa intermediária no processo de industrialização do bem, sujeita-se ao ISSQN. Precedentes do STJ.
2. Agravo Regimental não provido²³. (grifos nossos).

Em relação ao mesmo julgado, interessante voto fora proferido pela Ministra Eliana Calmon, no seguinte teor:

A partir da Lei Complementar 116/2003, é possível a incidência do ISS sobre a atividade de galvanoplastia na hipótese em que há industrialização por encomenda. Isso porque o DL 406/1968 previa no item 72 que a tributação dos serviços de galvanoplastia somente ocorreria quando os objetos sujeitos a tais operações não fossem destinados à industrialização ou comercialização, previsão legal que foi suprimida com o advento da LC 116/2003. Com isso, suprimida a ressalva quanto às mercadorias destinadas à industrialização ou comercialização pela lei complementar, houve nova composição tributária e, portanto, os serviços previstos no item 14.05 da lista anexa submetem-se à tributação pelo ISS, independentemente da sua destinação²⁴.

Ressalte-se o fato de que, no referido julgado, em linha com o primeiro entendimento do tribunal analisado (de 2008), o STJ não se preocupou com a destinação a ser atribuída ao bem/serviço, tendo em vista que fixou a incidência do ISS ainda que a atividade viesse a integrar etapa intermediária no processo de industrialização do bem a ser comercializado, considerando que não se tratava de bens de propriedade do “prestador de serviços”, mas de propriedade de terceiro (bem encomendado). Foi igualmente considerada, em sua razão de

23. STJ, AgRg no AREsp n. 330.870/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 17.12.2013, DJe 12.03.2014.

24. STJ, AgRg no AREsp n. 330.870/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 17.12.2013, DJe 12.03.2014.

decidir, a circunstância de o serviço constar da Lista Anexa de Serviços da Lei Complementar n. 116/2003, sendo este um pré-requisito utilizado como fundamento em outras decisões da Corte.

Importante trazer um julgado, já de 2012, em que, ao debruçar sobre o referido conflito de competência tributária entre entes federados, entendeu o STJ que:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. CONFECÇÃO DE CARTÕES MAGNÉTICOS *PERSONALIZADOS E SOB ENCOMENDA*. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS. NÃO APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO DO STF NA MEDIDA CAUTELAR NA ADI 4.389. SITUAÇÕES FÁTICAS DISTINTAS. ANÁLISE DE DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. COMPETÊNCIA DO STF.

2. No julgamento da medida cautelar na ADI 4.389, o STF reconheceu a não incidência do ISS sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens *destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria*.

4. *In casu*, trata-se de produção de cartões magnéticos sob encomenda para uso próprio da empresa. No caso, a embargada atua como *consumidora final*, ou seja, tais cartões não irão fazer parte de futuro processo de industrialização ou comercialização. *Incide, portanto, o ISS nos termos do que restou determinado pela Primeira Seção do STJ* [...] ²⁵. (grifos nossos).

O STJ julgou, nessa oportunidade, o tributo mediante a confecção de cartões magnéticos personalizados, considerando aspectos como o fato de o referido serviço constar da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar n. 116/2003; de tratar-se de encomenda personalizada em relação à qual os insumos empregados não são de propriedade de quem presta o serviço, mas de terceiro, destinando-se a consumidor final do produto, ou seja, não devendo seguir a destinação da comercialização ou da industrialização ulterior do produto, sob pena de recair no campo de incidência do IPI e do ICMS. A decisão acabou se alinhando bem mais ao racional construído a partir do julgado de STF do ano de 2011.

Nesse cenário, ficou sedimentado, a partir do enunciado atribuído à Súmula 156 do Superior Tribunal de Justiça: “Empresa que produz cartões magnéticos personalizados: incidência de ISS e não de IPI”, de forma a somente reforçar a ideia de que a personalização de produto com destino ao consumo atrai o ISS e,

25. STJ, EDcl no AgRg no AREsp n. 103.409/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 12.06.2012, *DJe* 18.06.2012.

consequentemente, afasta a incidência do IPI. Nesse mesmo sentido, se firmaram outros julgados do STJ acerca do tema, como ocorreu com o julgamento do REsp n. 888.852/ES e do REsp n. 881.035/RS.

Já em 2018, o STF, quando do julgamento em definitivo da ADI n. 4.389, em que já se havia deferido medida cautelar no passado, de relatoria do Exmo. Min. Luís Roberto Barroso, entendeu que a ação deveria ser extinta por perda de objeto, tendo em vista a Lei Complementar n. 157/2016 ter trazido solução para a questão, em específico, para o subitem 13.05, o qual, analogicamente, apresenta a mesma natureza do item 14.05, sendo peremptória a observância do racional seguido pelo tribunal:

Registre-se que a LC n. 157/2016, no que se refere ao subitem 13.05, coadunou com o entendimento do Plenário quando do julgamento da medida cautelar. [...] Em face do exaurimento da eficácia do ato normativo impugnado, e com base na jurisprudência desta Corte, constato, portanto, o prejuízo da presente ADI por perda superveniente do objeto, mantidos os efeitos da cautelar no período em que vigeu. [...] Diante do exposto, com base no art. 21, IX, do RISTF, julgo prejudicada a presente ação direta de inconstitucionalidade, extinguindo o processo, sem julgamento de mérito, nos termos do art. 485, inciso VI, do Código de Processo Civil, prejudicados, ainda, os embargos de declaração e os pleitos veiculados nas petições n. 58739/2016 e n. 1437/2018. (grifos nossos).

É cediço que esses casos analisados pela jurisprudência do STJ não trataram de situações que envolvem a denominada “transformação” (modalidade de industrialização ou processo industrial). O racional atraído por tais questões parece se aplicar, em mesma medida, por questão de adequação e proporcionalidade, quando se cogita do conflito de competência eventualmente travado para definição de tributação da atividade correlacionada à impressão 3D, tendo em vista que, como já demonstrado, a atividade de prototipagem rápida se encontra em uma linha tênue de categorização, ao menos para fins fiscais, entre a prestação de serviços e a atividade industrial ou industrialização – esta última, como já explorado, encarada como uma etapa intermédia da cadeia mercantil ou do ciclo de produção industrial, ainda inacabado, sujeita à potencial incidência tanto do IPI como do ICMS, apesar de o presente estudo ser mais voltado à análise do imposto federal.

Como será visto mais à frente, após a análise crítica de alguns julgados proferidos pelo CARF em matéria de conflitos de competência entre União (IPI) e Municípios (ISS), naqueles casos em que o bem resultado da atividade de impressão 3D for destinado a um usuário final autor da encomenda, entende-se ser mais coerente gravar-se a atividade com o ISS. Por outro lado, caso o produto seja destinado a posterior revenda e continuidade do ciclo mercantil pelo destinatário, estaríamos diante da incidência do IPI e do ICMS, em virtude da impossibilidade de incidência do IPI e do ISS sobre um mesmo fato, como reconhecido, explícita ou implicitamente, em todos os julgados analisados no presente tópico, pelo STJ.

3.3 Casos julgados pelo CARF

Dadas certas características e elementos, a atividade de composição gráfica se aproxima da ideia de impressão 3D, ao menos na lógica de resolução de conflitos de competência adotada pelos tribunais administrativos e judiciais, como se passa a demonstrar a partir dos julgados administrativos a seguir examinados.

No que diz respeito à composição gráfica, em linha com o entendimento já delineado pela Segunda Turma do STJ, em julgado de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques no Agravo Interno no REsp n. 1.730.920/RN, o CARF também adotou entendimento de que tais atividades seriam prestação de serviço quando personalizadas e sob encomenda, mesmo que envolvessem fornecimento de mercadorias, estando, por conta disso, sujeitas à incidência do ISS.

No mesmo acórdão definiu-se que, justamente por se tratar de saída não tributada, não haveria que se falar em possibilidade de apropriação de crédito em relação à aquisição de matérias-primas ou produtos intermediários que tivessem sido utilizados no processo de composição gráfica, conforme detalhado documentalmente nos autos do respectivo processo administrativo.

Com fundamento na Súmula n. 156²⁶ do STJ, o CARF, em decisão de 2017, constante do Acórdão n. 3201003.009, pronunciou-se do seguinte modo no que concerne à tributação da atividade de composição gráfica. Solucionou o referido conflito de competência:

26. Súmula n. 156 do STJ, que prescreve: “A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS”.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01.07.2007 a 30.09.2008

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. Período de apuração: 01.07.2007 a 30.09.2008. ATIVIDADE GRÁFICA EM ENVELOPES, PASTAS, BLOCOS, CALENDÁRIOS E SACOLAS. NÃO INDUSTRIALIZAÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. INCIDÊNCIA SOMENTE DO ISS. PREVISÃO ESPECÍFICA E EXPRESSA. A atividade gráfica personalizada e por encomenda em envelopes, pastas, blocos, calendários e sacolas, caracteriza prestação de serviço e não beneficiamento e industrialização. Apesar de não se enquadrar nas hipóteses de exclusão de incidência do IPI previstas no art. 5º, IV e V e 7º, II, “a” e “b”, do RIPI/02, a incidência do ISS tem previsão expressa e taxativa no item 13.05 e art. 1º, § 2º da Lei Complementar 116/03, assim como o Decreto-lei 2.471/88, art. 9º, determinou o cancelamento dos processos administrativos de cobrança de IPI sobre produtos personalizados, resultantes de serviços de composição e impressão gráfica. Assim, além da incidência do ISS observar o princípio da legalidade estrita, ter previsão expressa e mais específica, está em consonância com a previsão do art. 146, I, da CF/88, que determina que cabe à Lei Complementar regular os conflitos de competência no poder de tributar. Logo, se a Lei Complementar define de forma expressa e específica a incidência do ISS nas exatas atividades gráficas exercidas pelo contribuinte, a incidência do IPI deve ser afastada, em respeito ao princípio da Segurança Jurídica, para evitar conflito de competência no poder de tributar entre a União e o Município²⁷. (grifos nossos).

Entendeu, nesse contexto, que “a atividade gráfica personalizada e por encomenda (fato incontroverso nos autos) em envelopes, pastas, blocos, calendários e sacolas, caracteriza prestação de serviço e não beneficiamento e industrialização”²⁸.

No ano de 2020, o CARF manteve o mesmo posicionamento, afastando a incidência do IPI sobre atividades personalizadas e sob encomenda e também vedando a possibilidade de crédito de IPI, justamente por se tratar de uma saída não tributada pelo imposto federal, em linha com o que já vinha entendendo o tribunal. Assim, passou a constar, da ementa do Acórdão n. 3401-007.321, o seguinte teor:

27. CARF, Acórdão n. 3201003.009, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Processo n. 10480.721239/20126.

28. CARF, Acórdão n. 3201003.009, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Processo n. 10480.721239/201267.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01.04.2004 a 30.06.2007

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI). Período de apuração: 01.04.2004 a 30.06.2007. COMPOSIÇÃO GRÁFICA. ENVELOPES, PASTAS, BLOCOS, CALENDÁRIOS. IMPRESSÃO PERSONALIZADA E SOB ENCOMENDA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NÃO INDUSTRIALIZAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DE IPI. INCIDÊNCIA DE ISS. SÚMULA STJ 156. A prestação de serviço de composição gráfica, *personalizada e sob encomenda*, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS. CRÉDITO. PRODUTO NÃO TRIBUTADO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 20. As aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização produtos não tributados pelo IPI não geram créditos, conforme Súmula CARF n. 20²⁹. (grifos nossos).

Embora não conste expressamente da ementa do referido julgado, o tribunal administrativo seguiu o mesmo racional delineado na decisão proferida em 2017, antes analisada, no sentido de que haveria expressa previsão para tributação do serviço de composição gráfica no subitem 13.05 da Lista Anexa de Serviços à LC n. 116/2003, mormente quando a atividade fosse exercida de forma personalizada e sob encomenda.

Mesmo com a previsão constante no item 13.05 da Lista Anexa de Serviços à LC n. 116/2003, que em tese serviria como forma de dirimir conflito de competência entre os entes tributantes (União e Municípios), a discussão seguiu para o STJ e o CARF, demandando um pronunciamento expresso sobre a questão, tanto na esfera administrativa quanto na judicial, até porque sua antiga redação, anterior a 2016, não era tão clara acerca da classificação dessa atividade com base na destinação atribuída ao resultado final dessa atividade (“produto”).

Isso talvez se deva ao fato de que, embora haja previsão expressa na LC 116/2003 da incidência do ISS sobre a atividade de serviço de impressão e composição gráfica, conforme consta do subitem 13.05, a lei complementar, especialmente à época dos períodos de apuração compreendidos pelos referidos julgados, só os descrevia como serviços de “composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia”, sem mencionar nada sobre ser ou não realizado de forma personalizada e por encomenda. Sequer fez qualquer referência à sua posterior destinação para fins de excetuar a incidência do

29. CARF, Acórdão n. 3401-007,321, 3ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária.

imposto em caso da destinação a posterior operação de comercialização ou industrialização.

A previsão da destinação ao produto, justamente com o intuito de afastar a incidência do ISS e tentar aproximar a potencial incidência do IPI e do ICMS, passou a constar do referido subitem da Lista Anexa com a redação que lhe foi atribuída a partir da LC n. 157/2016, alcançando de forma expressa todos os fatos geradores abarcados por sua vigência. A alteração legislativa, que passou a constar do subitem em referência, apresentou a seguinte redação:

Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS. (grifos nossos).

A lei complementar, na sua função de tentar dirimir e evitar conflitos de competência entre os entes tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito federal), que possuem suas competências rigidamente predefinidas no próprio texto constitucional, tentou se adaptar, por meio da alteração legislativa trazida pela LC n. 157/2016, aos aspectos que já haviam sido experimentados e que serviram como elementos de fundamentação de julgados administrativos e judiciais.

Em que pese a clareza trazida com a referida alteração legislativa, no que diz respeito a aspectos que talvez ainda não estivessem tão bem delineados no texto da lei até então, determinando de forma mais precisa a competência dos entes tributantes envolvidos, o aludido subitem não fez expressa menção, mesmo após a alteração legislativa de 2016, aos termos “personalizado” e “sob encomenda” (os quais foram utilizados na jurisprudência tanto do STJ como do CARF), para delimitar o âmbito de competência dos entes tributantes interessados na tributação de tais atividades de composição gráfica.

Poder-se-ia argumentar que a referência aos mencionados vocábulos estaria implícita na própria ideia de destinação dada ao “produto” resultante dessa atividade: se estaria diretamente disponível a um consumidor final, ou, na hipótese de outra destinação, com posterior comercialização ou industrialização do produto, com distinta tributação. Ocorre que o “produto” não destinado à comercialização ou industrialização posterior, ou seja, cujo destinatário é

consumidor final, não está necessariamente atrelado à personalização ou à elaboração sob encomenda particular de seu consumidor.

Naquilo que a lei complementar não conseguiu determinar em maior medida para a solução de conflitos de competência impositiva, será procedida a razoável interpretação do que seja “prestação de serviço” em contraposição a “industrialização” ou “processo industrial”, para fins de incidência do IPI e do ISS. A jurisprudência poderá contribuir com a informação de características que se amoldem a um conceito constitucional de serviços ou de industrialização, a depender do caso. De qualquer modo, não seria necessariamente a lei o caminho definitivo, completo, infalível e suficiente para solucionar qualquer conflito de competência desse tipo ou que lhe seja semelhante.

A jurisprudência administrativa (CARF) já vinha formando o entendimento de que a personalização/sob encomenda estaria ligada, inclusive de forma indissociável, à produção com destinação ao consumo final pelo encomendante. A título de exemplo, isso se extrai da interpretação do seguinte julgado de 2017, cuja ementa se reproduz:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01.01.2008 a 31.03.2008

INCIDÊNCIA DO IPI E DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. IMPOSSIBILIDADE DE CONCOMITÂNCIA.

A produção sob encomenda, e a subsequente saída da indústria gráfica, de produtos com impressão personalizada, customizada, e destinado ao consumo final pelo encomendante, está dentro do campo de incidência do ISS e fora do campo de incidência do IPI e do ICMS. Se determinado fato é entendido como industrialização, esse mesmo fato não pode ser ao mesmo tempo definido como serviço de qualquer natureza. Em outras palavras, um fato não pode estar no campo das competências atribuídas à União e ao mesmo tempo no campo das competências atribuídas aos Municípios³⁰.

Assim, à luz da jurisprudência que veio se formando no CARF, a ideia de destinação do bem resultante da atividade (“produto”) ao seu consumo final estaria direta e indissociavelmente relacionada à de personalização (sob encomenda), afastando em tal hipótese a incidência do IPI, para atrair a do ISS. Isso quer dizer que, quando o subitem 13.05 da Lista Anexa à LC 116/2003 se refere a serviços não

30. CARF, Acórdão n. 9303004.631, 3ª Turma, 2017.

destinados a posterior comercialização ou industrialização, ou seja, destinados somente a consumidor final, pressupor-se-ia que tais atividades estivessem sendo realizadas de forma personalizada/sob encomenda a seus usuários finais, não sendo algo ofertado “em massa” ou “prateleira” a consumidores finais de produtos gráficos – mesmo sem a intenção de revendê-los ou industrializá-los. Essa sutileza interpretativa da lei complementar não pode ser menosprezada e, nos dias de hoje, parece ser extraída com a ajuda de diversas decisões proferidas pelo CARF.

Ocorre que os julgados do CARF não consideram a figura do detentor dos insumos ou produtos intermediários como critério de definição do ente competente, seja porque a Súmula n. 156 do STJ, utilizada como parâmetro de julgamento em todas essas decisões administrativas analisadas, não fez menção a tal elemento como determinante para dirimir conflitos de competência entre União e Municípios, seja porque a lei complementar nunca trouxe aspectos atrelados a tais características – tão somente, a destinação dos “produtos” como insumos, “ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação” (subitem 13.05 da Lista Anexa à LC n. 116/2003).

Outro julgado específico, na já mencionada decisão proferida pelo CARF (3ª Turma, em 2022, no Acórdão n. 9303-012.885, de relatoria da conselheira Vanessa Marini Cecconello), considerou elemento adicional à personalização do serviço, além de tratar de questão referente à possibilidade de “estocagem” dos serviços para fins de sua qualificação como mercadoria/produto destinado a venda, fixando o entendimento de que tais serviços não poderiam ser estocados, tendo em vista as características relacionadas à intangibilidade, perecibilidade, heterogeneidade e simultaneidade. E explica tais características:

As atividades relacionadas aos serviços gráficos personalizados – produção de bobinas por encomenda não se confundem com industrialização de mercadorias/produtos, devendo-se afastar a tributação pelo IPI, vez que tais serviços possuem como características a intangibilidade, perecibilidade, heterogeneidade e simultaneidade. Perecibilidade, pois tais serviços não podem ser “armazenados/estocados” para a venda varejo; intangibilidade, pois não podem ser provados ou sentidos; heterogeneidade, pois tais serviços sofrem variação para cada cliente encomendante, considerando a customização dedicada; e simultaneidade, pois envolve a dinamicidade entre a produção e o consumo³¹.

31. CARF, Acórdão n. 9303-012.885, 3ª Turma, 2022.

O caso de serviços de impressão e composição gráfica possui previsão expressa na lei complementar (subitem 13.05), mesmo que susceptível de discussão em casos concretos, diante da personalização ou não da atividade prestada, sobretudo em relação a períodos anteriores à LC 157/2016, o que faz deduzir que, em que pesem tais discussões mais particularizadas em relação à adequação da atividade a uma prestação de serviços, para que sobre ela se cogite da incidência do ISS, de algum modo isso deve estar previsto em lei complementar.

Em outras palavras, não é o fato de a atividade ser realizada de forma personalizada e por encomenda que, por si só, deve atrair a competência municipal. É pressuposto que tal atividade esteja ao menos, de algum modo, prevista na Lista Anexa à LC n. 116/2003. Dito de outra forma, a personalização da atividade não traz a incidência automática do imposto municipal. Ao final de contas, como consignado no voto vencedor no Recurso Extraordinário (RE) n. 784.439, da Ministra Relatora Rosa Weber, ao tratar da taxatividade da lista de serviços, o “verdadeiro objetivo consiste em determinar que a lei complementar estabeleça, dentre o universo de serviços, quais os que serão tributáveis pelo ISS”. Desse modo, se não estão os serviços na lista, mesmo quando há um esforço de interpretá-la de forma extensiva, como proposto no Tema n. 296, de Repercussão Geral, não faria sentido se cogitar de incidência do ISS, mesmo que a personalização seja uma constante, ao menos, ontologicamente, identificada na atividade em apreço.

Por último, importante frisar que há decisões do CARF, da 3ª Turma da CSRF, palmilhando a perfeita possibilidade de incidência do IPI e do ISS sobre a mesma atividade como na supramencionada decisão constante do Acórdão n. 9303-012.885.

No que pertine à confecção de bobinas de papel personalizadas, há decisão menos recente, contida no Acórdão n. 3402-003.450, de 2016, externando a possibilidade de incidência de ambos os tributos, conforme a ementa transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Ano-calendário: 2000, 2001

IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO. CONFECÇÃO DE BOBINAS DE PAPEL PERSONALIZADAS.

A operação de cortar bobinas de papel adequando-as aos tamanhos próprios para sua utilização em máquinas registradoras ou calculadoras, com ou sem impressão

de dizeres convenientes aos clientes, constitui operação de industrialização (beneficiamento).

IPI. INCIDÊNCIA. OPERAÇÃO MENCIONADA NA LISTA ANEXA AO DECRETO LEI 406/68 E NA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. CABIMENTO.

Consoante a melhor dicção do art. 156 da Carta Política, apenas está constitucionalmente impedida a incidência sobre a mesma operação, conceituada como serviço, do ISS e do ICMS. Assim, tanto o Decreto-lei n. 406/68, recepcionado como Lei Complementar até a edição da Lei Complementar n. 116/2003, quanto esta última, ao regularem tal dispositivo, apenas estão afastando a incidência cumulativa de ISS e ICMS, nada regulando quanto ao IPI. Para a incidência deste último, basta que a operação realizada se enquadre em um dos conceitos de industrialização presentes na Lei 4.502/64.

No mesmo sentido sustentado pelos conselheiros em tais decisões do CARF, notadamente da 3ª Turma da CSRF, que não afastaram (admitiram) a possibilidade de potencial incidência dos dois tributos, IPI e ISS, sobre uma mesma operação, assim também entendeu a Receita Federal do Brasil (RFB), como consta da Solução de Consulta n. 265, de 25 de outubro de 2011:

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

EMENTA: OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IDENTIFICAÇÃO COM SERVIÇO. SUJEIÇÃO AO ISS. IRRELEVÂNCIA. INCIDÊNCIA DO IPI.

O fato de operações caracterizadas como industrialização, por encomenda de terceiros, pela legislação do IPI, se identificarem com quaisquer dos serviços relacionados na lista anexa à LC n. 116, de 2003, sujeitos ao ISS, não impede a incidência do IPI sobre os produtos resultantes dessas industrializações.

Ousamos discordar do entendimento que hoje prevalece na jurisprudência que trata da repartição de competências tributárias entre os entes, especialmente das mencionadas decisões mais específicas exaradas pelo STJ, autorizando, de forma equivocada, uma sobreposição de competências tributárias – vedada pela Constituição –, haja vista a rigidez a ser obedecida pelos entes tributantes, União (IPI) e Municípios (ISS), em prestígio ao próprio federalismo.

4 ANÁLISE DA SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N. 97, DE 25 DE MARÇO DE 2019, E EXAME CRÍTICO DIANTE DOS ENTENDIMENTOS FIRMADOS PELO STJ E PELO CARF ACERCA DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE UNIÃO E MUNICÍPIOS

Após essa digressão sobre questões relacionadas ao conflito de competências tributárias entre União/Estados, de um lado, e Municípios, do outro, nas atividades de composição gráfica, industrialização por encomenda, confecção de bobinas de papel, marmoraria etc., levadas ao CARF e ao STJ, podem-se suscitar algumas inferências importantes, por meio de uma adequação lógica e proporcional do racional jurídico desenvolvido em tais casos, desta vez em relação à atividade de impressão 3D, como analisada precedentemente. A Receita Federal do Brasil, por meio de sua Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), editou a Solução de Consulta Cosit n. 97, de 25 de março de 2019, com o seguinte teor:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

A atividade de impressão em 3D, assim entendida aquela que se utiliza de equipamentos para a produção de modelos tridimensionais físicos (prototipagem rápida) a partir de modelos virtuais, que operam em câmaras fechadas, através de tecnologia de deposição de filamentos termoplásticos fundidos, utilizando um tipo de material ou mais, mediante deposição de camadas, caracteriza-se como uma operação de industrialização na modalidade de transformação, nos termos do art. 4º, inciso I, do RIPI/2010. O estabelecimento que executar essa operação, desde que resulte em produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento, é considerado contribuinte do IPI, devendo submetê-lo à incidência do imposto quando da saída de seu estabelecimento, de acordo com os artigos 8º, 24, inc. II e 35 do RIPI/2010.

Essa atividade não será considerada industrialização se o produto resultante for confeccionado por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional, nos termos do art. 5º, inc. V, c/c art. 7º, II, “a” e “b”, do RIPI/2010.

Dispositivos legais: art. 4º, inciso I e art. 5º, inc. V, c/c art. 7º, II, “a” e “b”, do RIPI/2010. (grifos nossos).

Nesse particular contexto, em seus fundamentos para solução do caso concreto, e com base na legislação de regência do imposto federal (IPI), cuja pretensão arrecadatória estava em jogo, a referida solução de consulta fez expressa citação ao dispositivo constante do art. 5º, V, do Regulamento do IPI (RIPI):

Art. 5º Não se considera industrialização:

[...]

V – o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional; [...]

Importante ressaltar, ainda, que não parece haver, ao menos de forma clara e evidente, uma previsão específica em subitem da Lista de Serviços Anexa à LC n. 116/2003 que albergue a tributação da atividade de impressão 3D. Isso nos leva a crer que – como ocorre em diversos casos de não previsão expressa na lista, mas em que há cobranças fiscais à revelia da interpretação dada pelo contribuinte – os Fiscos municipais se empenharão em construção jurídica com o fito de “justificar” a incidência do ISS com base em outros itens da lista já existentes, mesmo que seja para lhes dar interpretação mais ampliativa, com a finalidade de garantir a arrecadação sobre tais atividades.

Ainda em linha com os entendimentos predominantes no CARF e no STJ e com base no que foi dito das características que integram o conceito de serviços – que não se confundiria como uma etapa intermediária do ciclo mercantil ou da indústria –, a prestação de serviços que se almeja tributar por meio do imposto municipal implica, como regra, indubitável relação que revela certo grau de pessoalidade entre o prestador desse serviço e o seu tomador, transfigurando a atividade de prestação de serviço em algo personalizado para atender aos anseios de determinado público consumidor, sobressaindo o caráter de trabalho profissionalmente oferecido pelo prestador desse mesmo serviço destinado a um consumidor final.

No que diz respeito à incidência do ISS, a legislação só reforça aqueles casos enfrentados pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, e que tratam de situações ensejadoras de conflitos de competência entre Municípios e União, tendo em vista aspectos como (i) previsão ou não na Lista Anexa de Serviços da Lei Complementar n. 116/2003, (ii) titularidade dos meios materiais de produção (v.g., insumos, produtos intermediários); (iii) confecção personalizada ou por encomenda do produto; e (iv) sua destinação a consumidor final, e não para revenda do bem ou posterior etapa de industrialização inserida dentro do ciclo mercantil.

A Solução de Consulta Cosit n. 97, de 2019, pareceu acertada, ao menos, quando definiu, por meio de filtro em relação aos elementos necessários e suficientes para que as operações estejam ou não sujeitas ao IPI ou ao ISS, além de abrir, ao mesmo tempo, espaço para que o Fisco municipal possa cobrar o ISS

naqueles casos em que, como mencionado na solução de consulta, o “produto resultante for confeccionado por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional”. Isso faz com que a referida solução fiscal – ao menos sob essa perspectiva – mantenha nível de congruência com a jurisprudência firmada dos Tribunais Superiores.

Embora não haja sido objeto específico do presente trabalho, pode-se inferir, por decorrência lógica, que o entendimento exposto gera reflexos diretos para o ICMS, que deverá incidir, *a priori*, nas situações em que o IPI incide, por se tratar de etapa do ciclo mercantil abarcada pela incidência do imposto estadual.

5 CONCLUSÃO

O intuito do presente estudo foi explorar as possíveis soluções ao potencial conflito de competência existente entre União e Municípios em prol de seus interesses arrecadatórios, seja em favor da incidência do IPI, seja em favor da consideração do ISS, particularmente no que diz respeito à atividade comercial envolvendo a impressão 3D.

Para tentar identificar um racional lógico e minimamente alinhado com o ideal de segurança jurídica, naturalmente perseguido por um sistema rígido de discriminação de competências, como o nosso sistema tributário, em que predomina um *proxy* formalista, buscou-se explorar critérios constitucionais, assim como aqueles acolhidos pela jurisprudência dos Tribunais Superiores (STJ e STF), e pelo CARF, sempre sob um viés crítico para chegar a um consenso acerca de quais critérios deveriam ser utilizados para evitar conflitos na tributação da atividade de impressão 3D.

Concluiu-se, com base ainda em análise da Solução de Consulta Cosit n. 97, de 25 de março de 2019, que a atividade industrial sujeita ao IPI estaria configurada naqueles particulares casos em que o bem, como resultado da atividade de impressão 3D, ainda estivesse inserido em uma fase intermediária do ciclo mercantil/industrial, de modo que não fosse destinado, de forma personalizada e sob encomenda, diretamente a um consumidor final dessa utilidade. A orientação fazendária abriria margem para que, nas outras situações não contempladas, *a priori*, pelo IPI, os Municípios cobrassem o ISS, desde que os requisitos formais de previsão da referida atividade na lista de serviços fossem atendidos.

6 REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. Iniciativa de lei complementar de normas gerais de direito tributário. *Revista de Informação Legislativa*, v. 22, n. 85, p. 233-236, jan./mar. 1985.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BOMFIM, Diego. *Tributação & livre concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- DANIEL NETO, Carlos Augusto. *Tributação e exceção: a derrotabilidade das regras tributárias*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2022.
- DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Princípios constitucionais e a cláusula do due process of law*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.
- DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1972.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *A teoria das constituições rígidas*. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1948.
- MELO, Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.
- REZENDE, Condorcet; BRIGAGÃO, Gustavo. Definição dos limites de competência tributária em matéria de industrialização por encomenda, à luz da Lei Complementar 116/2003. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *ISS e Lei Complementar 166/2003*. Curitiba: Juruá, 2004.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.
- SOUZA, Hamilton Dias de. Normas gerais do direito tributário. In: Henry TILBERY, Henry et al. (coord.). *Direito Tributário 2*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1972.
- SOUZA, Hamilton Dias de. Arts. 1º e 2º. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. v. I.