



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**ALEXANDRE TARQUINIO LARA MEDRADO**

**ISS E O LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO: UMA  
ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO  
NA ATIVIDADE DA TELEMEDICINA NO BRASIL**

Salvador  
2022

**ALEXANDRE TARQUINIO LARA MEDRADO**

**ISS E O LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO: UMA  
ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO  
NA ATIVIDADE DA TELEMEDICINA NO BRASIL**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Ângelo Boreggio

Salvador  
2022

**ALEXANDRE TARQUINIO LARA MEDRADO**

**ISS E O LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO: UMA  
ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO  
NA ATIVIDADE DA TELEMEDICINA NO BRASIL**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em  
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2022.

*“Advogar é fazer um pouco de bem silenciosamente”*

Raul Chaves

## RESUMO

A pandemia do COVID-19 impôs uma mudança de hábitos para a sociedade. Serviços que outrora eram realizados de modo presencial passaram a ser realizados de modo telepresencial para garantir a sua continuidade em um período de distanciamento social. A medicina, serviço essencial e de suma relevância diante da crise sanitária, se viu obrigada a se adaptar a esta nova realidade, fornecendo serviços de telemedicina. À luz deste contexto, surgiu uma nova forma de prestação de serviço, a qual ainda não se encontrava devidamente regulada pelo Conselho Federal de Medicina, tampouco pela legislação brasileira. Desta forma, o dinamismo da vida impôs novos desafios para o ramo do direito, sendo um deles a tributação do serviço de telemedicina. O desafio da presente monografia é analisar a cobrança do ISS no caso específico da telemedicina, bem como, a sua competência territorial. Para cumprir o objetivo geral, a presente monografia se divide em três seções, além da introdução e conclusão. Na primeira seção realiza-se uma revisão bibliográfica do Tributo estudado, sendo descrito o seu fato gerador. Adiante, na segunda seção, com o intuito de esclarecer de modo pormenorizado a prestação do serviço de telemedicina é feita uma abordagem acerca da telemedicina, a qual se inicia pela sua conceituação, história no Brasil e no mundo e, por fim, a atual Regulação realizada pelo Conselho Federal de Medicina. Por fim na última seção tem-se a abordagem especificamente acerca da tributação da telemedicina, destacando a possibilidade de cobrança do tributo, bem como o município competente para tanto. A metodologia utilizada foi a lógico dedutiva, com revisão bibliográfica de legislação, artigos, manuais, dissertações e teses sobre o tema.

**Palavras-Chaves:** Tributação da Telemedicina; Imposto Sobre Serviço; local de Incidência

## LISTA DE ABREVIATURAS

Art.	Artigo
CC	Código Civil de 2002
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil 1988
CFM	Conselho Federal de Medicina
Cremeb	Conselho Regional de Medicina do Estado da Bahia
ECG	Eletrocardiograma
EUA	Estados Unidos da América
HCPA	Hospital de Clínicas de Porto Alegre
ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
LC	Lei Complementar
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
TV	Televisão
UEA	Universidade do Estado do Amazonas
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul
USP	Universidade de São Paulo

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	07
<b>2 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA</b>	11
2.1 O FATO GERADOR DO IMPOSTO	14
2.2 A “TAXATIVIDADE” DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003	16
<b>2.2.1 A função da lei complementar na delimitação de competências</b>	17
<b>2.2.2 Taxatividade e exemplificatividade</b>	20
<b>2.2.3 Taxatividade com interpretação extensiva</b>	24
2.3 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	27
<b>2.3.1 Critério material</b>	28
<b>2.3.2 Critério temporal</b>	28
<b>2.3.3 Critério espacial</b>	29
<b>3 A TELEMEDICINA NO BRASIL: DO SURGIMENTO À REGULAMENTAÇÃO</b>	34
3.1 O CONCEITO DE TELEMEDICINA	34
3.2 O SURGIMENTO DOS SERVIÇOS MÉDICOS TELEPRESENCIAIS	36
3.3 REGULAMENTAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS PELO CREMEB	42
<b>4 PROBLEMAS JURÍDICOS NA TRIBUTAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DA TELEMEDICINA</b>	50
4.1 A TAXATIVIDADE DA LISTA ANEXA À LC 116/2003 E A POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELEMEDICINA	51
4.2 NOVOS PARADIGMAS DO CRITÉRIO ESPACIAL A PARTIR DOS SERVIÇOS TELEPRESENCIAIS	58
<b>5 CONCLUSÃO</b>	63
<b>REFERÊNCIAS</b>	68

## 1 INTRODUÇÃO

A Telemedicina, ao contrário dos que muitos pensam, não é uma prática exclusiva da atualidade. Em verdade, este método teve seu nascedouro antes da pandemia da COVID-19, sendo esta prática entendida como o atendimento médico através de meios de comunicação.

Apesar de a atividade já ter sido realizada anteriormente, o acirramento das medidas de afastamento social impostas pela crise sanitária da COVID-19 corroboram com o crescimento da adoção desta metodologia de atendimento, principalmente no Brasil. Então, com o advento da pandemia da COVID-19 e o conseqüentemente aumento da quantidade de pacientes e médicos conectados por Plataformas Digitais de comunicação, os holofotes se voltaram à esta prática médica.

Neste momento, com o crescimento do atendimento médico por esta modalidade, notou-se a necessidade de regular esta prática médica. Sendo assim, o Conselho Federal de Medicina elaborou uma normativa voltada apenas para a Telemedicina. Da mesma forma, se tornou clara a necessidade de regulação do serviço prestado no sentido tributário, trabalhista e de responsabilidade civil, surgindo novos questionamentos no âmbito do direito.

O presente trabalho surge neste contexto, com o objetivo de tratar acerca do aspecto tributário da Telemedicina, mais especificamente sobre o imposto sobre serviço. Sendo assim, o objetivo do presente trabalho é verificar a incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, bem como, o local da prestação desse serviço através de mecanismos de telecomunicação.

Para tanto, o presente trabalho monográfico se divide em três capítulos. O primeiro capítulo realiza uma revisão bibliográfica acerca do ISS. É feito um histórico acerca do surgimento do imposto sobre serviço, expondo e analisando as leis que regiam a matéria, até o presente momento.

Em seguida, destaca-se e conceitua-se o fato gerador do ISS, analisando a sua incidência. Ato contínuo, discute-se sobre a função da lei complementar na delimitação de competências, especificamente a Lei Complementar 116/2003.

Nesta mesma linha, será feita análise acerca da taxatividade ou exemplificatividade da lista anexa da Lei Complementar 116/2003. Será trazido doutrinadores que

defendem a taxatividade, como serão trazidos doutrinadores que defendem a exemplificatividade, não obstante será trazido julgados dos Superiores Tribunais Federais.

Após superado esse debate será analisado a taxatividade com interpretação extensiva da lista anexa da Lei Complementar 116/2003, trazendo também doutrinas e julgados dos Superiores Tribunais Federais.

Ainda no mesmo capítulo, será abordada a Regra Matriz de incidência tributária, analisando a sua composição, que consiste nos critérios, material, pessoal e espacial, com ênfase neste último. Apesar de existir um quarto critério, o quantitativo, este não será abordado no presente trabalho.

O segundo capítulo será reservado para a Telemedicina, neste capítulo, inicialmente serão trazidos alguns conceitos de Telemedicina, uma vez que, a Telemedicina não tem um conceito universal, assim vários autores e organizações tentam conceituar a Telemedicina, para facilitar o entendimento dessa modalidade de serviço.

Mais adiante, será feito um histórico do surgimento da Telemedicina no globo, será desenvolvido neste capítulo sobre o surgimento da Telemedicina nos Estados Unidos e seus desdobramentos, será tratado também da Telemedicina no Canadá e na Itália, evidenciando que esta modalidade de prestação de serviço não é algo da atualidade.

No mesmo capítulo será também desenvolvido o surgimento da Telemedicina no Brasil, será feito um histórico da Telemedicina no Brasil, suas primeiras impressões, as primeiras comunicações, os principais projetos das Universidades e do Governo para tornar esse meio efetivo.

Ao final do capítulo, será abordada a regulamentação da prestação de serviços médicos pelo Conselho Regional de Medicina do Estado da Bahia (CREMEB). Será tratado sobre como se deu o processo de regulamentação da Telemedicina no Brasil, as diversas tentativas para que esse modo de prestação de serviço se tornasse o mais eficaz sem ferir o código de ética, e como o advento da Pandemia da Covid-19 acelerou esse processo de regulamentação, uma vez que, se fez necessário o atendimento médico via comunicação para manter o distanciamento social.

Por fim, o terceiro e último capítulo será abordado a taxatividade da lista anexa da Lei Complementar 116/2003 e a possibilidade da tributação da prestação de serviço da Telemedicina, tendo em vista que o termo “Telemedicina” não consta expressamente

no rol de serviços da lista anexa da referida Lei, assim será feita uma análise se pode ou não incidir o imposto sobre serviço na atividade da Telemedicina.

Logo na sequência, será indagado os novos paradigmas do critério espacial a partir dos serviços telepresenciais. Fazendo uma análise acerca da tributação da Telemedicina, no sentido de que, se possível for tributar, onde se deve ocorrer a tributação, no local do estabelecimento do prestador ou no local da prestação de serviço.

A referida indagação supracitada sobre os novos paradigmas do critério espacial a partir dos serviços telepresenciais, se dá no momento da análise de onde deve incidir o tributo, uma vez que, como dito o tributo pode incidir tanto no local do estabelecimento do prestador quanto no local da prestação de serviço.

Se o local eleito para incidir o imposto sobre serviço for no estabelecimento do prestador, estará se aplicando a regra geral de incidência do ISS, entretanto, se o local eleito para incidir o referido tributo for o local da prestação de serviço, estará se aplicando a exceção, que só deve ocorrer nos itens de serviços elencado na lista anexa da Lei Complementar 116/2003.

Se, no caso da Telemedicina for aplicada a exceção, incidindo o imposto no local da prestação de serviço, será necessário um estudo mais minucioso, tendo em vista que existe uma dificuldade de ordem prática na tributação nos moldes da exceção prevista na legislação.

Pois essa modalidade de prestação de serviço permite que um médico em um determinado município atenda um paciente que se encontra em um município distinto. Neste caso, onde estaria sendo realizada a prestação de serviço? A prestação de serviço médico seria realizada no local da emissão (local onde se encontra o médico) ou no local onde são recebidas as orientações (local onde se encontra o paciente)?

Neste sentido, o atendimento por meio da Telemedicina torna o território físico ainda mais líquido e difuso, pois em termos práticos é difícil aferir qual seria o local exato da prestação de serviço. Sendo possível apenas um dos municípios recolherem o tributo ou ambos recolherem o tributo, sendo necessário um estudo aprofundado para dirimir tais conflitos tributários.

Portanto, será feito no ultimo capítulo uma análise para tentar definir qual melhor local para incidir o imposto sobre serviço na Telemedicina, no local do estabelecimento do prestador ou no local da prestação de serviço.

Expondo argumentos pro e contra de onde deve ser o local de incidência do ISS, destacando que o presente trabalho não tem a finalidade de sanar com as discussões sobre esse tema, mas sim funcionar como ponto de partida para novas discussões e debates sobre esse tema promissor.

## 2 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, também denominado através da sigla ISS, é o tributo que incide quando realizado o fato gerador, qual seja a prestação dos serviços constantes na lista anexa da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003<sup>1</sup>.

A prestação de serviço supracitada não pode ser entendida como qualquer atividade desempenhada por pessoa física ou jurídica, ocorrendo a incidência do ISS apenas sobre prestação de serviço, assim entendida o produto de esforço humano que se apresenta sob forma de bem imaterial, ou no caso de implicar utilização de material preserve a sua natureza no sentido de expressar uma obrigação de fazer, isto é, ter como objeto da prestação a própria atividade.<sup>2</sup>

Ademais, a cobrança do tributo abrange não apenas os serviços prestados em local específico para tanto, como também os serviços prestados de modo itinerante ou no domicílio de outrem.<sup>3</sup> Em que pese a cobrança do tributo ser realizada tanto para serviços prestados em domicílio de outrem ou de modo itinerante, a competência para a cobrança do referido imposto é do Município<sup>4</sup>, com exceção dos serviços compreendidos no art. 155, II<sup>5</sup>, que são os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, atribuídos ao campo tributário privado do Estado<sup>6</sup>.

O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza teve seu nascedouro na Emenda Constitucional nº 18, de 1 de dezembro de 1965. Esta norma emergiu, no contexto, em que, via-se evidente àquela época a necessidade de se instituir um sistema, pois num país federativo a maneira adequada de se estabelecer a sua estrutura fiscal é

---

<sup>1</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 116**. 2003. Brasília/DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em: 13 out.2022.

<sup>2</sup> HARADA, Kiyoshi. **Fatos Geradores Confrontantes**. Portal Jurídico Investidura. Florianópolis/SC. 2009. Disponível em: <[www.investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/109-direito-tributario/4120-fatos-geradores-confrontantes](http://www.investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/109-direito-tributario/4120-fatos-geradores-confrontantes)>. Acesso em: 13 out. 2022.

<sup>3</sup> BALEEIRO, Alimoar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro. Forense. 2004, p. 490.

<sup>4</sup> BRASIL. constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília/DF. 1988, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 12 abr. 2022.

<sup>5</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - 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;

<sup>6</sup> BALEEIRO, Alimoar. *op. cit.*, p. 490.

considerar o conjunto racional dos vários possíveis tributos antes de rateá-los pelos entes públicos, dotados de competência<sup>7</sup>.

Apesar de o referido tributo só ter sido instituído no ano de 1965, o fato gerador que enseja o seu pagamento, qual seja a prestação de serviço, já era considerado para fins de arrecadação municipal<sup>8</sup>. Desta forma, antes da instituição do ISS, tal qual é conhecido na atualidade, era realizada a cobrança do Imposto sobre Indústrias e Profissões. Este imposto, por sua vez era o imposto que incidia sobre a exploração do comércio ou indústria, arte ou profissão<sup>9</sup>.

Portanto, em razão da similitude no fato gerador e competência para cobrança, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, também denominado de ISS, é o tributo considerado como o sucessor do Imposto sobre Indústrias e Profissões<sup>10</sup>. Assim como o seu antecessor, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é cobrado pelo município, sendo este responsável pela fiscalização e cobrança da referida verba.

A instituição do ISS na legislação brasileira, conforme dito em linhas anteriores, se deu através da Emenda Constitucional nº 18, de 1 de dezembro de 1965, todavia, apenas um ano após a sua implementação, houve a promulgação do Código Tributário Nacional.

Por volta do ano de 1967, o Código Tributário Nacional foi modificado, através dos Atos Complementares nº 34, 35 e 36. No Ato nº 34, houve a alteração de alguns artigos referente a operações mistas, tais quais o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços, bem como o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, bem como, alterações de atividades de artigos que caracterizarão algumas atividades como, locação de espaço em bens imóveis, dentre outros.<sup>11</sup>

---

<sup>7</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. Reforma tributária - Emenda Constitucional nº 18. **Revista de Direito Administrativo**. v. 89. p. 436/442. 1967, p. 473.

<sup>8</sup> NASCIMENTO, Rafael Eduardo Inácio do; CABRAL, Itamar Benedito Araújo. Local de incidência do ISS no sistema de educação à distância. **Revista FAFIC**. 8 ed. v. 9, n. 9. 2019, p. 4.

<sup>9</sup> VALADÃO, Haroldo. Imposto de indústrias e profissões - Limites constitucionais da competência tributária dos Municípios. **Revista de Direito Administrativo**. v. 28. p. 414/422. 1952, p. 416.

<sup>10</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo. Saraiva. 2019, p. 130.

<sup>11</sup> BRASIL. **Ato Complementar nº 34**. Brasília/DF. 1967. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/acp/acp-34-67.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/acp/acp-34-67.htm)>. Acesso em: 13 out. 2022.

No Ato Complementar nº 35, tratou do fundo de participação dos Municípios, definiu a porcentagem que cada Município iria receber, baseado em alguns critérios, como tamanho da população, renda per capita, dentre outros.<sup>12</sup>

Já o Ato Complementar nº 36, versou sobre hipóteses de empresas que realizem prestação do serviço em mais de um Município, nesse sentido considera-se local da operação para efeito de ocorrência do fato gerador do imposto municipal correspondente: O local onde se efetuar a prestação do serviço, no caso de construção civil.<sup>13</sup>

Quando o serviço for prestado, em caráter permanente por estabelecimentos, sócios ou empregados da empresa, sediados ou residentes no Município, será o local da sede da empresas.<sup>14</sup>

No ano de 1974 instauraram-se mais alterações. De início, alterou-se a redação do art. 11 por meio da Lei Complementar nº 22 de 1974, posteriormente, adicionou-se um item na lista de serviço através da Lei 7.192 de 1984. Não obstante, modificou-se e substituiu-se a lista de serviços anterior, passando de 67 para 100 o número de itens, alterado pelo art. 1º da Lei Complementar nº 56 de 1987.<sup>15</sup>

Posteriormente, a partir de 1999 outras normas surgiram para alterar a legislação sobre ISS, a saber: Lei Complementar 100/1999; Emenda Constitucional 37 de 2002 e Lei Complementar 116/2003.<sup>16</sup>

A Lei Complementar 116/2003, atualmente é a norma que norteia o ISS, esta Lei “Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências”<sup>17</sup>

Após diversas mudanças legislativas sobre o tema desde a sua instituição, atualmente, a legislação do ISS vincula-se aos seguintes dispositivos legais: i) Constituição federal de 05 de outubro de 1988, art. 156, III, § 3º e II, c/c com art. 155,

---

<sup>12</sup> BRASIL. **Ato Complementar nº 35**. Brasília/DF. 1967. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ACP/acp-35-67.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-35-67.htm)>. Acesso em: 13 out. 2022.

<sup>13</sup> *Idem*. **Ato Complementar nº 36**. Brasília/DF. 1967. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ACP/acp-36-67.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-36-67.htm)>. Acesso em: 13 out. 2022.

<sup>14</sup> *Ibidem*.

<sup>15</sup> NASCIMENTO, Rafael Eduardo Inácio do; CABRAL, Itamar Benedito Araújo. Local de incidência do ISS no sistema de educação à distância. **Revista FAFIC**. 8 ed. v. 9, n. 9. 2019, p.4

<sup>16</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>17</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 116**. Brasília/DF. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em: 13 out. 2022.

II. ii) Código Tributário Nacional – Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. iii) Decreto-Lei nº 406 de 1968, o qual traz em sua lista anexa, atualizada pelas Leis Complementares nº 56, de 15 de dezembro de 1987 e nº 100/99, os serviços que incidem o imposto, modificado pela Lei Complementar nº 116 de 2003. iv) Emenda Constitucional nº 37 de 12 de junho de 2002. v) Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003.<sup>18</sup>

A partir do ordenamento jurídico sobre o tema, no presente capítulo, será feita uma abordagem acerca dos aspectos gerais do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, notadamente acerca do seu fato gerador, a taxatividade (ou não) da lista de serviço que são alvo de cobrança, bem como o critério espacial relacionado à sua cobrança.

## 2.1 O FATO GERADOR DO IMPOSTO

Há muito, no direito positivo brasileiro, discute-se sobre o fato a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um determinado tributo. O Código Tributário Nacional, para isto, consagra a expressão fato gerador. Eventualmente usado como suporte fático, fato imponível, situação base ou pressuposto do tributo, o fato gerador serve de fundamento à ocorrência da relação jurídica tributário<sup>19</sup>.

O Código Tributário Nacional dispõe que o fato gerador da obrigação tributária é a situação definida em Lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.<sup>20</sup> Neste contexto, o termo situação significa o conjunto de fatos que são definidos em Lei dando ensejo à exigência do tributo.<sup>21</sup>

Portanto, para a ocorrência do fato gerador basta a prática de uma situação de fato estabelecida em Lei.<sup>22</sup> Rubens Gomes de Sousa conceitua fato gerador como “o fato

---

<sup>18</sup> NASCIMENTO, Rafael Eduardo Inácio do; CABRAL, Itamar Benedito Araújo. Local de incidência do ISS no sistema de educação à distância. **Revista FAFIC**. 8 ed. v. 9. n. 9. 2019, p. 4.

<sup>19</sup> CABRAL, Ana Rita Nascimento. A Teoria do fato gerador. **Revista Jurídica da FA7**. v. 5, p. 277/285, 2008, p. 11.

<sup>20</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172**. Brasília/DF. 1966. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172Compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 12 out. 2022

<sup>21</sup> MARTINS, Sérgio Pinto Martins. **Manual do ISS**. 10 ed.. São Paulo. Saraiva. 2017, p.103.

<sup>22</sup> *Ibidem, loc. cit.*

ou conjunto de fatos correlatos, de cuja ocorrência a Lei faz depender a nascimento do direito do Estado ao imposto.”<sup>23</sup>

Já Gaston Jèze ensina que, o fato gerador é o fato ou conjunto de fatos que permitem aos entes do fisco exercerem sua competência legal de criar um crédito de tal importância, a título de tal imposto, contra tal contribuinte.<sup>24</sup>

Por sua vez, Ruy Barbosa Nogueira mostra que o fato gerador é o conjunto dos pressupostos abstratos descritos na norma de direito material, de cuja concreta realização decorrem os efeitos jurídicos previstos.<sup>25</sup>

Desta forma, partindo dos conceitos elencados por tais doutrinadores tem-se que o fato gerador aplicado ao imposto ora estudado pode ser entendido nos seguintes moldes: o fato gerador do ISS é a prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.<sup>26</sup>

Assim, o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza - é o imposto que incide sobre todos os serviços que venham a ser definidos em Lei Complementar, com exceção dos serviços já tributados pelos ICMS.

Ademais, é atribuído aos municípios competência para instituir impostos sobre serviço de qualquer natureza, consoante art. 156, III da CF/88, não compreendidos no art. 155, II (BRASIL, 1988). Todos os serviços listados na lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003 (BRASIL, 1988), podem ser tributados pelos municípios<sup>27</sup>. Destaca-se trecho:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...]  
 III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. [...]  
 § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:  
 I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;  
 II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.  
 III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

<sup>23</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. A reforma tributária no Brasil. **Estudos de direito Tributário**. São Paulo. Saraiva.1950, p.163.

<sup>24</sup> JÉZE, Gaston. **Cours de finances publiques**.Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence. 1936

<sup>25</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo. Saraiva. 1987, p. 154.

<sup>26</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 116**. Brasília/DF. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em: 13 out. 2022.

<sup>27</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11 ed. São Paulo. Atlas. 2019, p.443.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
[...]  
II - 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; [...]

Entende-se como serviço cuja prestação é tributável pelo ISS, a prestação de utilidade de qualquer natureza a terceiro, efetuada em caráter oneroso, sob regime de direito privado e que não configure relação de emprego<sup>28</sup>. Assim, o fato gerador para a incidência do ISS consiste na prestação de serviços. Todavia, sabe-se que existe uma ampla gama de serviços de caráter oneroso que podem ser prestados, de modo que, para esclarecer os atos praticados pelas pessoas físicas e jurídicas que ensejam a cobrança do ISS o legislador estabeleceu uma lista indicando os serviços que geram a cobrança.

Desta forma, para além de compreender a existência do fato gerador como a prestação de serviço, faz-se necessário analisar a Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/2003.

## 2.2 A “TAXATIVIDADE” DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LC 116/2003

Como dito, o ISS é um imposto de competência municipal que incide quando realizado o fato gerador, qual seja, a prestação de serviço. Entretanto, em complementação à prática do fato gerador, não basta que ocorra a prestação do serviço, sendo imprescindível a menção do serviço prestado na Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Neste sentido, a lista anexa à Lei Complementar, discrimina os serviços que são passíveis de tributação do ISS.

Não raro, nos Tribunais Superiores pátrios<sup>29</sup>, por diversas oportunidades são realizadas discussões acerca do caráter taxativo ou exemplificativo das normas tributárias, bem como o papel das Leis Complementares neste ramo do Direito. Da mesma forma ocorreu com a matéria relativa à tributação do ISS, estando presente uma antiga discussão se a lista supracitada é taxativa ou exemplificativa.

---

<sup>28</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro. Forense. 2020, p. 231.

<sup>29</sup> Vide: REsp 1.111.234 PR, RE 361.829 RJ e RE 784.439 Repercussão Geral 296.

O presente tópico busca realizar a discussão acerca da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar nº 116/2003, para tanto, inicialmente, será abordada a função da Lei Complementar na delimitação de competências, bem como o caráter taxativo ou exemplificativo da Lista Anexa à norma.

### 2.2.1 A função da lei complementar na delimitação de competências

No exercício das competências legislativas tributárias todos os membros federativos devem obediência à Constituição Federal. A Lei Complementar, além do caminho processual legislativo com quórum especial exigindo maior número de votos (maioria dos que compõem a casa legislativa) para decidir sobre a norma jurídica a ser introduzida, deve nortear o aspecto material (conteúdo) das normas nacionais o critério de harmonização dos interesses dos entes federativos. Estes devem ser renunciados em favor dos interesses do pacto federal.<sup>30</sup>

As normas jurídicas têm como limite os valores e regras constitucionais. As normas nacionais, embora tenham hierarquia às normas federais, estaduais e municipais, estão limitadas quanto aos aspectos materiais e formais aos ditames constitucionais. Nesse sentido, o legislador constituinte estabeleceu seus conteúdos de modo expresso ao recorrer à norma nacional em matéria tributária (Art. 146 CF) e outros decorrem do próprio modelo federal (Art. 150, VI, “c” CF, entre outros).<sup>31</sup>

A força normativa das normas nacionais foi ressaltada diante da rígida distribuição das tributárias dos entes federados, no exercício da competência residual tributária, em que “a União, por meio de lei complementar, pode alterar o rígido esquema de repartição das competências tributárias das pessoas políticas e, mais do que isto, pode condicionar a validade de suas leis”<sup>32</sup>. O Art. 146 da Lei Maior específica de qual forma a lei complementar irá legislar no tocante à matéria tributária. Nos termos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:  
I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

<sup>30</sup> FONSECA, Ruth Guerreiro da; BASSOLI, Marlene Kempfer. A lei complementar em matéria tributária e o imposto sobre serviços de qualquer natureza. **Revista de Direito Público**. Londrina. v. 2. n. 3. p. 47/64, set./dez. 2007, p. 51.

<sup>31</sup> *Ibidem*, loc. cit.

<sup>32</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 18 ed. São Paulo. Malheiros. 2002, p. 790.

- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
  - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
  - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
  - d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Nesse presente trabalho destaca-se a norma nacional para dispor sobre conflitos em matéria tributária regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.<sup>33</sup>

Cada ente federativo possui sua competência tributária, porém, essa competência não é absoluta, visto que a própria Constituição Federal de 1988 impõe limitações ao poder de tributar. Dentre essas limitações tem-se alguns princípios fundamentais, a exemplo, legalidade, isonomia, anterioridade, irretroatividade e não confisco.<sup>34</sup>

O princípio da legalidade pode ser considerado um dos princípios mais relevantes para limitação do poder de tributar, uma vez que, ele evita que os entes federativos instituem tributos sem que antes tenham sido instituídos por lei. Nesta senda, é também o ensinamento de Hugo de Brito Machado:

Para dar rigidez aos mais importantes desses limites, evitando que sejam suprimidos ou revogados do ordenamento jurídico, e para que a eles se submetam não apenas as autoridades do Poder Executivo, mas também o próprio Poder Legislativo de cada ente tributante, optou-se por inseri-los no texto da Constituição. Não por acaso, a separação dos poderes, o princípio da legalidade e a ideia de rigidez e supremacia constitucionais surgiram no mesmo período, como fruto das já referidas revoluções liberais, cujas motivações foram marcadamente tributárias. Tem-se, assim, as chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar, previstas, na CF/88, precipuamente em seus arts. 150, 151 e 152. Depois de legitimado, delimitado e dividido pela Constituição, o poder de tributar é então chamado de competência tributária.<sup>35</sup>

Diante disso, no caso do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, o princípio da legalidade se faz presente de forma clara, tendo em vista que a Constituição

---

<sup>33</sup> FONSECA, Ruth Guerreiro da; BASSOLI, Marlene Kempfer. A lei complementar em matéria tributária e o imposto sobre serviços de qualquer natureza. **Revista de Direito Público**. Londrina. v. 2. n. 3. p. 47/64, set./dez. 2007, p. 51.

<sup>34</sup> ERNESTO, Ana Paula Cordeiro. **A (im)possibilidade de incidência do ISS sobre o aluguel de imóveis para veraneio**. 2018, p.17.

<sup>35</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11 ed. São Paulo. Atlas. 2019, p.98.

Federal prevê que os Municípios só podem instituir o ISS sobre os serviços definidos em lei complementar.<sup>36</sup>

No que tange ao ISS, os Municípios devem observar especialmente a Lei Complementar n.116/2003 e sua lista anexa de serviços, conhecendo-se que a Constituição Federal de 1988 estabelece que esse imposto somente pode ser instituído sobre os serviços constantes em Lei Complementar, neste caso, a Lei Complementar nº.116/2003<sup>37</sup>.

A lei supramencionada em seu artigo 1º vai nortear que o ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes em sua lista anexa, mesmo que os serviços lá inseridos não constituam a atividade principal do prestador de serviços.<sup>38</sup> Assim, pode-se afirmar que a Lei Complementar nº.116/2003, possui papel essencial no caso do ISS, haja vista que há que se observar o critério material e também o critério territorial, já que o ISS é um imposto de competência de todos os Municípios brasileiros.<sup>39</sup>

A Lei Complementar nº. 116/2003 traz, além lista anexa de serviços passíveis de incidência do ISS, outras características que devem ser notadas pelos Municípios, como, os serviços sobre os quais não incidem o ISS, o local de prestação de serviço, onde o imposto é devido, a sua base de cálculo e alíquotas mínimas e máximas.<sup>40</sup>

A lei ora analisada apresenta normas gerais de Direito Tributário, conforme incumbida pela Constituição Federal de 1988, tal encargo se deve ao fato de que a tributação, por si só, gera verdadeira corrida entre os entes federados para aumentar suas arrecadações.<sup>41</sup>

Nesse caso, no que refere ao ISS as possibilidades de conflito se alargam, uma vez que, além da necessidade que os Municípios têm de arrecadar, o ISS ainda possibilita sua incidência sobre um rol taxativo bastante extenso de serviços, além de ser um imposto de competência de cada um dos mais de 5.550 (cinco mil e quinhentos) Municípios brasileiros, causando disputas não apenas no aspecto material como

---

<sup>36</sup> ERNESTO, Ana Paula Cordeiro. **A (im)possibilidade de incidência do ISS sobre o aluguel de imóveis para veraneio**. 2018, p.19

<sup>37</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

<sup>38</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 116**. Brasília/DF. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em: 13 out. 2022.

<sup>39</sup> ERNESTO, Ana Paula Cordeiro. *op. cit.*, p. 28.

<sup>40</sup> BRASIL. *op. cit.*

<sup>41</sup> ERNESTO, Ana Paula Cordeiro. *op. cit.*, p. 28.

territorial<sup>42</sup>, tanto é assim que a LC n.116/2003 em seu artigo 3º, por exemplo, apresenta os locais onde tal imposto é devido<sup>43</sup>

Nesta linha de raciocínio, sobre essa temática em combate Leandro Paulsen e José Eduardo Melo apresentam o seguinte posicionamento:<sup>44</sup>

A definição de serviços em listas contidas em leis infraconstitucionais gera acirrada controvérsia, revelando o antagonismo seguinte: autonomia municipal para instituir o imposto (ISS) versus outorga de competência ao legislador nacional para estipular serviços que podem ser tributáveis (ISS). Na medida em que os Municípios estejam subordinados ao Congresso Nacional – relativamente à edição de lei complementar definindo (estipulando) os serviços que poderão prever em suas legislações, e promover a respectiva exigibilidade – é evidente que a autonomia fica prejudicada

Assim, diante das situações acima expostas, nota-se que ao falar em ISS deve-se observar a Lei Complementar n.116/2003, bem como a regra matriz de incidência tributária (aspecto material, espacial, temporal), conforme será abordado mais a frente no presente trabalho.<sup>45</sup>

Após analisada a Lei Complementar n.116/2003, o tópico a seguir irá debruçar-se acerca da lista anexa da referida Lei, será analisado se esta lista tem caráter Taxativo ou meramente Exemplificativo.

### 2.2.2 Taxatividade e exemplificatividade

Como dito, nos Tribunais Superiores pátrios, por diversas oportunidades são realizadas discussões acerca do caráter taxativo ou exemplificativo das normas tributárias, bem como o papel das Leis Complementares neste ramo do Direito. Da mesma forma ocorreu com a matéria relativa à tributação do ISS, estando presente uma antiga discussão se a lista supracitada é taxativa ou exemplificativa.

---

<sup>42</sup> ERNESTO, Ana Paula Cordeiro. **A (im)possibilidade de incidência do ISS sobre o aluguel de imóveis para veraneio**. 2018, p. 29.

<sup>43</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 116**. Brasília/DF. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em: 13 out. 2022.

<sup>44</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. Porto Alegre. Editora Livraria do Advogado. 2013, p. 343.

<sup>45</sup> ERNESTO, Ana Paula Cordeiro. *op. cit.*, p.29.

O presente tópico busca realizar a discussão acerca da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar nº 116/2003, como o caráter taxativo ou exemplificativo da Lista Anexa à norma.

Os Tribunais Superiores Pátrios entendem que esta lista é taxativa, nesse sentido, seguindo esta linha de pensamento, quando um serviço não está previsto nessa lista, este não pode ser tributado. Desta forma, a Lei Complementar 157/2016 atualizou-a inserindo novas formas de atividades, como os *streamings*, a fim de que essas novas atividades pudessem ser alcançadas pelo ordenamento jurídico pátrio. Atividade essa que outrora não tinha tanta expressão econômica, porém, com sua crescente relevância, necessitou ser contemplada pelo Direito Tributário.<sup>46</sup>

Ocorre que, a Constituição proclama que compete aos municípios instituir Imposto sobre Serviço, definido em Lei Complementar”. E nesse contexto, na interpretação do sentido e do alcance dessa expressão, surge uma das mais polêmicas do Direito Tributário. Debate-se o que se configura como definição de serviço. No mundo fático, a Lei Complementar veicula uma lista anexa de serviços cuja prestação é passível de tributação pelo imposto em tela.<sup>47</sup>

A doutrina divide-se em duas vertentes acerca da natureza dessa lista, se ela tem natureza taxativa ou exemplificativa. Posto que a taxatividade da lista faz com que os Municípios tenham por obrigação observá-la e segui-la durante o processo de criação e aplicação de lei municipal que trate sobre o ISS; já o caráter exemplificativo faz com que os Municípios não devam obrigatoriamente seguir a lista, podendo incidir o imposto em questão sobre “serviços” que não estejam previstos na LC 116/2003.<sup>48</sup>

No que tange aos argumentos debatidos por parte dos doutrinadores para defender o caráter exemplificativo da lista anexa à LC 116/2003, tem-se o de que a taxatividade viola o princípio da autonomia municipal, uma vez que, a Lei Complementar em comento ao ser criada pelo Congresso Nacional, estaria estabilizando o campo de

---

<sup>46</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11 ed. São Paulo. Atlas. 2019, p. 443.

<sup>47</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro. Forense. 2020, p. 231.

<sup>48</sup> ERNESTO, Ana Paula Cordeiro. **A (im)possibilidade de incidência do ISS sobre o aluguel de imóveis para veraneio**. 2018, p. 29.

atuação dos Municípios, além disso, há quem defenda que a própria Lei Complementar 116/2003 não traz restrições a ampliação de sua lista anexa.<sup>49</sup>

Nesta senda, Clelio Chiesa entende:

Entendemos que os Municípios podem instituir o ISSQN sobre toda e qualquer prestação de serviço, exceto as que a Constituição afastou da sua competência, independentemente de estarem ou não previstas na lista anexa de serviços veiculada pela lei complementar. A competência dos Municípios, excepcionadas as hipóteses previstas no texto constitucional, é plena.<sup>50</sup>

Noutro giro, outra parte da doutrina entende que a lista de serviços tributáveis é apenas exemplificativa de forma a prestigiar a autonomia municipal. Nesse sentido, é apresentada aos municípios uma lista de serviço tributáveis, entretanto, não impede possibilidade de que incluam outros em sua própria Lei<sup>51</sup>. Nesta linha de pensamento, Ricardo Lobo Torres entende:

Certa parte da doutrina recusa a possibilidade de a lei complementar definir o fato gerador do ISS, por partir da premissa de que o conceito constitucional é exaustivo e rígido e de que lei complementar não se destina a estabelecer normas gerais de direito tributário nem a regular conflitos de competência, mas apenas a detalhar alguns aspectos da competência. Não nos parece que possa haver uma tal completude no texto constitucional, que é aberto, indeterminado e ambíguo, o que torna inevitáveis as antinomias e as contradições. Por isso mesmo juristas de boa cepa vêm aceitando tranquilamente a possibilidade – e até reconhecendo a necessidade – de a lei complementar definir o fato gerador do ISS, inclusive pela técnica da listagem taxativa, de conformidade com a própria recomendação do art.155, II, da CF.<sup>52</sup>

Nesse mesmo aspecto, Leandro Paulsen explica que:

A lista de serviços da Lei Complementar n.116/03 é taxativa, de maneira que só podem ser tributados os serviços nela arrolados. Admite-se, todavia, uma 'leitura extensiva de cada item', a fim de 'enquadrar serviços correlatos àqueles previstos expressamente.<sup>53</sup>

Vale salientar que a referida lista anexa à Lei Complementar n. 116, de 2003, traz em seu bojo diversos itens, que notoriamente não constituem serviços. Como a cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda (item 3.05), a locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza

<sup>49</sup> ERNESTO, Ana Paula Cordeiro. **A (im)possibilidade de incidência do ISS sobre o aluguel de imóveis para veraneio**. 2018, p. 29.

<sup>50</sup> CHIESA, Clelio. O ISS e a Lei 116. São Paulo. Dialética. 2003. *In*: COSTA, Nelson Nery. **Direito Municipal Brasileiro**. 6 ed. Rio de Janeiro. Forense. 2014, p. 54.

<sup>51</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro. Forense. 2020, p. 242.

<sup>52</sup> TARTUCE, Flávio. Manual de Direito Civil. 5 ed. São Paulo. Método. 2015. *In*: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os tributos na constituição**. v. 4. Rio de Janeiro. Editora Renovar, 2007, p. 362.

<sup>53</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8 ed. São Paulo. Saraiva. 2017, p. 385.

(item 3.08), e cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário (item 3.07). Nesse aspecto, a lei em exame é inconstitucional.<sup>54</sup>

Não obstante, quando em diversos itens o legislador utilizou as expressões “e congêneres” “similares” e “semelhantes”, várias prefeituras começaram a interpretar a lista de serviços tributáveis pelo ISS como exemplificativa, o que ensejou um volume grande de autuações por serviços não tributáveis.<sup>55</sup>

Entretanto, não se pode afirmar que a lista seja exemplificativa em sua totalidade, uma vez que, se assim fosse, não haveria necessidade da lista de serviços enumerar os serviços tributáveis prestados pelas instituições financeiras, a título de exemplo, ou pelas construtoras, se todos os serviços prestados por ela fossem tributados.<sup>56</sup>

Nessa toada, não se pode alargar a exemplificatividade horizontal em todos os itens presentes na lista, apenas os itens que contém a expressão “congêneres” seriam passíveis de interpretação extensiva, observando a natureza dos serviços relacionados a este item. A constituição ao não pronunciar se a lista é exemplificativa ou taxativa, incumbiu o legislador elencar quais os serviços tributáveis pelo ISS.<sup>57</sup>

Fato é que, desde a sua criação, a lista de serviços tributáveis, anexa à Lei 116/2003, alterada pela Lei complementar 157/2016, sofreu diversas modificações, de modo que os serviços listados são novos. Outrora havia itens apenas os itens que descreviam os serviços que seriam tributados, atualmente encontra-se nos subitens, pode-se concluir que os itens são gêneros e o subitens espécie.<sup>58</sup>

Ao analisar a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, é possível identificar três grupos de serviços que são classificados de acordo com o local da prestação de serviço. i) serviços que a prestação ocorrerá no local do estabelecimento do prestador; ii) serviço que ocorrerá fora do estabelecimento do prestador; iii)

---

<sup>54</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro. Forense. 2020, p. 242.

<sup>55</sup> VASCONCELOS, Daniele G. F. Jordão de. Taxatividade ou exemplificatividade da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Monografia. Pós-Graduação lato sensu. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. 2007, p. 22.

<sup>56</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>57</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>58</sup> NASCIMENTO, Rafael Eduardo Inácio do; CABRAL, Itamar Benedito Araújo. Local de incidência do ISS no sistema de educação à distância. **Revista FAFIC**. 8 ed. v. 9. n. 9, 2019, p. 5.

serviços que podem ser prestados tanto no estabelecimento prestador quanto no estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço.<sup>59</sup>

O primeiro caso os serviços serão sempre prestados em um determinado local físico, como por exemplo um prédio, são assim, os serviços prestados por hospitais, laboratórios, clínicas, creches, asilos, dentre outros.<sup>60</sup>

O segundo caso são os serviços que a prestação ocorre fora do estabelecimento do prestador, que constituem a exceção à regra geral. São exemplos, a construção civil, demolição, varrição, coleta, remoção, dentre outros serviços.<sup>61</sup>

E o terceiro e último caso estão os serviços que podem ser prestados em qualquer localidade, como por exemplo assessoria e consultoria, informática; publicidade; agenciamento; corretagem; intermediação; medicina, dentre outros serviços. Destaque-se que neste último caso, faz-se necessário a existência de uma base operacional, física ou não.<sup>62</sup>

Consoante o art.1º da Lei complementar 116/2003 que dita as normas gerais, acerca da instituição do ISS, determina que o fato gerador ou hipótese de incidência tributária, deste tributo é a prestação de serviço que esteja contido na lista anexa citada alhures, ainda que esta atividade não seja preponderante do prestador e ainda que o serviço tenha se iniciado no exterior ou seja proveniente do exterior.<sup>63</sup>

Portanto, como dito linhas acima, há muito existe divergência doutrinária se a lista anexa da Lei Complementar 116/2003 é Taxativa ou Exemplificativa, entretendo o Superior Tribunal federal entende que a lista tem caráter Taxativo.

Uma vez que, conforme o entendimento da Taxatividade pelo Superior Tribunal Federal, no tópico a seguir será a analisado a Taxatividade da lista com interpretação extensiva.

### 2.2.3 Taxatividade com interpretação extensiva

---

<sup>59</sup> NASCIMENTO, Rafael Eduardo Inácio do; CABRAL, Itamar Benedito Araújo. Local de incidência do ISS no sistema de educação à distância. **Revista FAFIC**. 8 ed. v. 9. n. 9. 2019, p. 5.

<sup>60</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>61</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>62</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>63</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11 ed. São Paulo. Atlas 2019, p. 444.

O Art. 1º da Lei Complementar 116/03 restringe a sua hipótese de incidência à prestação de serviços constantes na lista anexa da mesma lei. Assim, a lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03 é taxativa, não tolerando o emprego de analogia para a definição do “fato gerador” do ISS, uma vez que, segundo o Art. 97 do CTN, somente a lei pode estabelecê-la<sup>64</sup>.

Apesar disso, pode ser aplicada à lista de serviços a interpretação extensiva, que, diferentemente da analogia, não visa suprir uma lacuna normativa, mas apenas a descoberta do significado da norma jurídica preexistente.<sup>65</sup>

O Superior Tribunal Federal já enfrentou a matéria algumas vezes, bem como o Superior Tribunal de Justiça. O STJ, em sede de recurso repetitivo, definiu, no REsp nº 1.111.234-PR, que, conquanto a lista de serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 fosse taxativa, admitir-se-ia o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres.<sup>66</sup>

Não é diferente o entendimento do STF, que, no RE Nº 361.829-RJ, entendeu pela taxatividade da lista de serviços anexa à LC 56/87, anterior à LC 116/03, e pela possibilidade de tais serviços comportarem interpretação ampla nos seus tópicos.<sup>67</sup>

Especificamente, a interpretação extensiva dos serviços constantes na lista anexa da Lei Complementar nº 116/03 está presente naqueles itens que utilizam os termos “congêneres”, “similares” e “semelhantes”, de forma a ampliar a incidência do ISS aos serviços que, embora não previstos expressamente pelo legislador, guardam a devida semelhança com os previstos.<sup>68</sup>

Por fim, a questão chegou novamente ao STF que, no RE 784.439, tema de repercussão geral 296, julgado em junho de 2020, decidiu o STF que,

É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as

---

<sup>64</sup> MINEIRO, Pedro Henrique Alves. A exclusão do ISSQN da sua própria base de cálculo. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v. 137. 2018, p. 235/252.

<sup>65</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>66</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>67</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>68</sup> *Ibidem, loc. cit.*

atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.<sup>69</sup>

O recurso, de relatoria do Min. Rosa Weber, discute duas questões, a primeira se a lista de serviços seria taxativa ou exemplificativa e a segunda era se a interpretação da referida lista seria extensiva ou restritiva.<sup>70</sup>

Por maioria dos votos o STF negou provimento ao recurso do contribuinte, firmando-se o entendimento esboçado no voto da relatora. A Min. Rosa Weber para decidir pela taxatividade da lista fundamentou, com base na jurisprudência da Suprema Corte, que o inciso III do art. 156 prevê que são tributados os serviços definidos em lei complementar e que essa, definindo os serviços tributáveis, está realizando sua finalidade principal e prevista na constituição.<sup>71</sup>

Já para decidir que a interpretação da lista é ampliativa para todos os itens da lista de serviços a relatora asseverou que “os efeitos jurídicos de um fenômeno dependem daquilo que ele é realmente, e não do nome a ele atribuído pelas partes”<sup>72</sup>, destacou que nesse sentido é o §4º do art. 1º da LC 116/2003. A relatora foi acompanhada pelos Ministros Luiz Fux, Cármen Lúcia, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.<sup>73</sup>

Os Ministros Gilmar Mendes, Celso de Mello e Ricardo Lewandowski acompanhavam a relatora, mas divergiam quanto a tese fixada. O Min. Gilmar sugeriu que a interpretação da lista fosse extensiva somente nos casos em que exista abertura textual (“congêneres”, “qualquer”, “quaisquer”, “outros”). O Ministro Marco Aurélio divergiu, fixando tese de que a lista de serviços é taxativa e deve ser interpretada restritivamente.<sup>74</sup>

Neste julgando também se vislumbra a ampliação do conceito e serviço, pois a relatora destaca que pode ser tributado como serviço atividades que não se enquadram em outra categoria.<sup>75</sup>

---

<sup>69</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 784.439 DF**. Relatora: Min. Rosa Weber. 2020. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753823135>>. Acesso em: 13 de outubro de 2022

<sup>70</sup> AMÂNCIO, Djúlia Raphaella L. Portugal. Alargamento do Conceito de Serviço na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Caderno Virtual**. v. 3. n. 52, 2021, p. 130.

<sup>71</sup> *Ibidem*, loc. cit.

<sup>72</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *op. cit.*

<sup>73</sup> AMÂNCIO, Djúlia Raphaella L. Portugal. *op. cit.*, p.130.

<sup>74</sup> *Ibidem*, loc. cit.

<sup>75</sup> *Ibidem*, loc. cit.

Portanto, restou claro que, conforme os Tribunais Superiores à lista anexa da Lei Complementar nº 116/03 tem caráter taxativo podendo ser feita interpretação extensiva dos serviços que tenham nos seus itens os termos “congêneres”, “similares” e “semelhantes”.

Dito isso, no tópico conseqüente será explorada a Regra Matriz de Incidência Tributária e sua composição, qual seja, o aspecto material, aspecto temporal e aspecto espacial.

### 2.3 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

O fato gerador trata-se de um acontecimento fático ou jurídico que uma vez ocorrido é subsumido à lei dando ensejo ao surgimento de uma relação jurídica de ordem tributária, nascendo assim uma obrigação tributária.<sup>76</sup> Para além da necessidade de ocorrência do fato gerador para a incidência do ISS, é imprescindível que se faça uma análise do tributo em si, da regra matriz e dos critérios que a norteiam.

A regra matriz de incidência tributária (RMI) é uma norma geral e abstrata que prevê acontecimentos genéricos no âmbito do *dever ser*, que se por acaso se concretizarem no mundo do *ser* sofrerão as conseqüências lógicas da subsunção<sup>77</sup>. A estrutura da Regra Matriz de incidência tributária é composta pelos critérios espacial, temporal e material, que serão devidamente destrinchados.

Em assim sendo, em síntese, a regra matriz da norma jurídica tributária constitui-se na hipótese tributária, a qual se compõe pela cognição dos critérios supracitados e pela relação jurídica tributária.<sup>78</sup>

Vale notabilizar que, ainda, que a importância da teoria da regra matriz consiste no fato de que seus elementos se encontram, não raro, semeados pelos diversos diplomas existentes no ordenamento jurídico. Nesse sentido, a estrutura por ela

---

<sup>76</sup> TAVARES, Eduardo Sobral. Considerações sobre o Aspecto Espacial do ISS e Análise de Constitucionalidade da Lei Complementar n. 157/2016. **Revista Direito Tributário Atual**. n. 41. ano 37, p. 176/200. São Paulo. IBDT. 2019, p. 6.

<sup>77</sup> ANDRADE, Cynthia Esteves de; HELUY, Mariana Costa. O Critério Espacial da Regra-Matriz do ISSQN: uma Análise da Incidência Tributária à Luz da Doutrina do Construtivismo Lógico-Semântico de Paulo de Barros Carvalho. **Revista Direito Tributário Atual**. n. 44, p. 161/175. São Paulo. IBDT. 2020, p. 5.

<sup>78</sup> KOSSAR, Lorena; SOMMA, Rafaela. Aplicação do princípio da territorialidade ao critério espacial do imposto sobre serviços – ISS. **Revista de Direito Público**. Londrina. v. 3. n. 1, p. 80/90. jan./abr. 2008, p. 82.

apresentada agrega eficiência à atividade do cientista do Direito, sujeito ao qual incumbe a construção da norma jurídica tributária.<sup>79</sup>

### 2.3.1 Critério material

O critério material há referência a um comportamento de pessoas, condicionado por circunstâncias de espaço tempo (critério material e temporal).<sup>80</sup> Este critério é representado por um verbo no passado um complemento e um agente, devendo ser um acontecimento do mundo fenomênico. Trata-se de um proceder humano dentro de um determinado tempo e espaço.<sup>81</sup>

O critério material da Hipótese normativa seleciona, dentre todas as ações possíveis de serem realizadas, as juridicamente relevantes. Da mesma maneira, o tempo pro fato seleciona, dentre todos os momentos em que a hipótese normativa pode realizar-se, aqueles juridicamente relevantes.<sup>82</sup>

Ademais, em consonância com os dispositivos legais e doutrinários citados alhures, identifica-se como critério material da hipótese tributária referente ao ISS “prestar serviço”. Vale ressaltar que não é qualquer prestação de serviço que está submetida a incidência do tributo, tendo em vista que, para manifestar a capacidade contributiva, é necessário que o serviço prestado seja para um terceiro a título oneroso.<sup>83</sup>

Ou seja, a simples prestação de serviço para fins particulares, ou as prestadas em sede de favor, não tem capacidade de gerar ao seu prestador, o que acarreta na a inoportunidade do primeiro critério da hipótese.<sup>84</sup>

### 2.3.2 Critério temporal

---

<sup>79</sup> KOSSAR, Lorena; SOMMA, Rafaela. Aplicação do princípio da territorialidade ao critério espacial do imposto sobre serviços – ISS. **Revista de Direito Público**. Londrina. v. 3. n. 1, p. 80-90. jan./abr. 2008, p. 82.

<sup>80</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. rev. atual. São Paulo. Noeses. 2021, p. 292.

<sup>81</sup> *Ibidem*, p. 295.

<sup>82</sup> FORTES, Mauricio Cezar Araújo. **A regra: Matriz de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza**. Tese. Doutorado em Direito. Universidade de São Paulo. 2009, p. 37.

<sup>83</sup> KOSSAR, Lorena; SOMMA, Rafaela. *op. cit.*, p. 82.

<sup>84</sup> *Ibidem*, p. 83.

Por outro lado, o tempo no fato será aqui entendido como o tempo em que se deve considerar ocorrida a hipótese de incidência tributária. O tempo no fato normalmente aparece nos enunciados prescritos em locuções como “considera-se ocorrido o fato gerador no momento “x”.<sup>85</sup>

O critério temporal é o grupo de indicações ou de informações que possibilitam identificar em que momento acontece o fato descrito na norma, ou seja o instante em que o agente atua e surge a obrigação tributária.<sup>86</sup>

Nesse critério, vale ressaltar que pouco importa a data da celebração do contrato bem como, a data em que se obteve o pagamento pelos serviços, tampouco a data determinada para o recolhimento do tributo.<sup>87</sup>

No que tange a essa última questão, vale mencionar que o momento do recolhimento, diferentemente do critério temporal, não integra a hipótese tributária, somente sinaliza a data que o contribuinte deve adimplir sua obrigação de pagar. Basta observar para que seja determinada uma data para o pagamento, é imprescindível que, num momento anterior, a prestação do serviço tenha ocorrido.<sup>88</sup>

Não obstante, importante ressaltar que o imposto sobre serviço tem uma peculiaridade quando o lançamento é efetuado pela autoridade pública (lançamento de ofício), nesse caso, o critério temporal não será a data da efetiva prestação do serviço, como regra, mas por convenção ter-se-á por momento da realização do critério material todo primeiro de janeiro de cada ano.<sup>89</sup>

### 2.3.3 Critério espacial

---

<sup>85</sup> FORTES, Mauricio Cezar Araújo. **A regra: Matriz de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza**. 2009. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.p.37

<sup>86</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. rev. atual. São Paulo. Noeses. 2021, p. 299.

<sup>87</sup> KOSSAR, Lorena; SOMMA, Rafaela. Aplicação do princípio da territorialidade ao critério espacial do imposto sobre serviços – ISS. **Revista de Direito Público**. Londrina. v. 3. n. 1, p. 80/90. jan./abr. 2008, p. 83.

<sup>88</sup> *Ibidem*, loc. cit.

<sup>89</sup> *Ibidem*, loc. cit.

O critério espacial, ao qual o presente trabalho se destina, tem a finalidade de demonstrar com exatidão o local que ocorreu a ação realizada pelo agente. Há normas jurídicas que determinam de forma expressa os locais em que o fato deve ocorrer, para que os efeitos que lhe são próprios sejam irradiados. Outras normas, no entanto, nada mencionam carregando indícios implícitos que permita identificar o local do laço obrigacional.<sup>90</sup>

Haja vista o critério material do ISS ser a prestação de serviço, a base de cálculo consiste no preço do serviço prestado.<sup>91</sup>

Muito embora o modelo ideal fosse tributar pela base de cálculo real, vários prestadores não emitem a nota fiscal. Diante desse obstáculo, e em razão da difícil fiscalização, o fisco preferiu emitir carnê, fixando a base de cálculo, a fim de efetuar, dessa forma, recolhimento por estimativa.<sup>92</sup>

Assim, resta identificar a alíquota, que consiste na fração da base de cálculo que determinará o valor a ser recolhido a título de ISS. Ao Município compete fixar a alíquota dentro do limite máximo e mínimo determinado em Lei Complementar. Entretanto, a Lei complementar apenas definiu o limite máximo de 5%, sendo que, no que tange a alíquota mínima, tem-se uma alíquota provisória de 2% instituída pela Emenda Constitucional nº37/02.<sup>93</sup>

De modo sucinto, cinge-se a problemática a ser abordada à análise do critério espacial que compõe a hipótese tributária do tributo em comento.<sup>94</sup>

A Lei Complementar reacendeu a discussão sobre o local onde se deve considerar ocorrido o fato jurídico tributário do ISS, de modo que o aspecto espacial do ISS ainda é o que cria mais celeumas.<sup>95</sup>

---

<sup>90</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. rev. atual. São Paulo. Noeses. 2021, p. 299.

<sup>91</sup> KOSSAR, Lorena; SOMMA, Rafaela. Aplicação do princípio da territorialidade ao critério espacial do imposto sobre serviços – ISS. **Revista de Direito Público**. Londrina. v. 3. n. 1, p. 80/90. jan./abr. 2008, p. 86.

<sup>92</sup> *Ibidem*, p. 83.

<sup>93</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

<sup>94</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

<sup>95</sup> NASCIMENTO, Rafael Eduardo Inácio do; CABRAL, Itamar Benedito Araújo. Local de incidência do ISS no sistema de educação à distância. **Revista FAFIC**. 8 ed. v. 9, n. 9. 2019, p. 6.

A Lei Complementar nº 116/2003 no seu artigo 3º prevê que o critério espacial do ISS consiste no local onde se situa o estabelecimento do prestador ou, ainda, o lugar do domicílio do prestador, e na falta destes, no local da prestação do serviço.

Lei complementar 116/2003

O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local.<sup>96</sup>

Assim, conforme se extrai da Lei Complementar 116/2003, a regra é que o imposto sobre serviço seja devido no estabelecimento o do prestador ou no domicílio do prestador, entretanto, há a exceção a essa regra geral, em que o ISS será devido no local da prestação do serviço.<sup>97</sup>

Ainda em análise da Lei supramencionada os serviços em que o ISS são devidos no local da prestação do serviço, que é a exceção, estão discriminados na Própria Lei Complementar, conforme se extrai:

- I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;
- II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;
- III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;
- IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;
- V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;
- VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;
- VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;
- VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;
- IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;
- X – (VETADO)
- XI – (VETADO)
- XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios;
- XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

<sup>96</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 116**. Brasília/DF. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em: 13 out 2022.

<sup>97</sup> MARTINS, Sérgio Pinto Martins. **Manual do ISS**. 10 ed. São Paulo. Saraiva. 2017. p. 163.

- XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;
- XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;
- XVI - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;
- XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;
- XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;
- XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa;
- XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;
- XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;
- XXII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.
- XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09;
- XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01;
- XXV - do domicílio do tomador do serviço do subitem 15.09.<sup>98</sup>

Nesta senda, conforme já exposto no presente trabalho o entendimento é que a lista anexa da Lei Complementar 116/2003 tem caráter Taxativo, e conforme visto linhas acima, a regra é que o imposto sobre serviço seja devido no estabelecimento o do prestador ou no domicílio do prestador, entretanto, há a exceção a essa regra geral, em que o ISS será devido no local da prestação do serviço.<sup>99</sup>

É nesse contexto, analisando o critério espacial de incidência do imposto sobre serviço e a Taxatividade da lista anexa da Lei Complementar 116/2003, que surge a temática do presente trabalho, analisar onde deve ser recolhido o tributo de ISS na atividade da Telemedicina. No local do estabelecimento do prestador ou no local da prestação do serviço, uma vez que a atividade da Telemedicina não está prevista na lista de serviços de exceções supracitada, bem como não está na lista anexa no item dos serviços de saúde, conforme se verá adiante.

---

<sup>98</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 116**. Brasília/DF. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em: 13 out 2022.

<sup>99</sup> MARTINS, Sérgio Pinto Martins. **Manual do ISS**. 10 ed. São Paulo. Saraiva. 2017. p. 163.

Dando seguimento, no capítulo a seguir será abordado o conceito de Telemedicina, o surgimento da Telemedicina no globo, bem como no Brasil. Além disso será exposto também a regulamentação da Telemedicina no Brasil.

### 3 A TELEMEDICINA NO BRASIL: DO SURGIMENTO À REGULAMENTAÇÃO

Conforme dito em linhas anteriores, a competência para a tributação do ISS é dos municípios brasileiros. Sucede que, a norma que institui o referido imposto foi elaborada em um momento no qual a prestação de serviços se encontrava muito vinculada a um determinado território. Isto é, os serviços eram prestados em determinada localidade e o município desta localidade realizaria a cobrança do ISS.

Com o advento de novas tecnologias, a competência para a cobrança do ISS passou a ser mais desafiadora. Neste sentido, o presente trabalho busca analisar a cobrança do ISS no caso específico da Telemedicina. Antes de adentrar, todavia, nos pormenores acerca da tributação, faz-se necessário realizar esclarecimentos acerca da prestação de serviço da Telemedicina.

Sendo assim, o presente capítulo busca abordar a instituição da Telemedicina no Brasil, desde o surgimento desta modalidade de prestação de serviço até a atual regulação.

#### 3.1 O CONCEITO DE TELEMEDICINA

O termo Telemedicina aparece juntamente na literatura como Telessaúde e e-saúde, não havendo consistência conceitual entre eles.<sup>100</sup> Diferentes autores apresentam definições distintas, variando quanto a sua amplitude. De acordo com a OMS<sup>101</sup>, Telemedicina é classificada como a oferta de serviços relacionados aos cuidados com a saúde, nos casos em que a distância física é um fator crítico. Tais serviços são necessariamente prestados por profissionais da área de saúde, com o uso de tecnologias de informação e de comunicação para o intercâmbio de informações válidas para diagnóstico.<sup>102</sup>

---

<sup>100</sup> SANTOS, José Manuel Santos; BARBOSA, Alexandre; CRUZ Antônio. Telemedicina: Desafios à sua difusão no Brasil. **Cad. Saúde Pública**. Rio de Janeiro. v. 32. 2016, p. 3.

<sup>101</sup> URTIGA, Keylla Sá; LOUZADA, Luiz A. C.; COSTA, Carmen Lúcia B. **Telemedicina**: uma visão geral do estado da arte. Universidade Federal de São Paulo. 2015, p. 1. Disponível em: <<http://telemedicina.unifesp.br/pub/sbis/cbis2004/trabalhos/arquivos/652.pdf>>. Acesso em: 20 de outubro de 2022

<sup>102</sup> KHOURI, Sumaia Georges El. **Telemedicina**: Análise da sua evolução no Brasil. Tese. Faculdade de Medicina da Universidade de São Paulo. 2003, p. 99.

Já para José Manuel Santos de Varje Maldonado, Alexandre Barbosa Marques e Antônio Cruz, o conceito de Telemedicina, em sentido amplo, pode ser definido como o uso das tecnologias de informação e comunicação na saúde, viabilizando a oferta de serviços ligados aos cuidados com a saúde (ampliação da atenção e da cobertura), especialmente nos casos em que a distância é um fator crítico.<sup>103</sup> Acesso, equidade, qualidade e custo são os principais problemas enfrentados pelos sistemas universais de saúde em todo o mundo, em uma realidade na qual a população se apresenta crescentemente longeva e de mudanças nas características de saúde e doença, com particular prevalência de doenças crônicas. Nesse contexto, a Telemedicina vem sendo vista como uma ferramenta importante para o enfrentamento dos desafios contemporâneos dos sistemas de saúde universais.<sup>104</sup>

Por sua vez, Fernanda Schaefer entende que a Telemática (telecomunicação + informática) em saúde caracteriza-se pela aplicação conjugada dos meios de telecomunicação e informática às atividades sanitárias destinadas à promoção, prevenção e à cura, individual ou coletiva e que permitem a comunicação entre profissionais de saúde ou entre esses e seus pacientes distantes fisicamente (Telemedicina), bem como podem ser utilizadas para promoção de cursos de aperfeiçoamento e formação dos profissionais de saúde, disseminação do conhecimento, gestão de saúde (pública e privada), troca de informações entre profissionais.<sup>105</sup>

Portanto, Telemática em saúde é gênero, do qual a Telemedicina se apresenta como espécie.<sup>106</sup>

Para além do conceito, a Telemedicina detém características básicas como distância física entre a prestação do serviço médico e o paciente, o uso da tecnologia como necessária para realizar a assistência em substituição a prestação física, disponibilidade de uma equipe médica e de profissionais de saúde para a devida prestação do serviço, disponibilidade de equipe de profissionais na área de tecnologia responsáveis pela manutenção da infraestrutura da Telemedicina, estrutura de

---

<sup>103</sup> SANTOS, José Manuel Santos; BARBOSA, Alexandre; CRUZ Antônio. Telemedicina: Desafios à sua difusão no Brasil. **Cad. Saúde Pública**. v. 32. Rio de Janeiro. 2016, p. 3.

<sup>104</sup> *Ibidem*, p. 2.

<sup>105</sup> SHAEFER, Fernanda. Telemedicina Desafios Éticos e Regulatórios. *In*: SCHAEFER, Fernanda; GLITZ, Frederico (coord.). **Telemedicina: Conceituar é preciso**. Editora Foco. 2022, p.20

<sup>106</sup> *Ibidem*, p. 20

segurança, banco de dados para armazenar as informações colhidas pelos médicos, bem como um sistema que mantenha esses dados em sigilo <sup>107</sup>.

Passado a conceituação da Telemedicina, será abordado a seguir no presente trabalho o surgimento dos serviços médicos telepresenciais, bem como a regulamentação dos serviços médicos pelo Creneb.

### 3.2 O SURGIMENTO DOS SERVIÇOS MÉDICOS TELEPRESENCIAIS

Ao contrário do que muitos acham, a Telemedicina não remete a uma atividade oriunda do momento contemporâneo. A Telemedicina não é um acontecimento recente, a busca por comunicação para conhecimento de saúde é bastante antiga, e adquiriu maior impulso em decorrência da evolução e barateamento dos recursos de comunicação<sup>108</sup>.

Nos Estados Unidos a evolução da Telemedicina, em tempos mais recentes, pode-se considerar três fases: i) fase que durou do final dos anos 50 até meados da década de 60; ii) fase que durou entre a década de 60 e final dos anos 80; iii) fase que se iniciou nos anos 90 e perdura até os dias atuais.

No final dos anos 50, os progressos alcançados em circuitos fechados de televisão e telecomunicações atingiram um grau de confiabilidade e redução de preço de tal monta que os profissionais da área médica passaram a considerar seriamente sua utilização.<sup>109</sup>

Também são dessa primeira fase os esforços dos cientistas e engenheiros da NASA (*National Aeronautics and Space Administration*) para monitorar as funções fisiológicas dos astronautas por médicos na base. De início, os cientistas estavam preocupados com os possíveis efeitos fisiológicos advindos da baixa gravidade nos astronautas. Assim, procedia-se a constantes medições das funções fisiológicas como eletrocardiogramas, pressão sanguínea, ritmo respiratório e temperatura. Em seguida,

---

<sup>107</sup> WEN, Chao Lung. Telemedicina e Telessaúde: Uma abordagem sob a visão de estratégia de saúde apoiada por tecnologia. **Atualidades Brasileiras em Telemedicina e Telessaúde**. v. 2. n. 1, p. 3/5, São Paulo. 2006, p. 7.

<sup>108</sup> KHOURI, Sumaia Georges El. **Telemedicina**: Análise da sua evolução no Brasil. Tese. Faculdade de Medicina da Universidade de São Paulo. 2003, p. 99.

<sup>109</sup> BASHSHUR, R. L. *et al.* **A new health Care Delivery System**. anual. rev. public. Health 21:613/37. 2000, p.15.

a monitoração passou a ser estendida a períodos de alta atividade ou tensão emocional. Períodos de voo mais longos e a antecipação das voos tripulados resultaram no desenvolvimento de sistemas de apoio médico que incluíam recursos para diagnóstico e tratamento de emergências em pleno voo, assim como o desenvolvimento de um completo sistema de assistência médica.<sup>110</sup>

Em termos de iniciativa e objetivos, foram realizadas, no início dos anos 60, duas experiências fundamentais nos EUA. Uma em Nebraska e outra em Massachusetts, os resultados obtidos nessas experiências foram essenciais para análise e compreensão que a Telemedicina abriu para a melhor distribuição do cuidado da saúde.<sup>111</sup>

Documentalmente a primeira ligação por meio de vídeo interativa ocorreu em 1962, entre o Instituto Psiquiátrico de Nebraska e o Hospital Estadual de Norfolk, com uma distância equivalente a 180 km. As experiências do instituto Psiquiátrico de Nebraska com comunicação feita por meio de circuito bilateral de televisão, tiveram início em 1959 com um programa interno de transmissão que mostrava pacientes com problemas neurológicos.<sup>112</sup>

Em 1961 iniciou-se o estudo piloto para verificar a efetividade do tratamento psiquiátrico por meio do circuito fechado bidirecional de televisão. Esse estudo primário consistia em sessões de terapias em grupo, através de um monitor televisão, em uma sala ficavam os pacientes e em outra sala ficava o terapeuta, e o monitor fazia a videoconferência entre os pacientes e o terapeuta.<sup>113</sup>

Realizaram-se 6 (seis) sessões neste modelo virtual e posteriormente foram realizadas mais 6 sessões com um grupo diverso de forma convencional, ou seja, presencial. Concluiu-se que, comparando os resultados do grupo que obteve sessões no modelo virtual com o grupo que teve sessões no modelo presencial, a utilização de televisão como meio para realização da terapia não teve impacto diferenciador nos dois grupos.<sup>114</sup>

---

<sup>110</sup> KHOURI, Sumaia Georges El. **Telemedicina: Análise da sua evolução no Brasil**. Tese. Faculdade de Medicina da Universidade de São Paulo. 2003, p. 140.

<sup>111</sup> *Ibidem*, p. 99

<sup>112</sup> *Ibidem*, p. 110.

<sup>113</sup> *Ibidem*, loc. cit.

<sup>114</sup> *Ibidem*, p. 99.

Posteriormente, em 1964 o *National Institute of Mental Health* disponibilizou recursos para a instalação e operação de seis anos de um programa entre o NPI e o *Norfolk State Mental Hospital*, situado a 180 km de distância. No início, o hospital situado em Norfolk enfrentou algumas dificuldades comuns a hospitais semelhantes, como a dificuldade em treinar e reter pessoal especializado, oferecer serviços disponíveis apenas nos grandes centros médicos. O sistema propiciava comunicação diária de 4h entre os dois centros, era possível que tanto a equipe de médicos quanto os pacientes pudessem interagir por meio do sistema.<sup>115</sup>

Ao final desse estudo piloto verificou-se que o número de benefícios foi enorme, como por exemplo, atendimento semanal por neurologia via tv, a possibilidade de os pacientes conseguirem se comunicar com seus parentes através de tv.<sup>116</sup>

Administração de vigilância, considerada um dos maiores benefícios do programa, onde se obteve melhor gerenciamento de pacientes através da melhor administração de medicamentos e mudança de atitudes da equipe de vigilância, que passou a se portar mais como terapeuta do que como custodiante. O número de pacientes internados foi reduzido de cerca de 900 (novecentos), em 1965, para 476, em dezembro de 1968, fato que a administração do hospital atribuiu em parte à participação dos psiquiatras através da TV.<sup>117</sup>

No balanço geral houve inúmeros benefícios. Após esses experimentos, tiveram ainda outros, de acordo com o artigo publicado em 1972 por Cecil Wittson, professor de psiquiatria e Chancellor Emeritus, e por Reba Benschoter, diretora de comunicações biomédicas do Centro Médico da Universidade de Nebraska, essa experiência inspirou a implantação de outra rede de saúde em Nebraska, em 1968. Tratava-se de uma conexão entre três hospitais: Veterans Administration localizados em Omaha (onde se localiza a administração central), Lincoln (situada a 88 Km de Omaha) e Grand Island (situada a 241 Km de Omaha), e o Centro Médico da Universidade de Nebraska, com o objetivo de troca de informações médicas<sup>118</sup>

---

<sup>115</sup> KHOURI, Sumaia Georges El. **Telemedicina: Análise da sua evolução no Brasil**. Tese. Faculdade de Medicina da Universidade de São Paulo. 2003, p. 99.

<sup>116</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>117</sup> *Ibidem*, p. 134.

<sup>118</sup> WITSON C.; BENSCHOTER, R. **Two - way television: helping the medical center reach out**. 2006. Disponível em: <pubmed.ncbi.nlm.nih.gov/4673018/>. Acesso em: 20 out. 2022.

O primeiro sistema completo e interativo de Telemedicina com provedores não-médicos e consultas regulares entre provedores e pacientes foi instalado em Boston, em 1967. Esse sistema ligava o posto médico do Aeroporto Internacional de Logan ao Hospital Geral de Massachusetts.<sup>119</sup>

O sistema oferecia um cardápio completo de serviços de atendimento primário e de emergência, sendo que o atendimento no posto médico do aeroporto era feito por enfermeiras registradas, enquanto, no hospital, era feito por médicos. Em função do caso, as consultas tanto eram realizadas através da televisão, como resultados de exames podiam ser analisados presencialmente e à distância, a fim de se realizar comparações. A base tecnológica era dada por transmissão através de canal de micro-ondas que comunicava os dois locais entre si.<sup>120</sup>

As principais conclusões relativas a essa iniciativa foram obtidas a partir de observações com atendimento oferecido a 1000 pacientes entre agosto de 1968 e dezembro de 1969.<sup>121</sup>

Os resultados obtidos, comparando-se observações presenciais com aquelas feitas à distância através do sistema de circuito fechado de televisão, indicaram que os telediagnósticos eram viáveis. Os principais telediagnósticos realizados foram inspeções, auscultação (realizada através de tele-estetoscópios e que indicaram que todos os murmúrios grau 2/6 e superiores foram facilmente descritos à distância enquanto de grau 1/6 não puderam ser ouvidos), interpretação de roentgenogramas torácicos (onde em 92% dos casos houve convergência de classificação entre os diagnósticos presenciais e os realizados à distância) e imagens microscópicas.<sup>122</sup>

As principais conclusões desse período foram a verificação de que diagnósticos remotos eram possíveis através de interação televisiva e que raios X, prontuários médicos e dados laboratoriais poderiam ser transmitidos com sucesso sem significativa perda de informação. De qualquer modo, a telemedicina nos anos 60 restringiu-se a raros esforços individuais baseados em atitudes pioneiras dos poucos

---

<sup>119</sup> KHOURI, Sumaia Georges El. **Telemedicina**: Análise da sua evolução no Brasil. Tese. Faculdade de Medicina da Universidade de São Paulo. 2003, p. 99.

<sup>120</sup> *Ibidem*, p. 113.

<sup>121</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

<sup>122</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

que acreditavam na viabilidade dessa ideia, porém só a partir da década de 90 que a Telemedicina ressurgiu com grandes investimentos.<sup>123</sup>

Já no Canadá, as características geográficas e climáticas fazem desse país um bom exemplo para a utilização de telecomunicações para o provimento de serviços e de educação para a saúde. Há registros de experiências em Telemedicina desde a década de 1950.<sup>124</sup>

Como já dito, em 1957, Dr. Albert Jutras utilizou circuito fechado de televisão para transmissão de imagens médicas. A tecnologia via satélite deu um novo impulso à Telemedicina no país, na década de 1960 se utilizava transmissão de eletroencefalograma através de satélites. O lançamento do novo satélite Hermes-CTS, em 1976 permitiu a interação entre Estados Unidos e Canadá e, com isso, a realização de novos experimentos, visando o atendimento das regiões distantes do norte do país.<sup>125</sup>

O governo Canadense manteve ao longo dos anos uma política de apoio aos serviços e educação médica à distância. No decorrer dos anos o panorama geral foi sendo alterado, uma pesquisa realizada em 1984 identificou 11 projetos em Telemedicina. Já em 1997, usando a mesma metodologia de pesquisa, o número ampliou para 65 projetos.<sup>126</sup>

O grande crescimento das aplicações de Telessaúde no Canadá é analisado como consequência da evolução das tecnologias de comunicação e de redes, bem como das comunicações sem fio, da internet, além da disseminação de informações e conhecimentos sobre medicina e saúde.<sup>127</sup>

Entretanto, o ponto nevrálgico para esse desenvolvimento foi a disponibilidade de recursos e fundos para aquisição, implementação e manutenção de sistemas de telessaúde. Uma vez que o sistema de saúde no Canadá é predominantemente público. É de suma importância que contemple nos orçamentos anuais recursos para implementação dessas inovações.<sup>128</sup>

---

<sup>123</sup> KHOURI, Sumaia Georges El. **Telemedicina: Análise da sua evolução no Brasil**. Tese. Faculdade de Medicina da Universidade de São Paulo. 2003, p. 99.

<sup>124</sup> *Ibidem*, loc. cit.

<sup>125</sup> *Ibidem*, p. 131.

<sup>126</sup> *Ibidem*, loc. cit.

<sup>127</sup> *Ibidem*, p.132.

<sup>128</sup> *Ibidem*, loc. cit.

O governo Canadense tem atuado proativamente no desenvolvimento da telessaúde, por outros meios, como financiamento de projetos de pesquisa, estímulos para pequenas empresas para desenvolvimento de tecnologia facilitando a obtenção de crédito.<sup>129</sup>

A Itália também experimentou a Telemedicina, as primeiras experiências da Itália com a Telemedicina foram no início da década de 1970, quando algumas universidades, de forma autônoma, realizaram projetos iniciais. Nessa fase inicial os projetos não tinham uma central de coordenação.<sup>130</sup>

Em 1976, a Universidade de Bolonha criou um protótipo para aquisição e transmissão de eletrocardiograma através da rede telefônica. No mesmo ano, o Centro de pesquisas da Itália implementou um serviço de tele consultas.<sup>131</sup>

Em 1982, o ministério de pesquisa reconheceu o potencial da Telemedicina para melhoria dos serviços de saúde e para o estímulo de pesquisa, nesse sentido, foram destinados 100 bilhões de liras (cerca de 60 milhões de dólares) para um plano nacional de pesquisa e treinamento em Telemedicina.<sup>132</sup>

Em 1988, o Ministério da saúde italiano patrocinou o Telecar, voltado para atendimentos de Teleconsultas de patologias cardíacas. Em 1989 o projeto foi efetivamente operacionalizado e teve uma duração de 3 anos. O centro de referência era a Universidade de "La Sapienza", em Roma, com ligação para 60 centros periféricos.<sup>133</sup>

Os recursos que eram utilizados pelos centros eram fax, aquisição e transmissão de ECGs com interface através de computador. No final dos anos 90 foi determinado um programa nacional de Telemedicina, com base no programa estabelecido nos anos 80. O Ministério das Universidades, pesquisa e tecnologia destinou 50 milhões de euros para o conjunto dos projetos apresentados.<sup>134</sup>

Cada projeto aprovado teve 3 anos de duração (1996 a 1999) e objetivos precisos em termos de pesquisa. A intenção era que esses projetos ganhassem notoriedade e

---

<sup>129</sup> KHOURI, Sumaia Georges El. **Telemedicina: Análise da sua evolução no Brasil**. Tese. Faculdade de Medicina da Universidade de São Paulo. 2003, p. 132.

<sup>130</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>131</sup> *Ibidem, p.134.*

<sup>132</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>133</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>134</sup> *Ibidem, loc. cit.*

pudessem ser comercializados. Além disso, os objetivos esperados com o programa nacional de Telemedicina eram de estímulo às inovações e buscar redução de custos.<sup>135</sup>

Uma vez feita a abordagem histórica do surgimento da Telemedicina, será exposto a seguir, o histórico da Telemedicina no Brasil, bem como sua evolução e regulamentação.

### 3.3 REGULAMENTAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS TELEPRENSIAIS PELO CREMEB

Assim como nos Estados Unidos, Canadá e Itália, no Brasil não foi diferente, as experiências efetivas de Telemedicina e telessaúde no Brasil tiveram início na década de 90. Essas iniciativas ocorreram tanto na área pública quanto na privada, além de ocorrer também em algumas universidades.<sup>136</sup>

Há relatos de que as aplicações de monitoramento de eletrocardiogramas do quarto do paciente para unidades coronarianas realizadas por hospitais, tenha sido a experiência de Telemedicina no Brasil. Entretanto, não há documentação a respeito, apenas poucos depoimentos.<sup>137</sup>

Em 1994 foram iniciadas as operações de telecardio pelo InCor. No mesmo ano, a rede Sarah iniciou um programa de videoconferência unindo sua rede de hospitais do aparelho locomotor para programas de troca de informações clínicas.<sup>138</sup>

Em 1996, a InCor deu início ao serviço EGC - Home, que tinha a finalidade de monitorar pacientes em seu próprio domicílio. Nesse mesmo ano teve início a disseminação de informações e conhecimentos sobre saúde em sites e pelos portais brasileiros como Universo online (UOL).<sup>139</sup>

Em 1997, ocorreu a criação do hospital virtual brasileiro pela Unicamp, porém, 1998 foi um dos anos mais ricos em acontecimentos. A disciplina de Telemedicina da USP,

---

<sup>135</sup> KHOURI, Sumaia Georges El. **Telemedicina: Análise da sua evolução no Brasil**. Tese. Faculdade de Medicina da Universidade de São Paulo. 2003, p.135.

<sup>136</sup> *Ibidem*, p.138.

<sup>137</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

<sup>138</sup> *Ibidem*, p.139.

<sup>139</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

junto com seu laboratório de investigação médica, iniciou suas atividades. Nasceu então o projeto piloto Laboratório Fleury para liberação de resultados de exames à distância.<sup>140</sup>

Em 1999, o hospital sírio libanês inaugurou sua sala de teleconferência, com a finalidade de possibilitar reuniões de Teleconsulta para a segunda opinião e jornadas de tele-educação. No ano 2000, a Telemedicina teve maior sementeção pelo país, Teleconsulta, criação da empresa Telessaúde em Recife, dentre outros <sup>141</sup>

Ainda em 1999, durante a 51ª Assembleia Geral da Associação Médica Mundial, realizada em Israel, foi adotada a chamada Declaração de Tel Aviv, que versa sobre algumas das responsabilidades inerentes da utilização da Telemedicina. O documento aponta para o fato de que, apesar da Telemedicina ser um avanço de grande magnitude e importância para a área da saúde, ela deve ser tratada com cautela, pois tal modalidade médica modifica alguns dos princípios tradicionais da relação médico-paciente<sup>142</sup>.

A Declaração de Tel Aviv, segundo o Conselho Federal de Medicina, portanto, delimita os principais tipos da Telemedicina, além de delinear as responsabilidades do médico no que tange a essa área. A declaração dá ênfase para a necessidade da preservação dos princípios da ética médica, aos quais subjugam-se mundialmente a profissão médica. Destaca-se, nesse ponto, a salvaguarda dos princípios do consentimento e da confidencialidade do paciente<sup>143</sup>.

Entretanto o marco da Telemedicina documentado no Brasil, deu-se no ano de 2005, quando foi lançada a Telemedicina como demanda induzida no Edital do programa “institutos do milênio”. Esse foi um marco relevante e indicativo de que o CNPq (Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico) compreendia que

---

<sup>140</sup> KHOURI, Sumaia Georges El. **Telemedicina: Análise da sua evolução no Brasil**. Tese. Faculdade de Medicina da Universidade de São Paulo. 2003, p.139.

<sup>141</sup> *Ibidem*, loc. cit.

<sup>142</sup> BRASIL. Conselho Federal de Medicina. **Responsabilidades e Normas Éticas na Utilização da Telemedicina**. Disponível em: <[http://portal.cfm.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=20096:responsabilidades-e-normas-eticas-na-utilizacao-datelemedicina&catid=46#:~:text=Genival%20Veloso%20de%20Fran%C3%A7a%20apresenta,sentidas%20pelos%20Conselhos%20Federal%20e](http://portal.cfm.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=20096:responsabilidades-e-normas-eticas-na-utilizacao-datelemedicina&catid=46#:~:text=Genival%20Veloso%20de%20Fran%C3%A7a%20apresenta,sentidas%20pelos%20Conselhos%20Federal%20e)>. Acesso em: 20 out. 2022.

<sup>143</sup> *Ibidem*.

a Telemedicina era uma excelente área de estratégia de pesquisa e necessitava ser explorada e incentivada nas universidades.<sup>144</sup>

Nesse mesmo ano foi aprovado o projeto “Estação Digital Médica”, que se formou a partir da união de nove instituições a fim de consolidar a Telemedicina no Brasil. Nesse projeto foram desenvolvidos tutoração eletrônica e ambulatórios virtuais, houve surgimento de novos núcleos de pesquisa, bem como o surgimento de parcerias de instituições privadas e parcerias de órgãos governamentais como o Ministério da Saúde.<sup>145</sup>

De dezembro de 2005 a maio de 2006 ocorreu o segundo marco no Brasil, que teve início com a elaboração do projeto de telemática e Telemedicina, projeto este solicitado pelo Ministério da Saúde. Foram formados 09 (nove) núcleos, composto por algumas universidades como USP, UFMG, UEA e HCPA/UFRGS, para implantação de 900 (novecentos) pontos de atenção primária, nos quais foram aplicados diversos aspectos acadêmicos e tecnológicos. Este projeto chamou interesse do Ministério da Saúde que utilizou recursos da Telemedicina para promover a melhoria da qualificação dos profissionais de saúde em atenção básica, objetivando oferecer serviço de melhor qualidade para a população, por meio da Teleducação Interativa.<sup>146</sup>

Houve várias outras ações também implementadas pelo Ministério da Saúde, Em 2007 ocorreu a formalização do Programa Nacional de Telessaúde (Portaria nº 35º/2007 no Diário Oficial da União). Em 2006 teve a constituição da Comissão Permanente de Telessaúde e do Comitê Executivo de Telessaúde. Ainda em 2006, foi o ano contemplado pelo terceiro marco, que teve o início do projeto da Rede Universitária de Telemedicina (RUTE) da RNP (Rede Nacional de Ensino e Pesquisa).<sup>147</sup>

Esse projeto teve como pilar e diretriz a identificação e criação de infraestrutura de videoconferências em hospitais universitários com a finalidade de proporcionar atividades educacionais e assistência através da comunicação do sistema de RPN<sup>148</sup>,

---

<sup>144</sup> WEN, Chao Lung. Telemedicina e Telessaúde: Um panorama no Brasil. Informática Pública. **Prefeitura de BH**. p. 7/15. 2008, p. 8.

<sup>145</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>146</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>147</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>148</sup> *Ibidem, loc. cit.*

Em agosto de 2011 a Portaria nº 2.072 do Ministério da saúde redefiniu o comitê de informação e informática em saúde, revisando e definindo novas diretrizes. Ainda em 2011, por meio da Portaria nº 2.554 o Ministério implantou no âmbito da remodelação de unidades básicas a telessaúde e a informatização nas redes de unidades básicas<sup>149</sup>.

Ocorre que, para o efetivo exercício da Telemedicina é necessário a regulamentação dessa atividade, no que tange a ação regulatória em Telemedicina os pilares alvos que devem ser observados na relação da prestação de serviço e gestão são: a privacidade, o exercício profissional e a interoperabilidade. Essas três dimensões estão interligadas, nesse sentido diferentes agentes estão envolvidas na regulamentação da Telemedicina no Brasil.<sup>150</sup>

Em 2002, o Conselho Federal de Medicina (CFM) expediu a resolução nº 1.638<sup>151</sup> a fim de definir o prontuário médico, determinado o conteúdo mínimo, as informações obrigatórias que deveriam conter no prontuário. Em 2007 o CFM revogou a resolução nº 1.638 de 2002 e substituiu pela resolução nº 1.821 que aprovou requisitos técnicos para a digitalização e uso dos sistemas informatizados para guarda dos prontuários. O aspecto ético suscitado pela Telemedicina está relacionado ao sigilo profissional, à confiabilidade e à privacidade das informações<sup>152</sup>.

No Brasil, o instrumento regulatório da profissão médica se dá através do Código de ética médica. A resolução CFM nº 1.643 de 2002 restringe a atividade da Telemedicina, definindo-a como o exercício da medicina através da utilização de técnicas interativas de comunicação, audiovisual e dados, aplicadas para assistência, educação e pesquisa em saúde. Essa definição limita claramente o potencial de aplicação que a Telemedicina apresenta.<sup>153</sup>

Em 2018, o CFM, por meio da Resolução 2227/18, regulamentou o atendimento online no Brasil. A resolução amplia o conceito de Telemedicina e completa algumas vacâncias deixadas pelo documento de 2002, tratando, de forma definida e detalhada,

---

<sup>149</sup> SANTOS, José Manuel Santos; BARBOSA, Alexandre; CRUZ Antônio. Telemedicina: Desafios à sua difusão no Brasil. **Cad. Saúde Pública**. Rio de Janeiro. v. 32. 2016, p. 54.

<sup>150</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>151</sup> BRASIL. Conselho Federal de Medicina. **Resolução nº 1.638**. Brasília/DF. 2002. Disponível em: <<https://sistemas.cfm.org.br/normas/visualizar/resolucoes/BR/2002/1638>>. Acesso em: 13 out. 2022.

<sup>152</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>153</sup> *Ibidem, loc. cit.*

de alguns procedimentos ligados ao tema, como a Teleconsulta, o telediagnóstico, a telecirurgia e o telediagnóstico, todos carentes de ordenação no documento anterior.<sup>154</sup>

O documento legal foi, porém, em março de 2019, revogado, através da resolução nº 2.228/2019, devido, segundo o órgão, ao alto número de propostas de alteração do documento. Somou-se a isso os pedidos de diversas entidades médicas por mais tempo, para a melhor avaliação do documento e a possibilidade de sugestões para a regulamentação da Telemedicina no país.<sup>155</sup>

Como já demonstrado a Telemedicina já existe há décadas, entretanto, foi com o advento da Pandemia da Covid-19 que a Telemedicina foi implantada de forma célere no mundo. Em razão da necessidade de conter a contaminação do vírus que atingia o globo, diversas mudanças de hábito foram impostas para a toda a sociedade tais como o distanciamento social, uso de máscara e cancelamento de eventos que promoviam aglomerações.

A partir desses novos hábitos a Telemedicina se fez necessária nesse contexto, pelo fato de ser uma pandemia de contexto sanitário/saúde e por se fazer imprescindível o distanciamento social, o único meio para a população ser atendida se deu através da Telemedicina. Em razão da velocidade que esta atividade estava se difundindo necessitava de regulamentação eficaz e urgente, e foi assim que, em abril de 2020, foi sancionada a Lei nº 13.989/2020 que regulamenta a Telemedicina, destaca-se trecho:

Art. 1º Esta Lei autoriza o uso da Telemedicina enquanto durar a crise ocasionada pelo coronavírus (SARS-CoV-2).

Art. 2º Durante a crise ocasionada pelo coronavírus (SARS-CoV-2), fica autorizado, em caráter emergencial, o uso da Telemedicina.

Art. 3º Entende-se por Telemedicina, entre outros, o exercício da medicina mediado por tecnologias para fins de assistência, pesquisa, prevenção de doenças e lesões e promoção de saúde.

Art. 4º O médico deverá informar ao paciente todas as limitações inerentes ao uso da Telemedicina, tendo em vista a impossibilidade de realização de exame físico durante a consulta.<sup>156</sup>

<sup>154</sup> BRASIL. Conselho Federal de Medicina. **Resolução nº 2.227**. Brasília/DF. 2019. Disponível em: <<https://portal.cfm.org.br/images/PDF/resolucao222718.pdf>>. Acesso em: 20 e outubro de 2022

<sup>155</sup> *Idem*. **Resolução nº 2.228**. Brasília/DF. 2019. Disponível em: <[<sup>156</sup> BRASIL. \*\*Lei nº 13.989\*\*. Brasília/DF. 2020. Disponível em: <\[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\\_03/\\\_ato2019-2022/2020/lei/L13989.htm\]\(http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/\_ato2019-2022/2020/lei/L13989.htm\)>. Acesso em:](https://abmes.org.br/legislacoes/detalhe/2705/resolucao-cfm-n-2.228#:~:text=DEZEMBRO%20DE%202018-,%20Define%20e%20disciplina%20a%20telemedicina%20como%20forma%20de,servi%C3%A7os%20m%C3%A9dicos%20mediados%20por%20tecnologias.></a>>. Acesso em: 20 e outubro de 2022</p>
</div>
<div data-bbox=)

Como destacado anteriormente, até o advento da Pandemia da Covid-19 existia a Resolução do CFM nº 1.643 de 2002, posteriormente para fazer frente à Pandemia o Ministério da Saúde investiu acertadamente na Telemedicina como ferramenta de emergência de saúde pública nos termos da Portaria 467, de março de 2020<sup>157</sup>.

Aquilo que era rejeitado pela classe médica, a Telemedicina, acabou tornando-se necessário para combater os graves problemas acarretados pelo Coronavírus SARS-CoV-2, tanto para distanciamento entre doentes e demais pessoas, evitando locomoções e reuniões em salas de espera, quanto pela necessidade de aproximação entre os profissionais de saúde e pacientes residentes em locais remotos <sup>158</sup>

Desse apanhado histórico das normas que regulam a Telemedicina, nota-se que existe pouco regramento sobre o uso de tecnologia para atendimento virtual.<sup>159</sup>

É certo que, embora a legislação e sua regulação autorizem a Telemedicina os panoramas são genéricos, uma vez que, conforme a Lei nº13.989/2020, art. 3º “Entende-se por Telemedicina, entre outros, o exercício da medicina mediado por tecnologias para fins de assistência, pesquisa, prevenção de doenças e lesões e promoção de saúde”<sup>160</sup>, ou seja o uso da Telemedicina é amplo e se aplica em várias situações.

Entretanto, a consulta remota, ou Teleconsulta, sem dúvidas é ponto onde resta a celeuma a respeito do uso da Telemedicina, no presente trabalho. Que consiste na interação entre profissional da área de saúde e o paciente, não ocupando o mesmo espaço físico e mediado por tecnologia.<sup>161</sup>

Embora seja comum atrelar sua aplicação à distâncias geográficas significantes, a pandemia da Covid-19 demonstrou sua utilidade. Além de reduzir o contato físico entre as pessoas, muito relevante no contexto de doenças epidêmicas com transmissões respiratórias, a consulta remota pode ser estratégica também como via de acesso

---

<sup>157</sup> BRASIL. **Portaria nº 467**. Brasília/DF. 2020. Disponível em: <[https://bvsmis.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2020/prt0467\\_23\\_03\\_2020\\_extra.html](https://bvsmis.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2020/prt0467_23_03_2020_extra.html)>. Acesso em: 13 out. 2022.

<sup>158</sup> ROMAN, Rudi; GEBRAN, João Pedro. Telemedicina no Sistema Único de Saúde. In: SCHAEFER, Fernanda; GLITZ, Frederico (coord.). **Telemedicina: Desafios Éticos e Regulatório**. Editora Foco. 2022, p. 20

<sup>159</sup> *Ibidem*, p. 20.

<sup>160</sup> BRASIL. **Lei nº 13.989**. Brasília/DF. 2020. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/lei/L13989.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/L13989.htm)>. Acesso em: 20 de out 2022

<sup>161</sup> ROMAN, Rudi; GEBRAN, João Pedro. *op. cit.*, p. 30

rápido à assistência qualificada, rompendo barreiras de estrutura física e administrativo - organizacionais.<sup>162</sup>

Entretanto, é preciso estar claro que a consulta remota somente poderá ser considerado efetiva se atender a critérios mínimos: ser satisfatória e resolutive para o profissional e para o paciente; estabelecer, de maneira inequívoca, a prescindibilidade do atendimento presencial naquele momento. Além desses critérios mínimos, vale destacar que, o atendimento remoto deve obedecer todos os preceitos éticos-legais e de boas práticas que regem aqueles praticados na presença física e simultânea de profissional e paciente, independentemente de serem realizados a distância.<sup>163</sup>

Conforme art. 22º do Código de Ética Médica<sup>164</sup>, o atendimento deve dar-se sob consentimento do paciente, ainda que de forma remota. Além disso, a tecnologia que media a interlocução entre médico e paciente deve ser de domínio de ambos e a conexão entre eles deve ser estável e rápida para se estabelecer uma comunicação adequada.

A Teleconsulta deve ser considerada inadequada se tais requisitos não puderem ser cumpridos ou ocorrer limitações diversa na comunicação entre profissionais e paciente.<sup>165</sup>

De igual forma que se espera formalidade nos atendimentos presenciais, no atendimento remoto não poderia ser diferente, é necessário que haja formalidade e zelo com o processo. Os pacientes precisam sempre ser identificados e os profissionais de saúde devem se encontrar em ambiente privado, resguardado de distrações e interrupções.<sup>166</sup>

Por fim, e não menos importante, merece discorrer sobre a tangibilidade dos exames físicos na consulta remota. Este assunto costuma ser o objeto de resistência dos médicos mais tradicionais que não são adeptos da Teleconsulta, sob a

---

<sup>162</sup> ROMAN, Rudi; GEBRAN, João Pedro. Telemedicina no Sistema Único de Saúde. In: SCHAEFER, Fernanda; GLITZ, Frederico (coord.). **Telemedicina: Desafios Éticos e Regulatório**. Editora Foco. 2022, p. 31

<sup>163</sup> *Ibidem*, p.31.

<sup>164</sup>BRASIL. **Código de Ética Médica**. Brasília/DF. 2010 Disponível em: <<https://rcem.cfm.org.br/index.php/cem-atual>>. Acesso em: 26 out. 2022.

<sup>165</sup> ROMAN, Rudi; GEBRAN, João Pedro. *op. cit.*, 33

<sup>166</sup> *Ibidem*, p. 33

fundamentação de ameaça a segurança dos pacientes sem o exame “direto”, feito presencialmente.<sup>167</sup>

Mesmo que limitado pela distância e pela intermediação da tecnologia, o exame remoto por meio de uma câmera, permite algumas a avaliação “direta” de inúmeros parâmetros clínicos como: expressões faciais e corporais, fala e ritmo respiratório, aspecto da pele, mucosa e cavidade oral, movimentos dos membros e do tronco, movimento dos olhos, química facial, marcha, expansão torácica, dentre outros.<sup>168</sup>

Com simples e acessíveis instrumentos é possível obter temperatura, pressão arterial, pulso e saturação. Ainda com o apoio do paciente, é possível pesquisar texturas, nodulações, características palpáveis, dentre outros sinais. Nesse sentido, é vasto o repertório para examinar um paciente remotamente, levando em consideração que o propósito é ampliar o acesso ao profissional de saúde e não substituir o atendimento presencial pelo remoto.<sup>169</sup>

Assim, feito um histórico da Telemedicina no Brasil em linhas anteriores, e de demonstrado que, apesar do uso repetido e necessário no contexto da Pandemia da Covid-19, a Telemedicina veio para ficar, e com isso surgem as relações jurídicas para este tipo de serviço.

Será analisada a relação jurídico tributária da Telemedicina, mas especificamente a tributação do ISS, a possibilidade ou não da sua incidência.

---

<sup>167</sup> ROMAN, Rudi; GEBRAN, João Pedro. Telemedicina no Sistema Único de Saúde. In: SCHAEFER, Fernanda; GLITZ, Frederico (coord.). **Telemedicina: Desafios Éticos e Regulatório**. Editora Foco. 2022, p. 35

<sup>168</sup> *Ibidem*, p. 35

<sup>169</sup> *Ibidem*, p. 35.

#### 4 PROBLEMAS JURÍDICOS NA TRIBUTAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TELEMEDICINA

A prestação de Serviço de Telemedicina, de fato, não se trata de algo novo.<sup>170</sup> Conforme abordado no histórico realizado no capítulo anterior, a prestação de serviços médicos na modalidade telepresencial já ocorria em diversos locais no globo em períodos históricos anteriores à denominada pandemia do COVID-19.

Todavia, também é inegável que, ao menos, no contexto brasileiro, o advento da pandemia da COVID-19 gerou um aumento na busca desta modalidade de prestação de serviço médico. Conforme estudos da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, publicada em Revista Internacional, as Teleconsultorias em uma Plataforma de Saúde do Brasil experimentou um incremento exponencial de 802% (oitocentos e dois) durante um período de 6 (seis) dias, após a notificação da primeira morte por COVID-19 em solo nacional<sup>171</sup>.

Portanto, após o marco da crise da saúde mundial, vive-se um momento de maior valorização e busca da Telemedicina. O vice-presidente da Consultoria Frost & Sullivan<sup>172</sup>, Greg Caressi, ao realizar entrevista para a CNN, afirmou que com o investimento governamental e a mudança de cultura, é possível que ocorra um grande crescimento da utilização dos serviços da Telemedicina<sup>173</sup>.

Sendo assim, nota-se foram colocados holofotes nesta modalidade de prestação de serviço, a qual se torna cada dia mais corriqueira e utilizada no cotidiano do brasileiro.

Neste contexto de valorização da Telemedicina é que surgem o presente trabalho. Para além dos desafios vivenciados pelos médicos, enfermeiros, hospitais e diversos outros profissionais de saúde que se vêem obrigados a se adaptar a esta nova forma

---

<sup>170</sup> WEN, Chao Lung. Telemedicina e Telessaúde: Uma abordagem sob a visão de estratégia de saúde apoiada por tecnologia. **Atualidades Brasileiras em Telemedicina e Telessaúde**. v. 2. n. 1, p. 3/5, São Paulo. 2006, p. 7

<sup>171</sup> SILVA, Angélica Baptista; SILVA, Rondineli Mendes da; *et al.* **Three decades of telemedicine in Brazil: Mapping the regulatory framework from 1990 to 2018**. 2020. Disponível em: <<https://doi.org/10.1371/journal.pone.0242869>>. Acesso em: 24 de out de 2022

<sup>172</sup> A Frost & Sullivan trata-se de uma das principais empresas de consultoria de saúde do mundo.

<sup>173</sup> FLACH, Natalia; NEUMAN, Camila. Telemedicina continuará a se expandir após a pandemia, diz especialista americano. **CNN Brasil**. 2021. Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/saude/telemedicina-continuara-a-se-expandir-apos-a-pandemia-diz-especialista-americano/>>. Acesso em> 22 out. 2022.

de prestação de serviço, também surgem alguns desafios para o mundo jurídico, sendo um deles a da tributação, em razão da prestação de serviço.

A Telemedicina trata-se de uma atividade de meio remoto de atendimento e cabe ao direito investigá-la e regulamentá-la a fim de apresentar respostas que conjuguem o aproveitamento dos benefícios que essa nova modalidade traz para sociedade, com a necessária regulamentação estatal.<sup>174</sup>

A Telemedicina consiste em uma atividade promissora, todavia, em razão das inovações trazidas, no âmbito da regulação tributária devem ser realizados alguns questionamentos. Primeiramente, é necessário questionar se a Telemedicina seria fato gerador para a incidência do ISS. Partindo do pressuposto de que a Telemedicina enseja a cobrança do ISS, a qual será abordada ao longo da presente monografia, passa-se para outro elemento: considerando que o serviço de Telemedicina ocorre de modo telepresencial, qual seria o local da prestação deste serviço, para fins de tributação?<sup>175</sup>

Sendo assim, buscando realizar reflexões acerca dos dois desafios anteriormente listados, o presente capítulo se divide em três partes, sendo a primeira destinada à análise da possibilidade de tributação da Telemedicina com a incidência do ISS, a segunda relativa ao critério espacial para a incidência do ISS na prestação de serviço da Telemedicina e a terceira destinada à conclusões preliminares sobre o tema.

#### 4.1 A TAXATIVIDADE DA LISTA ANEXA À LC 116/2003 E A POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELEMEDICINA

Levanta-se, primeiramente, a hipótese acerca da possibilidade de incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza sobre a prestação de serviços de Telemedicina. Conforme abordado no primeiro capítulo da presente monografia, o ISS, é o tributo que incide quando realizado o fato gerador, qual seja a prestação dos

---

<sup>174</sup> CALIENDO, Paulo; SOARES, Flaviana Rampazzo. Desafios da Telemedicina: Um debate sobre tributação e tecnologia. **RVMD**. v. 11. n. 1, p. 307/327. jan/jun. Brasília. 2017, p. 310.

<sup>175</sup> *Ibidem*, p. 319.

serviços constantes na lista anexa da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003<sup>176</sup>.

Portanto, tendo como ponto de partida a definição do fato gerador do referido tributo, para responder o primeiro questionamento, é necessário recorrer à Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/2003, que discrimina as os serviços sujeitos à incidência do ISS. A partir da análise da referida lista nota-se que há uma tópico, mais especificamente o item 04 (quatro) destinado aos “Serviços de saúde, assistência médica e congêneres”, o qual se subdivide em diversos subtópicos especificando os serviços de saúde, abaixo destacados:

- 4.01 – Medicina e biomedicina.
- 4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.
- 4.03 – Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres.
- 4.04 – Instrumentação cirúrgica.
- 4.05 – Acupuntura.
- 4.06 – Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.
- 4.07 – Serviços farmacêuticos.
- 4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.
- 4.09 – Terapias de qualquer espécie destinadas ao tratamento físico, orgânico e mental.
- 4.10 – Nutrição.
- 4.11 – Obstetrícia.
- 4.12 – Odontologia.
- 4.13 – Ortopática.
- 4.14 – Próteses sob encomenda.
- 4.15 – Psicanálise.
- 4.16 – Psicologia.
- 4.17 – Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres.
- 4.18 – Inseminação artificial, fertilização *in vitro* e congêneres.
- 4.19 – Bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres.
- 4.20 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.
- 4.21 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.
- 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.
- 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.<sup>177</sup>

A partir da leitura do tópico 04 (quatro) da Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/2003, nota-se que não há a menção expressa dos termos como “Telemedicina”, “telessaúde” ou “e-saúde”, tampouco, qualquer outro sinônimo que designe a

---

<sup>176</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 116**. Brasília/DF. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em: 13 out. 2022.

<sup>177</sup> *Ibidem*.

prestação de serviços médicos pela via telepresencial. Sendo assim, em razão da ausência de disposição específica da norma, cabe um novo questionamento: a Telemedicina seria considerada um serviço não abrangido pelo rol de serviços tributáveis ou seria abrangida pela materialidade descrita no item “4.01 Profissionais autônomos de medicina, farmácia e odontologia em geral”?<sup>178</sup>

Frise-se que a resposta à este novo questionamento é definidora para a possibilidade ou não de cobrança do Tributo, uma vez que apenas estão sujeitos a incidência do ISS aqueles impostos listados na Lei Complementar. Assim, partindo da premissa de que a Telemedicina está prevista na Lista Anexa, em razão de uma interpretação ampliativa do item 4.01, esta atividade estará sujeita à incidência do ISS, porém, na hipótese de compreender que não se encontra a menção expressa, seria indevida e somente uma Lei Complementar poderá versar sobre tal matéria.

Desta forma, este novo questionamento, que surge com a análise da Lista Anexa, é essencial para as próximas reflexões relacionadas ao local de cobrança do referido imposto.

Cabe rememorar que há uma discussão acerca da forma de interpretação da lista anexa supracitada, existindo um debate acerca da interpretação restritiva ou exemplificativa dos serviços ali listados. Assim, a identificação da previsão do serviço da Telemedicina decorre da maneira de interpretação da Lista Anexa nº 116/2003.

A matéria acerca do caráter exemplificativo e taxativo da Lista Anexa à Lei Complementar já foi enfrentada algumas vezes pelos Tribunais Pátrios, sendo objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça. O último pronunciamento da Corte Suprema Nacional acerca da questão ocorreu no ano de 2020, através do julgamento do RE 784.439, Tema de Repercussão Geral nº 296<sup>179</sup>. Nesta oportunidade restou decidido que “É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva”<sup>180</sup>.

---

<sup>178</sup> CALIENDO, Paulo; SOARES, Flaviana Rampazzo. Desafios da Telemedicina: Um debate sobre tributação e tecnologia. **RVMD**. v. 11. n. 1, p. 307/327. jan/jun. Brasília. 2017, p. 310.

<sup>179</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 785.439**. Repercussão Geral nº 296. Relatora: Rosa Weber. Brasília/DF. 2020. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4495933>>. Acesso em: 24 e out de 2022

<sup>180</sup> *Ibidem*.

Portanto, após o último pronunciamento do Supremo Tribunal Federal acerca da interpretação da Lista Anexa, entende-se que esta não é fechada, embora seja taxativa. Então, em que pese a lista seja taxativa, ela não é fechada, dado que a interpretação dos itens pode ser realizada de modo sistemático.<sup>181</sup>

Para além do julgamento recente do Supremo Tribunal Federal supracitado, o Superior Tribunal de Justiça fixou o enunciado de súmula nº 424<sup>182</sup>, no qual foi estabelecida a possibilidade de cobrança do ISS para serviços bancários congêneres, em razão da possibilidade de interpretação extensiva dentro de cada item para permitir a incidência do ISS.

Partindo da mesma premissa do Superior Tribunal de Justiça, passa-se a análise da redação do item 4.01 da Lista Anexa. A partir da observação nota-se que não consta o termo congêneres relacionados à prestação de serviços de medicina, de modo que não seria possível a interpretação sistemática e extensiva deste item em específico.

Todavia, ainda buscando realizar uma interpretação sistemática da norma, conforme prega o Superior Tribunal de Justiça, bem como o Supremo Tribunal Federal, ainda se pode refletir acerca da tributação do ISS, a partir do próprio vocábulo “medicina”. Isto é, apenas seria considerada medicina como aquela análise realizada de modo presencial em consultórios e hospitais de modo tradicional ou o conceito de medicina também abrange a realização de consultas de modo telepresencial?

Conforme o Ministério da Saúde, a medicina é “a ciência que estuda a saúde como um todo. Seu objetivo é prevenir e combater doenças, manter a qualidade de vida e promover o bem-estar, seja ele individual ou coletivo”<sup>183</sup>.

Neste sentido, nota-se o conceito de medicina ou a prestação de serviços médicos não está ligada à realização de serviço de modo presencial, sendo entendido como a ciência que estuda a saúde e tem como objetivo prevenir doenças.

---

<sup>181</sup> CALIENDO, Paulo; SOARES, Flaviana Rampazzo. Desafios da Telemedicina: Um debate sobre tributação e tecnologia. **RVMD**. v. 11. n. 1, p. 307/327. jan/jun. Brasília. 2017, p. 310.

<sup>182</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 424**. Brasília/DF. 2008. Disponível em: <[https://www.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014\\_41\\_capSumula424.pdf](https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula424.pdf)>. Acesso em: 30 de out de 2022

<sup>183</sup> BRASIL. Ministério da Saúde. Medicina. **Biblioteca Virtual em Saúde**. Disponível em: <<https://bvsmms.saude.gov.br/medicina/>>. Acesso em: 22 out. 2022.

Ao realizar a Telemedicina inegavelmente está sendo prestado um serviço médico, na medida em que, através de um meio de comunicação, está sendo realizada a análise da saúde de uma pessoa, com o objetivo de prevenir e combater doenças.

Ainda ao refletir acerca da medicina, tem-se a atividade do médico, a qual é regulamentada pela Lei nº 12.842, de 10 de julho de 2013. Nesta norma, mais especificamente no parágrafo único do art. 2º, consta o desenvolvimento das ações profissionais no campo da atenção à saúde:

[...] Parágrafo único. O médico desenvolverá suas ações profissionais no campo da atenção à saúde para:

I - a promoção, a proteção e a recuperação da saúde;

II - a prevenção, o diagnóstico e o tratamento das doenças;

III - a reabilitação dos enfermos e portadores de deficiências.<sup>184</sup>

Todas as ações desenvolvidas pelos profissionais médicos listadas no dispositivo acima destacado podem ser realizados tanto pela via presencial como pela via telepresencial. Portanto, a prestação de serviço por meio de uma Plataforma Digital de Saúde ou qualquer outro meio de tecnologia não retira o caráter de prestação de serviço médicos.

Por fim, cumpre destacar o conceito da Telemedicina, o qual está expresso na Resolução CFM nº. 1.643/2002, que define e disciplina a prestação de serviços através da Telemedicina: “Art. 1º. Definir a Telemedicina como o exercício da Medicina através da utilização de metodologias interativas de comunicação audio-visual e de dados, com o objetivo de assistência, educação e pesquisa em Saúde”<sup>185</sup>.

A partir do conceito de Telemedicina, nota-se que há a prestação de serviço da medicina, através de utilização de tecnologias interativas de comunicação. Sendo assim, a essência do serviço prestado é a atividade médica, já prevista no item 4.01 da Lista Anexa.

Sendo assim, nota-se que não se pode confundir a inovação na forma de prestação do serviço, com prestação de um novo serviço. Então, a Telemedicina nada mais é do que o exercício da medicina realizado por meio de tecnologias interativas de comunicação.

---

<sup>184</sup> BRASIL. **Lei nº 12.842**. Brasília/DF. 2013. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/lei/l12842.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12842.htm)>. Acesso em: 25 de out de 2022

<sup>185</sup> BRASIL. Conselho Federal de Medicina. **Resolução n. 1.643**. Brasília/DF. 2002 Disponível em <<https://abmes.org.br/arquivos/legislacoes/Resolucao-CFM-1643-2002-08-07.pdf>>. Acesso em: 26 out. 2022.

Ainda buscando reforçar o argumento da inexistência de prestação de um novo serviço, cumpre trazer à baila o exemplo da telerradiologia. Antes da pandemia do COVID-19, período no qual houve a expansão da Telemedicina, já existia a telerradiologia, o qual era definido e regulado pela Resolução CFM n. 2107 de 25 de setembro de 2014.

A telerradiologia, nos termos da Resolução do CFM, pode ser entendida como o exercício da medicina na área de radiologia à distância:

Art. 1º. Definir a Tele radiologia como o exercício da Medicina, onde o fator crítico é a distância, utilizando as tecnologias de informação e de comunicação para o envio de dados e imagens radiológica com o propósito de emissão de relatório, como suporte às atividades desenvolvidas localmente.<sup>186</sup>

Então, neste caso, assim como na Telemedicina, na teleradiologia, a prestação dos serviços médicos também não ocorria de modo presencial, sendo a análise dos exames enviados realizados em local diverso do local da coleta de imagens, com a emissão de relatório e envio através de meios tecnológicos.

Neste caso, não existe dúvida que a prestação de serviço é de natureza médica, incidindo a cobrança do ISS e, da mesma forma, deve-se compreender no caso de consultas médicas intermediadas por Plataformas Digitais de Saúde.

Portanto, a Telemedicina continua sendo considerado um serviço médico, apenas prestado através de uma nova metodologia, a qual permite a prestação de serviço à distância.

Em que pese a presente monografia entender pela possibilidade de tributação da Telemedicina pelo ISS, é necessário destacar que existem argumentos contrários ao proposto.

Alguns argumentos contrários à incidência do ISS ao serviço da Telemedicina seria o de que não há um conceito de Telemedicina e que este seria um serviço de natureza atípica não previsto na legislação<sup>187</sup>. Desta forma, aqueles que entendem que não deve ser cobrado o ISS sobre os serviços médicos compreendem que a Telemedicina, por se tratar de um serviço novo, precisa de regulação e definição prévia para,

---

<sup>186</sup> BRASIL. Conselho Federal de Medicina. **Resolução nº 2107**. Brasília/DF. 2014. Disponível em: <<https://brasiltelemedicina.com.br/wp-content/uploads/2015/06/Resolu%C3%A7%C3%A3o-CFM-N%C2%BA-2107.pdf>>. Acesso em: 25 de out de 2022

<sup>187</sup> CALIENDO, Paulo; SOARES, Flaviana Rampazzo. Desafios da Telemedicina: Um debate sobre tributação e tecnologia. **RVMD**. v. 11. n. 1, p. 307/327. jan/jun. Brasília. 2017, p. 319.

posteriormente, analisar a possibilidade de cobrança, com a inserção deste “novo” serviço na Lista Anexa.

Então, os argumentos daqueles que são contrários à tributação partem da premissa de que há uma mudança qualitativa entre a medicina e a Telemedicina, o que, conforme explanado em linhas anteriores não acontece. A única distinção entre a prestação de serviço da Telemedicina e a prática médica tradicional é a forma de realização do cuidado do paciente, contudo, a ética profissional e o serviço prestado continuam sendo essencialmente os mesmos, sendo a atividade já regulada pelo Conselho Federal de Medicina<sup>188</sup>

A Norma do Conselho Federal de Medicina, apesar de criar uma nova regulação, considerando as peculiaridades desta forma de prestação de serviço e enumerando os teleserviços médicos, deixou clara a aplicação da ética médica convencional para a atividade realizada de modo telepresencial, estando os profissionais sujeitos à regras e punições do Código de Ética já existente, “Art. 17 - §2º A apuração de eventual infração ética a esta resolução será feita pelo CRM de jurisdição do paciente e julgada no CRM de jurisdição do médico responsável.”<sup>189</sup>

Desta forma, seja através do viés jurídico, como através do viés médico, não há diferença substancial entre a medicina prestada na modalidade presencial, quanto na modalidade telepresencial, sendo ambas as atividades consideradas como “prestação de serviço médico”. Desta forma, não há a necessidade de inserção de um novo termo na lista anexa da Lei Complementar, uma vez que o próprio item 4.01 já é suficiente para indicar a ocorrência do fato gerador para incidência do ISS.

Sendo assim, partindo da premissa de que a atividade da Telemedicina constitui fato gerador para a cobrança do ISS, passa-se à um segundo desafio: considerando que a prestação de serviços ocorre pela via telepresencial, com questões nebulosas e complexas vinculadas ao local de prestação de serviço, como seria a aplicação do critério espacial do tributo? Qual seria o município competente para a cobrança do ISS?

---

<sup>188</sup> BRASIL. Conselho Federal de Medicina. **Resolução nº 1.643**. Brasília/DF. 2002. Disponível em: <<https://sistemas.cfm.org.br/normas/visualizar/resolucoes/BR/2002/1643>>. Acesso em: 25 de out de 2022.

<sup>189</sup> *Ibidem*.

## 4.2 NOVOS PARADIGMAS DO CRITÉRIO ESPACIAL A PARTIR DOS SERVIÇOS TELEPRESENCIAIS

Considerando a possibilidade da cobrança do ISS à prestação de serviço da Telemedicina, através de uma interpretação sistemática do conceito de “medicina” estabelecido no item 4.01 da Lista Anexa, passa-se a análise de questões ligadas ao critério espacial do tributo. Com o advento das novas tecnologias da informação, que permitem a prestação de serviço pelas vias telemáticas surge a necessidade de definir o município competente para a cobrança do referido imposto.

Conforme afirmado, o ISS trata-se de um tributo de competência municipal, sendo regulado pelo local da prestação de serviço, contudo, no caso da Telemedicina podem existir dois ou mais municípios relacionados à prestação do serviço, sendo, portanto, difícil definir qual é o local do prestador de serviço, bem como da execução do serviço.

Para fazer a análise do caso específico da Telemedicina, primeiramente, rememore-se a regra geral prevista no art. 3º da Lei Complementar 116/2003, a qual delimita a competência territorial do estudo ora estudado:

Art. 3º. O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local.<sup>190</sup>

Assim, pelo dispositivo legal elaborado no ano de 2003, entende-se como competente para a cobrança do ISS o local do estabelecimento do prestador ou, subsidiariamente, no domicílio do prestador. Desta maneira, se estabelece a regra de que o município competente para realizar a cobrança e arrecadar o ISS é o município do estabelecimento prestador, com exceção das hipóteses elencadas nos incisos I a XXV do mesmo dispositivo, neste último caso o município competente será o do local da prestação do serviço.

Assim, diferentemente do quanto orientou historicamente a tributação do ISS, prevaleceu o princípio da *lex domicilli*, ou seja, a cobrança deve ser realizada, via de regra, considerando o domicílio do prestador, sendo este entendido como o local em

---

<sup>190</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 116**. Brasília/DF. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em: 13 out. 2022.

que se estabelece com ânimo definitivo, ou onde se situa o estabelecimento prestador<sup>191</sup>.

A partir da legislação existem duas possibilidades para a cobrança do ISS: o local do estabelecimento prestador ou o local da prestação de serviço, sendo a primeira opção a regra geral de direito tributário. Neste sentido passa-se a análise das duas possibilidades de local para a tributação do ISS: O município da prestação de serviço ou o município do estabelecimento prestador.

Conforme dito em linhas anteriores, a tributação da Telemedicina deve se guiar pela regra já aplicável à medicina, atividade elencada no item 4.01 da Lista Anexa à Lei Complementar, e que não consta dentre as exceções previstas nos incisos I a XXV do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003<sup>192</sup>. Então, o serviço de medicina se encontra subsumido à regra geral prevista no art. 3º da legislação, sendo aplicado o local do estabelecimento prestador de serviço, ou subsidiariamente o local do município do prestador.

Desta forma, partindo da premissa utilizada par ao entendimento da cobrança do ISS para a prática da Telemedicina, entende-se que o local adequado de tributação deve ser o do estabelecimento prestador.

No intuito de agregar à discussão ao tema, destaca-se que a aplicação da exceção à regra do local de tributação prevista no art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 para implementar a dinâmica da cobrança do ISS ao local da prestação de serviço não seria a mais adequada. Primeiramente, considerando as regras de taxatividade do Direito Tributário, entende-se que a exceção deve estar expressamente prevista<sup>193</sup>. No caso da Telemedicina, conforme tratado anteriormente, ela não possui uma previsão específica na legislação, isto é, a prestação de serviço da Telemedicina não se destaca da prestação de serviço da medicina, de modo que não há qualquer exceção expressamente prevista acerca da sua forma de tributação, não estando, este serviço, portanto elencado entre os incisos I a XXV do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003.

---

<sup>191</sup> MARTINS, Sérgio Pinto Martins. **Manual do ISS**. 10 ed. São Paulo. Saraiva. 2017, p. 156.

<sup>192</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 116**. Brasília/DF. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em: 13 out. 2022.

<sup>193</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 784.439 DF**. Relatora: Min. Rosa Weber. 2020. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753823135>>. Acesso em: 27 de out de 2022

Assim, considerando que ela não se encontra expressa nas regras de direito tributário, mais especificamente na Lista Anexa à Lei Complementar, por se tratar de uma atividade mais recente, tampouco se encontra listada entre os incisos I a XXV do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, não seria possível a cobrança do ISS no local da prestação de serviço.

Além disso, ainda existe uma dificuldade de ordem prática na tributação nos moldes da exceção prevista na legislação. A Telemedicina trata-se de um serviço prestado por meios de tecnologia<sup>194</sup>, conforme a Resolução nº 2228, de 6 de março de 2019 do Conselho Federal de Medicina.<sup>195</sup> Esta mediação permite que um médico que se encontra na cidade de São Paulo atenda um paciente que se encontra na cidade de Salvador. Neste caso, onde estaria sendo realizada a prestação de serviço? A prestação de serviço médico seria realizada no local da emissão (local onde se encontra o médico) ou no local onde são recebidas as orientações (local onde se encontra o paciente)?

Desta forma, o encurtamento de distância e a união de pessoas em diferentes locais com a intermediação da tecnologia torna o território físico ainda mais líquido e difuso, sendo difícil, em termos práticos aferir qual seria o local exato da prestação de serviço.

Ainda buscando tornar o debate ainda mais complexo, com o acirramento da perspectiva da tecnologia utilizada, se for considerado como elemento da prestação de serviço a Plataforma Digital de saúde de comunicação, ainda existiria um terceiro possível município para a tributação do ISS: o município em que se encontra situada a tecnologia da comunicação utilizada. A Plataforma de Telemedicina, apesar de se encontrar no ambiente “online” possui um endereço físico da sua operação, a qual é considerada para diversas outras finalidades.

Sendo assim, se considerar a liquidez deste elemento espacial, qual seja, a diferença do local onde se encontra o médico prestador de serviço, o local onde se encontra o paciente, e ainda o local físico da Plataforma Digital, tem-se que a tributação do

---

<sup>194</sup> Art. 3º Entende-se por telemedicina, entre outros, o exercício da medicina mediado por tecnologias para fins de assistência, pesquisa, prevenção de doenças e lesões e promoção de saúde.

<sup>195</sup> BRASIL. Conselho Federal de Medicina. **Resolução nº 2.228**. Brasília/DF. 2019. Disponível em: <<https://abmes.org.br/legislacoes/detalhe/2705/resolucao-cfm-n-2.228#:~:text=DEZEMBRO%20DE%202018-Define%20e%20disciplina%20a%20telemedicina%20como%20forma%20de,servi%C3%A7os%20m%C3%A9dicos%20mediados%20por%20tecnologias.>>. Acesso em: 27 de out de 2022

serviço da Telemedicina a partir da exceção, traz mais dúvidas do que respostas para a tributação da atividade realizada.

Desta forma, conforme dito em linhas anteriores, em razão do princípio da taxatividade do direito tributário, bem como considerando a menor dificuldade em tributar o ISS a partir do local do domicílio de prestação de serviço, entende-se como mais adequada a realização de tributação nestes termos.

Todavia, ainda com a aplicação da regra geral prevista na legislação tributária ainda assim os desafios da tributação do ISS não estão completamente resolvidos, surgindo novas dúvidas. Primeiramente, deve-se indagar qual seria o local do estabelecimento prestador, isto é, para fins da legislação como identificar o local do município prestador?

A Lei Complementar nº 116/2003, em seu art. 4º, buscando esclarecer a competência tributária prevista no art. 3º, traz a definição do local do município prestador, nos seguintes termos:

Art. 4º. Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.<sup>196</sup>

Ainda buscando delimitar a partir da legislação pátria, o conceito de ISS, tem-se a previsão do Código Civil, o qual em seu art. 1.142, define o conceito de estabelecimento: “Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária”<sup>197</sup>.

Desta forma, a partir da leitura dos dois dispositivos anteriormente elencados, entende-se que o estabelecimento pode ser entendido como o local onde é desenvolvida a prestação de serviço, estando este local organizado para o exercício da atividade empresarial. Neste ponto é importante esclarecer que a empresa não se confunde com o estabelecimento, a empresa é a atividade econômica, ao tempo em

---

<sup>196</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 116**. Brasília/DF. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em: 13 out. 2022.

<sup>197</sup> BRASIL. **Código Civil Brasileiro**. Brasília/DF. 2002. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10406compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406compilada.htm)>. Acesso em: 27 out. 2022.

que o estabelecimento está relacionado ao local onde é desenvolvido o exercício da atividade econômica empresarial.

Partindo da junção da previsão tributária, com a previsão civilista, tem-se que, para a finalidade de cobrança de ISS, será entendido como o estabelecimento prestador o local da atividade do contribuinte, onde há o fornecimento de trabalho ou a cessão de direitos.<sup>198</sup>

Desta forma, a prática da Telemedicina enseja a cobrança do ISS pelo município do local do estabelecimento prestador, sendo este estabelecimento, por sua vez, como o local de desenvolvimento da atividade que enseja a cobrança do referido tributo.

Ainda seguindo os termos gerais da legislação do ISS, destaca-se que na hipótese de inexistir o local do estabelecimento prestador, a cobrança será realizada pelo município de domicílio do prestador de serviço.

Sendo assim, se o médico prestador de serviço não possuir uma pessoa jurídica constituída com um estabelecimento fixo, este, enquanto prestador de serviço terá o seu imposto tributado tendo como o parâmetro o seu próprio domicílio.

---

<sup>198</sup> MARTINS, Sérgio Pinto Martins. **Manual do ISS**. 10 ed. São Paulo. Saraiva. 2017, p. 158.

## 5 CONCLUSÃO

A Tributação da Telemedicina trata-se de um serviço já prestado há muito tempo ao longo da história da humanidade. Todavia, em razão da baixa procura por esta modalidade de prestação de serviço, a sua regulamentação não era muito debatida, seja no âmbito da responsabilidade médica, no campo da responsabilidade civil ou até mesmo da regulação estatal. Deste modo, apesar de ser um serviço que já é prestado há algum tempo, não existiam grandes discussões acerca do tema, em razão da baixa expressividade pela sua procura do serviço médico nestes moldes.

Contudo, com o advento da pandemia da COVID-19, muitas pessoas se viram impossibilitadas de saírem às ruas para a realização de diversas atividades. Trabalhar, ir ao mercado, fazer consultas médicas e exames se tornou impossível, em razão do risco da contaminação pelo novo vírus, sem cura, sem tratamento e sem vacina. Sendo assim, as atividades que outrora eram realizadas de modo presencial tiveram que ser adaptadas, repensadas e reinventadas.

Neste cenário de isolamento social somado à crise de saúde imposta pela pandemia da COVID-19, houve um aumento na procura pela prestação do serviço de telemedicina. No Brasil, por exemplo, a busca e prestação do serviço de telemedicina teve um aumento de mais de 800% (oitocentos por cento), nos primeiros seis dias após a decretação do Estado de Pandemia, conforme pesquisa realizada<sup>199</sup>. Sendo assim, com o crescimento da procuração por esta prestação de serviço, inevitavelmente, os holofotes se voltaram para a regulação da prestação da Telemedicina, existindo discussões, sobretudo acerca da ética médica nesta modalidade de prestação de serviço, a qual ensejou a elaboração de nova norma no Conselho Federal de Medicina.

De fato, este foi um período de grandes incertezas para a comunidade médica a qual se viu diante de diversas dúvidas e discussões: como garantir a segurança dos dados dos pacientes na prestação da Telemedicina? Qual a qualidade da anamnese na Telemedicina? Quais serviços podem ser prestados nesta modalidade? O “novo

---

<sup>199</sup> SILVA, Angélica Baptista; SILVA, Rondineli Mendes da; *et al.* **Three decades of telemedicine in Brazil: Mapping the regulatory framework from 1990 to 2018**. 2020. Disponível em: <<https://doi.org/10.1371/journal.pone.0242869>>. Acesso em: 28 de out de 2022.

normal” da pandemia da COVID-19 dentre tantas incertezas, sem dúvidas desafiou a medicina, não só na busca da cura deste novo vírus, mas também no remodelamento da própria profissão.

Ademais, ultrapassando os aspectos da ética médica, também surgiram outras perguntas e desafios, em razão da ausência da regulação desta atividade em específico, sendo um deles a tributação deste “novo serviço”. Assim, no aspecto tributário as dúvidas pairavam em torno da possibilidade de cobrança do Imposto Sobre Serviço, na medida em que, até a presente data, não há uma legislação específica para este regime jurídico.

Desta forma, assim como ocorreu com a prestação de serviços de streaming e outras novidades oriundas das inovações tecnológicas, em razão do princípio da taxatividade do Direito Tributário, passou-se a discutir acerca da possibilidade de cobrança do referido imposto. Isto é, se a prestação de serviço de telemedicina constitui ou não fato gerador para a cobrança do ISS.

Diante deste cenário, a presente monografia se propôs a analisar a possibilidade de cobrança do Imposto Sobre Serviço no âmbito da telemedicina, analisando à luz da legislação vigente o fato gerador do ISS e a competência territorial para a realização da referida cobrança.

A prestação de serviço supracitada não pode ser entendida como qualquer atividade desempenhada por pessoa física ou jurídica, ocorrendo a incidência do ISS apenas sobre prestação de serviço, assim entendida o produto de esforço humano que se apresenta sob forma de bem imaterial e que esteja prevista na Lista Anexa à Lei Complementar.

O ISS é entendido como o tributo que incide quanto realizado o seu fato gerador, qual seja, a prestação dos serviços constantes na Lista Anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Desta forma, para existir a possibilidade de cobrança do ISS é preciso que o serviço esteja previamente previsto na referida Lista Anexa.

Conforme dito em linhas anteriores, a Telemedicina trata-se de um “novo serviço” no âmbito do Brasil, de modo que o mesmo não se encontra expressamente previsto na Lista Anexa à Lei Complementar nº 116. Em razão da ausência de previsão neste sentido iniciam-se os debates sobre a possibilidade ou não de cobrança do tributo pelos Municípios.

Os Tribunais Superiores Pátrios entendem que esta lista é taxativa, nesse sentido, não seria possível pensar na inclusão de um novo termo ou em uma interpretação de que ampliativa. Assim, partindo da interpretação dada à Lista Anexa, quando um serviço não está previsto nessa lista, este não pode ser tributado. Desta forma, a partir de uma primeira análise o serviço da Telemedicina, em razão da ausência de previsão legal não poderia ser tributado.

Contudo, cabe um novo questionamento: a telemedicina seria considerada um serviço não abrangido pelo rol de serviços tributáveis ou seria abrangida pela materialidade descrita no item “4.01 Profissionais autônomos de medicina, farmácia e odontologia em geral”?

Desta forma, é necessário recorrer ao próprio conceito de Medicina e Telemedicina, para considerar se a medicina é considerada apenas como aquela análise realizada de modo presencial em consultórios e hospitais de modo tradicional ou o conceito de medicina também abrange a realização de consultas de modo telepresencial. A partir dos conceitos analisados ao longo da monografia notou-se que o conceito de medicina ou a prestação de serviços médicos não está ligada à realização de serviço de modo presencial, sendo entendido como a ciência que estuda a saúde e tem como objetivo prevenir doenças.

Ao realizar a prestação de serviços de Telemedicina inegavelmente está sendo prestado um serviço médico, na medida em que, através de um meio de comunicação, está sendo realizada a análise da saúde de uma pessoa, com o objetivo de prevenir e combater doenças.

Desta forma, a presente monografia, ao analisar as referenciais bibliográficas sobre o tema, compreende que é possível realizar a cobrança do ISS, sob o argumento de que a Telemedicina não se trata de um novo serviço, mas apenas a prestação de serviços médicos, através de instrumentos tecnológicos. Assim, a telemedicina, a partir da item da Medicina já se encontra presente na Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003, podendo, portanto, ser objeto de cobrança do ISS.

A este cenário, em razão do caráter municipal do tributo cobrado ainda surge um novo desafio: como proceder a cobrança deste tributo? Quem seria o Município competente para fiscalizar e cobrar o ISS?

O ISS trata-se de um tributo de competência municipal, sendo regulado pelo local da prestação de serviço, contudo, no caso da telemedicina podem existir dois ou mais municípios relacionados à prestação do serviço: o município onde se encontra o médico, o município onde se encontra paciente ou até mesmo o município onde se encontra locada a Plataforma Digital que faz a intermediação da conexão. Portanto, a liquidez do critério territorial torna de difícil definição qual é o local de tributação do referido imposto.

Sabe-se que, pela regra tributária é possível que a tributação seja feita a partir do local do estabelecimento prestador ou do local da prestação de serviço. A regra aplicada à maioria dos serviços englobados pela Lei Tributária, existindo algumas exceções expressamente listadas no art. 3º da Lei Complementar 116/2003 tributados no local da prestação de serviço.

Considerando que a Telemedicina trata-se de fato gerador do tributo, cuja cobrança é guiada pela regra aplicada à medicina, prevista no item 4 da Lista Anexa à Lei Complementar, o local de cobrança do referido tributo também deve se guiar por esta regra. A medicina, tampouco a telemedicina se encontra entre as hipóteses elencadas nos incisos I a XXV, de modo que devem seguir a regra, sendo a tributação realizada, portanto, no município do estabelecimento.

Pensar de modo diverso, além de ferir a regra da taxatividade, a qual é extremamente importante no Direito Tributário, geraria diversos desafios de ordem prática, em razão da fluidez do local da prestação de serviço, o qual ocorre em diversos territórios ao mesmo tempo. A realização do serviço da Telemedicina é intermediado pela tecnologia, esta intermediação permite que um médico que se encontra na cidade de São Paulo atenda um paciente que se encontra na cidade de Salvador. Neste caso, onde estaria sendo realizada a prestação de serviço? A prestação de serviço médico seria realizada no local da emissão (local onde se encontra o médico) ou no local onde são recebidas as orientações (local onde se encontra o paciente)?

Assim, a eleição como local de tributação o local do Município do estabelecimento prestador se encontra como o melhor caminho para a tributação do Imposto Sobre Serviço no âmbito da Telemedicina.

Portanto, conclui-se que é possível a incidência do ISS sobre a atividade da Telemedicina, em razão de a Telemedicina estar englobado pelo termo já previsto na

Lei Complementar de “Medicina”, neste caso, os valores devem ser arrecadados pelos Municípios Brasileiros, nos quais se encontram o local do estabelecimento médico, sendo este entendido o local de desenvolvimento da atividade pelo médico.

Por fim, destaca-se que a presente pesquisa não tem o intuito de findar com todas as discussões relativas à cobrança do Imposto Sobre Serviço, no caso da prestação de serviço da Telemedicina. Sabe-se que a tributação de novos serviços, em razão do advento de novas tecnologias, não é tarefa fácil, existindo diversas questões de ordem teórica e prática sobre o tema.

Neste sentido, destaca-se que, mesmo após as análises realizadas na presente monografia ainda pairam algumas dúvidas acerca da regulamentação da atividade e sobretudo acerca da tributação da telemedicina. Portanto, ainda pode-se falar em incerteza acerca da composição da base de cálculo, cumprimento das obrigações acessórias, formas e possibilidades de fiscalização e, por fim, a atribuição de responsabilidade tributária no caso da cobrança do ISS na prestação de serviço da Telemedicina.

## REFERÊNCIAS

- AMÂNCIO, Djúlia Raphaella L. Portugal. Alargamento do Conceito de Serviço na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Caderno Virtual**. v. 3. n. 52, 2021.
- ANDRADE, Cynthia Esteves de; HELUY, Mariana Costa. O Critério Espacial da Regra-Matriz do ISSQN: uma Análise da Incidência Tributária à Luz da Doutrina do Construtivismo Lógico-Semântico de Paulo de Barros Carvalho. **Revista Direito Tributário Atual**. n. 44, p. 161/175. São Paulo. IBDT. 2020
- BALEEIRO, Alimoar. **Direito tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro. Forense. 2004.
- BASHSHUR, R. L. *et al.* **A new health Care Delivery System**. anual. rev. public. Health 21:613/37. 2000.
- BRASIL. **Ato Complementar nº 34**. Brasília/DF. 1967. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/acp/acp-34-67.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/acp/acp-34-67.htm)>. Acesso em: 13 out. 2022.
- \_\_\_\_\_. **Ato Complementar nº 35**. Brasília/DF. 1967. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ACP/acp-35-67.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-35-67.htm)>. Acesso em: 13 out. 2022.
- \_\_\_\_\_. **Ato Complementar nº 35**. Brasília/DF. 1967. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ACP/acp-36-67.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-36-67.htm)>. Acesso em 13 out. 2022.
- \_\_\_\_\_. **Código Civil Brasileiro**. Brasília/DF. 2002. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10406compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406compilada.htm)>. Acesso em: 27 out. 2022.
- \_\_\_\_\_. **Código de Ética Médica**. Brasília/DF. 2010. Disponível em: <<https://rcem.cfm.org.br/index.php/cem-atual>>. Acesso em: 26 out. 2022.
- \_\_\_\_\_. Conselho Federal de Medicina. **Resolução n. 1.643**. Brasília/DF. 2002 Disponível em <<https://abmes.org.br/arquivos/legislacoes/Resolucao-CFM-1643-2002-08-07.pdf>>. Acesso em: 26 out. 2022.
- \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Resolução nº 1.638**. Brasília/DF. 2002. Disponível em: <<https://sistemas.cfm.org.br/normas/visualizar/resolucoes/BR/2002/1638>>. Acesso em: 13 out. 2022.
- \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Responsabilidades e Normas Éticas na Utilização da Telemedicina**. Disponível em: <[http://portal.cfm.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=20096:responsabilidades-e-normas-eticas-na-utilizacao-da-telemedicina&catid=46#:~:text=Genival%20Veloso%20de%20Fran%C3%A7a%20apresenta,sentidas%20pelos%20Conselhos%20Federal%20e](http://portal.cfm.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=20096:responsabilidades-e-normas-eticas-na-utilizacao-da-telemedicina&catid=46#:~:text=Genival%20Veloso%20de%20Fran%C3%A7a%20apresenta,sentidas%20pelos%20Conselhos%20Federal%20e)>. Acesso em: 20 out. 2022.
- \_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília/DF. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 12 abr. 2022.
- \_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 116**. Brasília/DF. 2003. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em: 13 out. 2022.

- \_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 157**. Brasília/DF. 2016. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm)>. Acesso em: 12 abr. 2022.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172**. Brasília/DF. 1966. Disponível em <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172Compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 12 out. 2022.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 13.989**. Brasília/DF. 2020. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/lei/L13989.htm#:~:text=1%C2%BA%20Esta%20Lei%20autoriza%20o,emergencial%2C%20o%20uso%20da%20Telemedicina](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/L13989.htm#:~:text=1%C2%BA%20Esta%20Lei%20autoriza%20o,emergencial%2C%20o%20uso%20da%20Telemedicina)>. Acesso em: 12 abr. 2021.
- \_\_\_\_\_. **Portaria nº 467**. Brasília/DF. 2020. Disponível em: <[https://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2020/prt0467\\_23\\_03\\_2020\\_extra.html](https://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2020/prt0467_23_03_2020_extra.html)>. Acesso em: 13 out. 2022.
- \_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 424**. Brasília/DF. 2008. Disponível em: <[https://www.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2014\\_41\\_capSumula424.pdf](https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula424.pdf)>. Acesso em: 29 de outubro de 2022
- \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Súmula nº 482**. Brasília/DF. 2008. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/sumulas/sumula-n-482-do-stj/1289711071>>. Acesso em: 29 de outubro de 2022
- \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **RE 784.439 DF**. Relatora: Min. Rosa Weber. 2020. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753823135>>. Acesso em: 30 de outubro de 2022.
- CABRAL, Ana Rita Nascimento. A Teoria do fato gerador. **Revista Jurídica da FA7**. v. 5, p. 277/285, 2008.
- CALIENDO, Paulo; SOARES, Flaviana Rampazzo. Desafios da Telemedicina: Um debate sobre tributação e tecnologia. **RVMD**. v. 11. n. 1, p. 307/327. Jan./jun. Brasília. 2017.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. Reforma tributária: Emenda Constitucional nº 18. **Revista de Direito Administrativo**. v. 89. p. 436/442. 1967.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 18 ed. São Paulo. Malheiros. 2002.
- CARRILHO, Tiago; PORFIRIO, José Antônio; JACQUINET, Marc. Redes sociais virtuais e tecnologias da informação e da comunicação no sector da saúde: Linhas de força e desafios. **XIV Encontro Nacional de Sociologia Industrial, das Organizações e do Trabalho**. Lisboa. 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. rev. atual. São Paulo. Noeses. 2021.
- CHIESA, Clelio. O ISS e a Lei 116. São Paulo. Dialética. 2003. *In*: COSTA, Nelson Nery. **Direito Municipal Brasileiro**. 6 ed. Rio de Janeiro. Forense. 2014.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro. Forense. 2020.
- COSTA, Regina Helena **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo. Saraiva. 2014.

ERNESTO, Ana Paula Cordeiro. **A (im)possibilidade de incidência do ISS sobre o aluguel de imóveis para veraneio**. 2018.

FLACH, Natalia; NEUMAN, Camila. Telemedicina continuará a se expandir após a pandemia, diz especialista americano. **CNN Brasil**. 2021. Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/saude/Telemedicina-continuara-a-se-expandir-apos-a-pandemia-diz-especialista-americano/>>. Acesso em: 22 out. 2022.

FONSECA, Ruth Guerreiro da; BASSOLI, Marlene Kempfer. A lei complementar em matéria tributária e o imposto sobre serviços de qualquer natureza. **Revista de Direito Público**. Londrina. v. 2. n. 3. p. 47-64, set./dez. 2007.

FORTES, Mauricio Cezar Araújo. **A regra: Matriz de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza**. Tese. Doutorado em Direito. Universidade de São Paulo. 2009.

HARADA, Kiyoshi. Fatos Geradores Confrontantes. **Portal Jurídico Investidura**. Florianópolis/SC. 2009. Disponível em: <[www.investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/109-direito-tributario/4120-fatos-geradores-confrontantes](http://www.investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/109-direito-tributario/4120-fatos-geradores-confrontantes)>. Acesso em: 13 out. 2022.

JÉZE, Gaston. **Cours de finances publiques**. Paris: **Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence**. 1936.

KHOURI, Sumaia Georges El. **Telemedicina: Análise da sua evolução no Brasil**. Tese. Faculdade de Medicina da Universidade de São Paulo. 2003.

KOSSAR, Lorena; SOMMA, Rafaela. Aplicação do princípio da territorialidade ao critério espacial do imposto sobre serviços – ISS. **Revista de Direito Público**. Londrina. v. 3. n. 1, p. 80/90. jan./abr. 2008.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11 ed. São Paulo. Atlas. 2019.

MARTINS, Sérgio Pinto Martins. **Manual do ISS**. 10 ed. São Paulo. Saraiva. 2017.

MINEIRO, Pedro Henrique Alves. A exclusão do ISSQN da sua própria base de cálculo. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v. 137. 2018.

NASCIMENTO, Rafael Eduardo Inácio do; CABRAL, Itamar Benedito Araújo. Local de incidência do ISS no sistema de educação à distância. **Revista FAFIC**. 8 ed. v. 9, n. 9. 2019.

NENEVÊ, Aliny da Silva; TREVIZOLI, Amadeu Alez da Silva; LEIDENTZ, Ellen Cristina Boreck; BEZERRA, Leandro Neves, SCHÖNHOLZER, Tatiele Estefâni. Uso da Telemedicina por profissionais de saúde em tempos de pandemia. **Revista da Saúde da AJES**. v. 7. n. 14. 2021.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 8 ed. São Paulo. Saraiva. 1987.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8 ed. São Paulo. Saraiva. 2017.

\_\_\_\_\_; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8 ed. Porto Alegre. Editora Livraria do Advogado. 2013.

- SANTOS, José Manuel Santos; BARBOSA, Alexandre; CRUZ Antônio. Telemedicina: Desafios à sua difusão no Brasil. **Cad. Saúde Pública**. v. 32. Rio de Janeiro. 2016.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo. Saraiva. 2019.
- SOUSA, Rubens Gomes de. A reforma tributária no Brasil. **Estudos de direito Tributário**. São Paulo. Saraiva.1950.
- TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil**. 5 ed. São Paulo. Método, 2015.
- TAVARES, Eduardo Sobral. Considerações sobre o Aspecto Espacial do ISS e Análise de Constitucionalidade da Lei Complementar n. 157/2016. **Revista Direito Tributário Atual**. n. 41. ano 37, p. 176/200. São Paulo. IBDT. 2019.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os tributos na Constituição**. v. 4. Rio de Janeiro. Editora Renovar. 2007.
- URTIGA, Keylla Sá; LOUZADA, Luiz A. C.; COSTA, Carmen Lúcia B. **Telemedicina: uma visão geral do estado da arte**. Universidade Federal de São Paulo. 2015, p. 1. Disponível em:  
<<http://Telemedicina.unifesp.br/pub/sbis/cbis2004/trabalhos/arquivos/652.pdf>>. Acesso em: 13 de outubro de 2022
- VALADÃO, Haroldo. Impôsto de indústrias e profissões: Limites constitucionais da competência tributária dos Municípios. **Revista de Direito Administrativo**. v. 28. p. 414/422. 1952.
- VASCONCELOS, Daniele G. F. Jordão de. **Taxatividade ou exemplificatividade da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003**. Monografia. Pós-Graduação lato sensu. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. 2007.
- WEN, Chao Lung. Telemedicina e Telessaúde: Uma abordagem sob a visão de estratégia de saúde apoiada por tecnologia. **Atualidades Brasileiras em Telemedicina e Telessaúde**. v. 2. n. 1, p. 3/5, São Paulo. 2006.
- \_\_\_\_\_. Telemedicina e Telessaúde: Um panorama no Brasil. **Informática Pública. Prefeitura de BH**. p. 7/15. 2008.
- WITSON C.; BENSCHOTER, R. **Two - way television: helping the medical center reach out**. 2006. Disponível em: <[pubmed.ncbi.nlm.nih.gov/4673018/](http://pubmed.ncbi.nlm.nih.gov/4673018/)>. Acesso em: 20 out. 2022.