


# Aspectos jurídicos da telemedicina: Da revogação da resolução CFM 2227/2018 à regulamentação em tempos de enfrentamento à pandemia pela Covid-19

## Legal aspects of telemedicine: From the repeal of resolution CFM 2227/2018 to the regulation in times of coping with pandemia by Covid-19

-  Bruno Bastos de Oliveira<sup>1</sup>
-  Jefferson Germinari<sup>2</sup>
-  Valter Moura<sup>3</sup>

**Resumo:** A telemedicina encontra-se bastante avançada em países desenvolvidos. Em território nacional a atividade sofre resistência, sendo aplicada como forma de prestação de serviços médicos mediados por tecnologias de operacionalização remota, o que possibilita o seu oferecimento em locais afastados, onde, muitas vezes, a escassez de recursos e a distância dos grandes centros acabam por negligenciar a população mais carente do acesso à saúde desejado. Reputa-se imprescindível a regulamentação da atividade,

<sup>1</sup> Advogado e Professor. Consultor Jurídico, especialista na área fiscal. Pós-doutor em Direito pela UNIMAR – Universidade de Marília - SP, sendo bolsista PNPd. Professor do Programa de Pós-graduação em Direito – Mestrado e Doutorado – da UNIMAR – Universidade de Marília - SP. Doutor em Ciências Jurídicas – Direitos Humanos e Desenvolvimento – pela Universidade Federal da Paraíba. Mestre em Ciências Jurídicas, área de concentração Direito Econômico pela Universidade Federal da Paraíba. Especialista em Direito Tributário pela Universidade do Sul de Santa Catarina. Graduado em Direito pelo Centro Universitário de João Pessoa. Coordenador do Projeto de Pesquisa “Compliance nas Organizações da Região de Marília e o Incremento de Competitividade Organizacional”, desde 2019. CV: <http://lattes.cnpq.br/1416133820227723>; Email: [bbastos.adv@gmail.com](mailto:bbastos.adv@gmail.com).

<sup>2</sup> Doutorando em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Mestre em Direito pela Universidade de Marília – UNIMAR. Professor da Faculdade Reges de Dracena. Assistente Judiciário do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Membro do grupo de pesquisa Organizações Competitivas e Inovadoras. Membro do grupo de pesquisa Compliance nas Organizações da Região de Marília e o Incremento de Competitividade Organizacional. Autor e organizador de obras jurídicas. E-mail: [jeffersonpgerminari@gmail.com](mailto:jeffersonpgerminari@gmail.com); CV: <http://lattes.cnpq.br/5174274917298662>.

<sup>3</sup> Possui graduação em Direito pela Universidade de Fortaleza – UNIFOR; mestrado em Direito Constitucional pela UNIFOR com período sanduíche na Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC e doutorado em Direito pela UFSC, tendo realizado o doutorado sanduíche na Universidade de Zaragoza (Espanha) com bolsa do PDSE da CAPES e período de investigação na Universidade Federal da Paraíba – UFPB com bolsa do PROCAD da CAPES. Atualmente é professor visitante do mestrado em Direito da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA) e professor colaborador do mestrado em Prestação Jurisdicional e Direitos Humanos da Universidade Federal do Tocantins – UFT em parceria com a Escola Superior da Magistratura Tocantinense – ES-MAT. Membro do Conselho Fiscal do CONPEDI. CV: <http://lattes.cnpq.br/0080024407634503>. Email: [vmcarmo86@gmail.com](mailto:vmcarmo86@gmail.com).

pois sendo o Brasil um país continental, persiste a peculiaridade de haver acúmulo de profissionais da saúde em polos desenvolvidos e, ao mesmo tempo, a sua carência em locais longínquos onde, por vezes, encontram-se justamente os mais necessitados. O objetivo do presente artigo é analisar a telemedicina a partir de aspectos jurídicos relevantes, partindo da revogação da resolução CFM 2227/2018 até a regulamentação legislativa excepcional feita por ocasião do enfrentamento da pandemia causada pela covid-19, respondendo ao questionamento acerca da tributação incidente sobre a atividade. Trata-se de assunto escassamente debatido juridicamente, inclusive nos aspectos atinentes à tributação, de grande relevância ao Estado para a consecução dos seus planos de governo. Por meio do método dedutivo de pesquisa, tem-se por objetivo correlacionar o tema em sólidas posições jurisprudenciais e científicas e conclui-se pela necessidade de regulamentação legislativa efetiva sobre o tema e, na seara fiscal, pela aplicabilidade do Imposto sobre Serviços – ISS, uma vez que ainda permanece em discussão a problemática atinente ao caráter taxativo/exemplificativo da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

**Palavras-chave:** telemedicina; saúde; covid-19; regulamentação; ISS.

**Abstract:** Telemedicine is quite advanced in developed countries. In the national territory, the activity suffers resistance, being applied as a way of providing medical services mediated by remote operationalization technologies, which makes it possible to offer them in remote locations, where, often, the scarcity of resources and the distance of large centers end up neglecting the most needy population of the desired access to health. It is essential to regulate the activity, since Brazil is a country mainland, the peculiarity of having an accumulation of health professionals in developed poles persists and, at the same time, their lack in distant places where, sometimes, are precisely those most in need. The purpose of this article is to analyze the telemedicine based on relevant legal aspects, starting from the repeal of the resolution CFM 2227/2018 to the exceptional legislative regulation made on the occasion of facing the pandemic caused by covid-19, responding to the

question about the taxation levied on the activity. It is a subject rarely debated, legally, including aspects related to taxation, of great relevance to the State for the achievement of its government plans. Through the deductive method of research, the objective is to correlate the theme in solid jurisprudential and scientific positions and concludes that there is a need for effective legislative regulation on the subject and, in the field of tax, for the applicability of the Service Tax – ISS, since it still remains in discussion of the problem related to the exhaustive/exemplifying character of the list attached to the Law Supplementary nº 116/2003.

**Keywords:** Telemedicine; Cheers; Covid-19; Regulation; ISS;

Data de submissão do artigo: Novembro de 2020

Data de aceite do artigo: Fevereiro de 2021

## Introdução

A telemedicina confere não apenas a prerrogativa de trazer à baila aprimoramentos dos serviços médicos, cujo valor ganha força sob o contexto da covid-19, mas também se amolda às peculiaridades geográficas e culturais do país, na medida em que atua como fator de equilíbrio em meio a um país caracterizado por desequilíbrios de ordem demográfico-profissional.

Em 2002, o Conselho Federal de Medicina (CFM) reconheceu algumas das práticas remotas por intermédio da Resolução CFM nº 1643/2002. Em 2018, remodelou tal conceito por meio da Resolução CFM nº 2.227/2018, trazendo à baila outras praxes, possibilitando a ampliação do rol de atividades instrumentalizada por recursos tecnológicos disponíveis e logo após revogada em discurso direcionado a eventuais violações ético-médicas.

Atualmente, no entanto, encontra-se amplamente autorizada para fins de assistência, pesquisa, prevenção de doenças, lesões e promoção da saúde, em caráter provisório, enquanto instalado o quadro pandêmico provocado pela covid-19, o que enseja inúmeras preocupações jurídicas e reflexões sobre a sua regulamentação e aspectos tributários.

Em investida por método dedutivo de pesquisa, trazendo a telemedicina para o campo do Direito Tributário, frise-se, de escassez doutrinária e jurisprudencial, exsurge a necessidade de imergir estudo em linhas específicas para assegurar a efetivação dos efeitos fiscal e extrafiscal característicos dos tributos, oportunizando ao Estado a realização das políticas públicas que lhe são afetas, especialmente diante da regulamentação excepcional da telemedicina realizada em 2020 por ocasião do enfrentamento da pandemia causada pela covid-19. A pandemia causada pelo novo coronavírus também tem transformado de forma significativa as relações sociais, em patamares nunca vivenciados na história recente. Visto seu fácil contágio, as populações precisaram se adequar às novas normas sanitárias e profiláticas, que objetivam

reduzir a disseminação da doença e, em consequência, o número de vítimas (SOUZA; VOLLES; RIBEIRO, 2020, p. 6).

Consistindo a telemedicina na prestação de serviços médicos, torna-se imprescindível analisar, diante das suas peculiares características, eventual campo de incidência para o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Sabe-se da ferrenha irresignação doutrinária havida quanto ao rol taxativo ou exemplificativo da lista anexa à Lei Complementar (LC) nº 116/2003, bem como dos posicionamentos divergentes, embora dominante, pela taxatividade, dos Tribunais Superiores.

Em abordagem particular a entendimentos correlatos, tem-se por objetivo equacionar tais conjeturas e demonstrar o regular respaldo para a aplicação do ISS em determinadas modalidades remotas médicas, correspondendo, assim, aos propósitos centrais da atividade científica nas relações interlineares guardadas entre o Direito e a inovação, aqui ilustrados na evolução da prestação dos serviços médicos operacionalizados a distância.

## Aspectos regulamentares e estruturais da medicina no Brasil e os primeiros contornos acerca da telemedicina

Diante do contexto provocado pela covid-19, a telemedicina ganha relevo como fator de democratização da oferta dos serviços médicos e ampliação do acesso à saúde. Insta salientar que mais de 68% dos municípios possuem menos de 20 mil habitantes, por vezes sofrendo com escassez de recursos financeiros; 86% dos médicos se concentram em apenas 310 das 5.570 cidades; 28% estão situados somente no estado de São Paulo (ASSOCIAÇÃO MÉDICA BRASILEIRA, 2018, p. 1 e 19). Por outro lado, o estado do Amazonas conta com 7.860 médicos, sendo 95% na capital, enquanto apenas 5% servem a uma demanda de 62 municípios (CFM, 2020). Assim, a telemedicina “desponta-se como ferramenta útil para diminuir a criticidade da situação provocada pela covid-19” (FALEIROS JUNIOR; NOGAROLI; CAVET, 2020, p. 3).

Os serviços de telemedicina podem usar uma variedade de tecnologias de telecomunicações para apoiar o atendimento clínico, podendo se utilizar do formato síncrono ou assíncrono (SOUSA, 2020, p. 16). No entanto, é de bom tom que se compreenda sobre quais pilares se encontra sustentada a medicina no Brasil, bem como as principais medidas regulamentares acerca desse novo método, que atualmente está provisoriamente autorizado, em modalidades antes não autorizadas.

Com base no artigo 180<sup>4</sup> da Constituição Federal de 1937, no dia 13 de setembro de 1945, Getúlio Vargas instituiu os Conselhos de Medicina por meio do Decreto-Lei 7.955/45. Originariamente, objetivava-se zelar pela fiel observância da ética profissional da classe.

Assim, foram criados, na capital, o Conselho Federal; e nos estados e Distrito Federal, os Conselhos Regionais. Dentre as principais atribuições, em seu artigo 5<sup>o</sup>, dispunha acerca da necessidade de se manter o registro dos médicos legalmente habilitados em suas respectivas regiões e conhecer, apreciar e decidir sobre assuntos relativos à ética profissional, impondo aos infratores penalidades correspondentes. Num primeiro momento, é possível notar que a função atribuída a tais órgãos era a de fortalecer a estrutura organizacional e repulsar práticas médicas não condizentes à ética profissional.

O Decreto-Lei inaugural foi revogado pela Lei 3.268, em 30 de setembro de 1957, sancionado pelo presidente Juscelino Kubitschek, revestindo, logo no primeiro artigo<sup>6</sup>, tais entidades de personalidade jurídica de direito público e autonomias administrativa e financeira. Incumbe-lhes, com isso, supervisionar a ética profissional, julgar e disciplinar a conduta de classe, zelando e tra-

4 Enquanto não se reunir o Parlamento nacional, o Presidente da República terá o poder de expedir decretos-leis sobre todas as matérias da competência legislativa da União.

5 Art. 5º São atribuições dos Conselhos Regionais:

- a) manter um registro dos médicos, legalmente habilitados, com exercício na respectiva Região;
- b) conhecer, apreciar e decidir os assuntos atinentes à ética profissional, impondo as penalidades que couberem;
- c) exercer os atos de jurisdição que por lei lhes sejam cometidos;
- d) emitir parecer ou proferir laudo arbitral em questões suscitadas por médicos ou em que estes sejam partes em sua qualidade de profissionais;
- e) dispor, *ad referendum* do Conselho Federal, sobre seu regimento interno.

6 Art. 1º O Conselho Federal e os Conselhos Regionais de Medicina, instituídos pelo Decreto-Lei nº 7.955, de 13 de setembro de 1945, passam a constituir em seu conjunto uma autarquia, sendo cada um deles dotado de personalidade jurídica de direito público, com autonomia administrativa e financeira.

balhando por todos os meios de alcance ao perfeito desempenho ético. Outra atribuição interessante foi votar e alterar o Código de Deontologia Médica, ouvidos os Conselhos Regionais, dirimindo inclusive as dúvidas suscitadas por esses.

Encartado que merece destaque é a Resolução CFM 1.246/1988, que renovou o Código de Ética Médica, trazendo em seu capítulo primeiro alguns importantes princípios, como a garantia do exercício da Medicina a serviço da saúde do ser humano e da coletividade, afixando o profissional do dever de agir com zelo e com o melhor de sua capacidade profissional, bem como autonomia para a promoção da saúde em benefício do paciente. Uma ventilação à liberdade profissional em prol de métodos mais oportunos, segundo o seu entendimento.

Importa destacar ainda outras garantias atribuídas aos médicos, como indicar o procedimento mais adequado ao paciente, desde que observadas as práticas aceitas no país, em respeito às normas legais vigentes, podendo inclusive recusar a realização de atos que, mesmo permitidos, sejam contrários aos ditames da sua consciência.

A vedação em deixar o profissional usufruir de todos os meios disponíveis de diagnóstico e tratamento ao seu alcance também assume grande relevância diante da telemedicina. Eventuais obstruções à sua prática devem ser observadas com rigor, pois paralelamente (se não acima) aos interesses de classe, encontram-se importantes premissas constitucionalmente protegidas.

Com tais notas, há de se perceber certa extensão confiada às normativas expedidas pelos Conselhos que, com o passar dos anos, mediante a autonomia administrativa, assumiu um papel que vai além de disciplinar condutas médicas, mas também lhes atribuir rígidas limitações.

Restrições à parte, insta mencionar um grande marco registrado pelo Conselho Federal de Medicina. Considerando os avanços tecnológicos e o quanto tais dispositivos podem propiciar melhor desempenho da profissão em benefício à coletividade, em 2002,

deu azo à Resolução CFM nº 1.643, regulamentando algumas modalidades de remota operabilidade passíveis de uso pela classe, o que foi ultrapassado com a publicação da Resolução CFM 2.227/2018, precocemente revogada pelo mesmo órgão. Entender os motivos que ensejaram tal medida não é o objetivo deste trabalho, mas as premissas que permeiam a esfera tributária.

Assim, é de grande valia analisar se a telemedicina traz em seu bojo novas modalidades que contemplem o acionamento do texto tributário nacional ou se clama ao legislador por pontuais adequações. É inquestionável que os avanços tecnológicos e os comportamentos sociais demandam de filigrana análise para que condutas eventualmente inovadoras não fiquem de fora dos objetivos traçados pelo Estado politicamente organizado.

Monteiro Neto (2003, p. 39) explica sobre a revolução da era digital e o conseqüente aprimoramento dos equipamentos eletrônicos, em especial o desenvolvimento da informática: “Grande parte das atividades humanas foi englobada pela automatização em vários setores de produção. Reformaram-se conceitos e novas atividades econômicas surgiram”. Na área da saúde não seria diferente, vindo à tona uma transformadora maneira de se praticar medicina.

Sabbatini (2014, p. 4) informa que medidas assim foram utilizadas, na década de 1960, em voos espaciais, especificamente na realização de “telemetria de rádio a grandes distâncias para a monitorização dos sinais vitais de astronautas em órbita ou em viagem à Lua”. Na década de 1970, outros projetos pioneiros surgiram em alguns países como Itália, EUA, Canadá, Japão e Inglaterra, com uso de recursos analógicos de áudio e vídeo e telemetria por rádio.

No Brasil, um acidente que culminou na contaminação de pessoas pelo césio 137 em Goiânia, em 1985, deu azo ao primeiro projeto em saúde a utilizar redes digitais, na Unicamp. Sabbatini (2014, p. 8) acrescenta que os profissionais encarregados de realizar o laudo médico “utilizaram um sistema baseado em computa-



dores de 8 bits (Itautec I-7000) interconectados pela Rede Nacional de Pacotes [...] Por meio do correio eletrônico recebiam relatórios diários das vítimas”. O trabalho era voltado ao acompanhamento da evolução desse quadro.

Foi a partir da década de 1990 que tal conceito passou a ser mais difundido no país, um deles voltado à especialidade cardiopulmonar da Universidade Federal de Pernambuco e do Instituto do Coração da Universidade de São Paulo. Entre os anos de 2003 e de 2005, interessante serviço de oncologia infantil foi realizado sob a coordenação do Instituto da Criança do Hospital das Clínicas da Escola Politécnica; a partir daí outros tantos foram se difundindo pelo país (SABBATINI, 2014, p. 8).

Grande parte dos trabalhos se desenvolveram a partir de projetos acadêmicos, com incentivos do Governo Federal. A Rede de Telessaúde na Atenção Primária, financiada pelo Ministério da Saúde e pela Rede Universitária de telemedicina (Rute), recebeu apoio do Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação. O Hospital Israelita Albert Einstein e o Hospital Sírio-Libanês foram as instituições privadas pioneiras na área telemédica. No setor empresarial, a TeleCardio, a Ventrrix e a TelCor se destacaram na prestação de serviços de telemonitoramento cardíaco transtelefônico; enquanto Fleury e a Omni Sistemas Diagnósticos na área de envio de imagens médicas digitais, hoje com uma infinidade de serviços voltados à área médica. Pena que poucos projetos são identificados em hospitais públicos, justamente os que voltam atenção à grande maioria dos enfermos desprovidos de recursos financeiros.

Fato é que a intensa velocidade com que a tecnologia se apresenta nos dias de hoje proporciona significativas transformações sociais. Por essa razão, cada avanço deve ser recepcionado com bastante parcimônia e por meio de minuciosa análise jurídico-científica em todas as suas vertentes possíveis. Matos, Menezes e Colaço (2017, p. 289), na inteligência da pesquisa realizada acerca da implantação de chips subcutâneos, alertam quanto aos limites que devem prosperar, em especial, à tutela da privacidade humana, pois: “A tecnologia congrega informações importantes, em sua

grande maioria, consideradas dados sensíveis, razão pela qual as operações nesse segmento inspiram o devido cuidado jurídico”.

Menezes (2013, p. 2) ainda lembra quanto à lacuna existente na ordem jurídico-brasileira, em especial, à proteção de direitos do consumidor em face de alguns eventos ocorridos internacionalmente, como os danos causados à sociedade na era tecnológica no episódio registrado da Talidomida, nos EUA, na década de 1960, ou até mesmo o caso, nem tão veiculado, do diethylstilbestrol que foi administrado em grávidas holandesas e que comprovadamente determinou a ocorrência de câncer urogenital nos filhos, após 30 anos da administração. Assim, junto à inovação, devem estar atreladas todas as ciências, e o estudo jurídico é pertinente para a congregação dos direitos e deveres decorrentes dessas relações.

Trazendo ao bojo do presente estudo, averiguar os aspectos tributários correlacionados à figura das espécies inovadoras da telemedicina faz-se imprescindível em face da necessidade de avaliar a segurança jurídica dos correspondentes institutos envolvidos ou, na visão prospectiva desta pesquisa, alertar para a necessidade de instituição de legislação complementar, a fim de regulamentá-la.

Voltando os olhos à telemedicina, à luz do Direito Tributário, tem-se por característica primária a prestação de um serviço, prescindindo assim pela análise de ordem jurisprudencial e doutrinária esmiuçada em assuntos correlatos, já que o tema é pouco debatido, em especial quanto à possibilidade de incidência ou não do Imposto Sobre Serviços – ISS, conforme será adiante estudado.

## Da revogação da resolução CFM 2.227/2018 à regulamentação em tempos de covid-19

O ato de revogação da Resolução CFM nº 2.227/2018 se deu por força da Resolução CFM nº 2.228/2019, restabelecendo os efeitos da antiga Resolução CFM nº 1.643/2002, a qual restringe o campo de práticas telemáticas à assistência, educação e pesquisa em Saúde. As justificativas à tomada decisiva decorreram

do alto número de propostas encaminhadas por médicos brasileiros ao Conselho Federal de Medicina, para alterações dos termos dispostos, pelo clamor de inúmeras entidades por mais tempo à análise documental e envio de novas sugestões, retomando-se a fase de análise criteriosa de dispositivos e fomento da telemedicina no Brasil.

Desde então, verificam-se poucas medidas concretas de avanços do tema por parte do Conselho Federal de Medicina, um dos exemplos foi a publicação da Resolução CFM nº 2.264/2019, que definiu e disciplinou os serviços de telepatologia como forma de prestação de serviços mediados por tecnologias remotas, em especial, a regulamentação da prática para fins de envio de dados e imagens com o propósito de emissão de relatório como suporte às atividades anatomopatológicas desenvolvidas localmente (CFM, 2019).

Com a pandemia provocada pelo covid-19, não apenas as instituições de saúde, mas todos os entes públicos e privados necessitaram se adaptar ao enfrentamento do quadro que se instalou, visando o controle da propagação descontrolada do vírus. No âmbito da saúde, o Conselho Federal de Medicina enviou ao Ministério da Saúde o Ofício CFM nº 1.756/2020 – COJUR, datado de 19 de março de 2020, ampliando-se o alcance de práticas de telemedicina aos fins de teleorientação, telemonitoramento e teleinterconsulta<sup>7</sup>.

Acrescente-se, ainda, o advento da Lei nº 13.989, de 15 de abril de 2020, o qual autorizou o uso da telemedicina durante a crise provocada pelo novo coronavírus, estendendo-se a prática provisória para os fins de pesquisa, prevenção de doenças, lesões e promoção da saúde.

Dentre as motivações para a medida tomada, autorização de caráter excepcional e provisório, considera-se o risco real de sequelas e a potencialidade de mortes ocasionadas pelo vírus,

<sup>7</sup> Teleorientação: para que profissionais da medicina realizem à distância a orientação e o encaminhamento de pacientes em isolamento; Telemonitoramento: ato realizado sob orientação e supervisão médica para monitoramento ou vigência a distância de parâmetros de saúde e/ou doença. Teleinterconsulta: exclusivamente para troca de informações e opiniões entre médicos, para auxílio diagnóstico ou terapêutico.

orientações da Organização Mundial de Saúde, a decretação do estado de calamidade por parte do governo brasileiro, a necessidade de isolamento social como meio de combate à contaminação e a necessidade de proteger não apenas a saúde de pacientes como de médicos e demais profissionais de saúde que se encontram à frente de combate.

Em que pesem as discussões juridicamente possíveis relativas à hierarquia de normas quanto à validação de novas modalidades por força de um ofício em face de norma resolutiva, sobrepõem-se tais discussões a inspirações de cunho fundamentalmente maiores, quais sejam, a tutela do direito à vida e, por consequência, a promoção de meios aprimorados de acesso à saúde, amoldando-se a situação vivenciada.

Dados extraídos do Boletim Epidemiológico Especial nº 23 da Secretaria de Vigilância em Saúde, divulgado em 22 de julho de 2020, demonstra que o Brasil está em 2º lugar entre os países com maior número de casos confirmados de contágio pela covid-19 (2.074.860 casos); todavia, quando analisada, a taxa de letalidade ocupa a 9º posição, com 374,8 mortes a cada um milhão de habitantes. Analisando-se o número de óbitos por região, verifica-se que a região Sudeste apresenta maior número (35.732 óbitos), justamente a mais populosa; apesar de a taxa de mortalidade apontar os estados da Região Norte como de maiores índices – Amazonas (75,5), Roraima (70,8), Pará (63,7) (SECRETARIA DE VIGILÂNCIA EM SAÚDE, 2020, p. 2-9). Tais índices reforçam a importância da aplicação da telemedicina, tanto por conta dos inúmeros fatores benéficos aos avanços da prática médica como também para se evitar a propagação de contágio, evitando-se o deslocamento da população doente, por vezes fragilizada por outras doenças crônicas.

Desta feita, nota-se um movimento de olhar voltado ao cerne elementar de garantias, aparando-se arestas da sustentação constitucional, nas palavras de Sarlet e Figueiredo (2007, p. 179), de um mínimo existencial que onere ao Estado medidas que garantam condições básicas de dignidade aos cidadãos, por consequência, “um mínimo de segurança social, já que, sem os recursos materiais

para uma existência digna, a própria dignidade da pessoa humana ficaria sacrificada”, o direito à vida e à integridade, considerando-se, inclusive, o direito geral de liberdades relacionadas ao direito de acesso à saúde.

Assim sendo, diante está de um panorama juridicamente relevante de pesos e contrapesos de direitos e deveres que alcançam pessoas, instituições e Estado, o que demanda análise e pesquisa científica sob todos os seus aspectos e vertentes; não menos importante, o tópico que se anuncia dedicar-se-á à análise de preceitos tributários envoltos à telemedicina, tão em voga hodiernamente.

## Aspectos tributários decorrentes da regulamentação da telemedicina no Brasil

No presente tópico, pretende-se delinear os contornos tributários que envolvem a telemedicina no Brasil, especialmente no que se refere à possibilidade de incidência do imposto sobre serviços. Tal análise se faz imprescindível, especialmente diante da regulamentação excepcional da telemedicina como instrumento eficaz de combate à pandemia causada pela covid-19, sendo exatamente essa a análise feita no presente tópico.

### telemedicina no âmbito do imposto sobre serviços – iss

A origem do Imposto Sobre Serviços encontra guarida na Constituição Federal de 1988 (CF/88), cuja norma raiz sustenta toda dispersão normativa existente na Lei Complementar nº 116/03. O artigo 156<sup>8</sup> da Carta Política confere aos Municípios a incumbência de instituir o ISS, mas lhes usurpam os serviços previstos no artigo 155, esses guardados aos estados.

<sup>8</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...]

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, 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 inserções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Aliás, incumbe resgatar a salutar função assumida pelas leis complementares na medida em que lhes são exigidas regulamentações específicas pela Ordem Maior. Martins (1998, p. 68) pontua que “tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte”.

Moraes (1978, p. 42), em ponderações acerca da definição do termo *serviços*, salienta que “vem a ser o resultado da atividade humana na criação de um bem que não se apresenta sob a forma de bem material, v.g., a atividade do transportador, do locador de bens móveis, do médico, etc.”

É controversa a afirmação de que todo tributo tem a sua estrutura jurídica originada sobre o mesmo gênero na expressão do artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), tal qual uma contribuição compulsória que é instituída por lei, não constituindo sanção de ato ilícito e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Moraes (1978, p. 74) acrescenta: “A diferença essencial entre elas está na concepção jurídico-formal de cada espécie tributária, concretizada na natureza do fato gerador da respectiva obrigação tributária”.

Eis a característica marcante do ISS, a sua relação com o fato gerador e aqui nasce episódio de longas irresignações, tanto pela doutrina quanto pelos Tribunais, que serão mais adiante apresentadas.

A CF/88, no trecho final do inciso III do artigo 156, reservou à LC a tarefa de definir os tipos de serviços abrangidos pelo ISS; uma forma de prevenir eventuais sistemas indevidos de bitributação ou conflitos de competência entre as pessoas políticas, coadunando-se à previsão constante no artigo 146 e 146-A<sup>10</sup> do mesmo encartado.

9 Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

10 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;  
II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; [...]

Art. 146 - A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Daí o advento da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, cumprindo o deferido constitucional para logo nas primeiras linhas definir o campo de incidência material do tributo, inserindo em lista anexa aqueles de interesse regulamentar. As hipóteses cabíveis relacionadas à área médica vertem do item 4<sup>11</sup>, assumindo com isso a LC, a função estabelecida constitucionalmente, determinando o campo de incidência fática.

A palavra telemedicina não se encontra expressa entre os serviços elencados, reputando-se necessário analisar o posicionamento doutrinário e jurisprudencial quanto à possibilidade de instituição para o caso de tal ocorrência, o que implica emaranhar na ferrenha problemática que atine o caráter exaustivo ou exemplificativo acerca do rol disposto pela LC. Ambas as interpretações encontram robustos e plausíveis fundamentos.

Os que defendem o rol exemplificativo invocam os argumentos de que a LC deve compor normas gerais tendentes a prevenir eventuais conflitos de competência ao poder de tributar, cuja limitação excessiva implicaria em violação à autonomia federativa dos municípios, também garantida pela CF/88, inclusive no que toca à liberdade legislativa das câmaras municipais na elaboração de suas leis para a instituição desse imposto.

Na contramão estão os que sustentam a ideia da taxatividade conferida pelo legislador de serviços em cunho exaustivo, salientando que a própria Constituição vigente, na parte final do artigo 156, inciso III, confiou à LC o papel de definir tais parâmetros por meio de enunciado prescritivo. Acrescentam ainda que a autonomia dos municípios para tributar está mitigada à submissão da lista, cuja função também o é para estabelecer o equilíbrio e prevenir os conflitos de competência entre eles ou com o estado ou a União.

11 4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.

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. [...]

Importante salientar, todavia, que no julgamento do Recurso Extraordinário 615580 RG/RJ, de relatoria da Ministra Ellen Gracie (BRASIL, 2010, p. 1152-1153), a discussão que gira em torno da taxatividade da lista foi reconhecida como assunto de repercussão geral (TEMA 296, ainda em trâmite), eis que diversas vezes foi objeto de discussão pela Corte. A estória acerca desse impasse é há tempos debatida, por vezes em entendimentos opostos, outrora desavenças em parte. Em 2005, o Ministro da 1ª Turma do STJ, José Augusto Delgado, sustentou em decisão do Recurso Especial (Resp.) 755918/RJ pela impossibilidade de interpretação extensiva, reconhecendo que “a ‘lista de serviços’ prevista no Decreto-Lei (DL) nº 406/68 é taxativa e exaustiva e não exemplificativa, não se admitindo, em relação a ela, o recurso da analogia, visando a alcançar hipóteses de incidência distantes das ali elencadas” (BRASIL, 2005a, p. 209).

Tratavam quanto à interpretação da lista face à possibilidade de incidência do ISS sobre os serviços portuários de rebocagem como extensão às expressões atracação/desatracaçã existente no item 87 do revogado Decreto-Lei 406/68<sup>12</sup>, pois assim como na telemedicina, *rebocagem* não se encontrava no encartado expressa. A decisão colenda foi pela não aplicação do ISS, ante a falta de previsão legal.

Em contrapartida, ainda em 2005, no julgamento do Resp. nº 686587/RS, de relatoria do Ministro Castro Meira (BRASIL, 2005b, p. 218), desta vez em análise aos serviços bancários, admitiu-se a realização de leitura ampla e analógica dos itens constantes na lista e, sob o cotejo do RE 75952/SP, sustentou a sua argumentação no sentido de que tal feito se faz imprescindível para que serviços identicamente praticáveis, embora com nomenclaturas distintas, sejam alcançados também pelo ISS. Trata-se de posicionamento relevante para assegurar eficácia normativa, uma precaução de eventuais tomadas fraudulentas por parte das instituições bancárias, impedindo que alterem nomenclaturas de seus serviços

<sup>12</sup> Serviços portuários e aeroportuários; utilização de porto ou aeroporto; atracação; capatazia; armazenagem interna, externa e especial; suprimento de água, serviços acessórios; movimentação de mercadorias fora do cais.



para o fim de esquivar do imposto que lhe é devido, pretendido e regulamentado pelo legislador.

Tem-se por inquestionável, nos julgamentos precedentes, o entendimento voltado pela taxatividade da lista geral constante na LC 116/2003; em que pese afastarem o caráter meramente exemplificativo, divergem tão somente quanto à interpretação estendida ou não, uma espécie de análise delimitada aos tipos já pretendidos pelo legislador. Pode-se afirmar estar diante de posição com efeitos de dupla face. Num primeiro olhar, voltado à limitação do exercício da legitimidade ativa para a instituição do ISS, impedindo que os municípios promovam ao seu bel prazer novos serviços que não os existentes na LC; numa segunda vista, preocupa-se com o resguardo do efetivo cumprimento dos serviços que já se encontram devidamente estabelecidos, inclinados a alcançar os contribuintes de fato, com demarcação para a interpretação extensiva horizontal, desde que enquadrados pelos gêneros substantivamente expressos, não tolhidos por mera literalidade enunciativa.

Pretende-se absorver as prestações socialmente realizáveis por sua natureza, não por mera expressão substantiva eventualmente modificada, que já encontrem base para aplicação no rol dos serviços em vigor, e aqui se refuta qualquer menção à inovação de cláusula.

Para além de uma mera adequação de novas condutas à norma, como visto anteriormente, no julgamento do Resp. n. 965583/SP, de relatoria do Ministro Luiz Fux (BRASIL, 2009, online), debruçado em idêntico caso de análise do item 87 da Lei Complementar 56/87 e a interpretação dos serviços portuários de rebocagem, tentado em compreender as nuances do serviço em questão, utilizou-se da definição disposta na Resolução SUNAMAM 8574/85, inciso IX, item II, para o seu posicionamento. No encartado, a rebocagem é definida como a efetuada por rebocadores, estando dispostas dentre as suas manobras a atracação e a desatracação, justamente uma das modalidades expressas na lista em discussão, sendo elas atividades-meio para a consecução da atividade-fim.

O ministro explica acerca da ínfima distinção que deve ser muito bem delineada entre a interpretação extensiva e o emprego da analogia em si, sendo essa o pressuposto de inexistência de lei, enquanto a outra é ocasião de que *legix dixit minus quam voluit*<sup>13</sup>.

Rechazando qualquer contraponto, assevera que, embora taxativa, a lista “admite a interpretação extensiva intra muros (sic), qual seja, no interior de cada um de seus itens, permitindo a incidência da mencionada exação sobre serviços correlatos àqueles expressamente previstos” (BRASIL, 2009, online) para ao fim de decidir que “tratando-se de serviços de atracação e desatracação de embarcações a esse gênero pertence a espécie de rebocagem, que é o quanto basta para fazer incidir o imposto sobre serviços.” (BRASIL, 2009, online).

Embora ainda não decidido o Tema 296, pelos precedentes entendimentos, têm-se pelo prenúncio da taxatividade da lista, admitindo-se a interpretação extensiva, não se atendo tão somente à literalidade das expressões quando diante se está de serviços identicamente praticados. Trazendo a mesma sistemática ao campo da telemedicina, faz-se imprescindível imergir em estudo das características e definições constantes nas Resoluções CFM, que disciplinam o tema para concluir se já estaria a atividade prevista no rol constante na atual LC, seja pela similitude de gênero, seja pela natureza da atividade desenvolvida ou se, ao contrário, encontra-se despida de tutela jurídica para imposição tributária.

## Caracterização da prestação de serviços

O primeiro conceito prescrito em norma sobre a telemedicina veio com a Resolução CFM 1.643, de 7 de agosto de 2002, definindo e disciplinando tal modalidade logo em seu inaugural artigo, para: “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.” (BRASIL, 2002, p. 2).

<sup>13</sup> A lei disse menos do que queria – oposição ao termo *Lex dixi plus quam voluit*.

Considerando que a tecnologia avança a passos largos, foi necessário o aperfeiçoamento do conceito anteriormente lançado acerca da telemedicina, devidamente realizado com o advento da Resolução CFM 2.227/2018, logo após revogada pela Resolução CFM 2.228/2019, que restabeleceu a vigência da anterior. Assim dispunha o dispositivo: “Art. 1º. Definir a telemedicina como o exercício da medicina mediado por tecnologias para fins de assistência, educação, pesquisa, prevenção de doenças e lesões e promoção de saúde.” (BRASIL, 2018, p. 3).

A literatura estrangeira também traz as suas fixações: Puliszuk e Gómez (2006, p. 27) mostram algumas institucionais, como a estabelecida pelo Ministério de Saúde francês, “La telemedicina es una forma de práctica médica y cooperativa en tiempo real o diferido entre profesionales de la salud, a distancia”, acrescentando ainda interessantes demarcações que foram sendo aprimoradas por grupos de trabalho da Organização Mundial de Saúde (OMS). De acordo com Puliszuk e Gómez (2006, p. 28), em 1997, uma das frentes atuantes a descreveu como a prática da assistência médica mediante a utilização de comunicações interativas audiovisuais e de dados, abrangendo a atenção médica, o diagnóstico, a consulta e o tratamento, como também a educação e a transferência de dados.

Em 1998, tal conceito foi tratado novamente por outra equipe, que definiu a telemedicina como a prestação de serviços de atenção à saúde quando a distância constitui um fator crítico, por profissionais que apelam às tecnologias de informação e de comunicação a fim de trocar dados para fazer diagnósticos, preconizar tratamentos e prevenção de doenças e agravos, bem como para a formação permanente dos profissionais de saúde, em atividades de pesquisa e avaliação, a fim de melhorar a saúde das pessoas e das comunidades em que vivem.

Dando especial atenção aos conceitos prescritos nas Resoluções inicialmente mencionados, é possível constatar que a prática da assistência médica por intermédio de tecnologias de informação remotamente operacionalizadas se repete, es-

pecificando que a telemedicina abrange a atenção médica, o diagnóstico, a consulta, o tratamento, assim como a educação e a transferência de dados, oportunizando concluir se tratar de mecanismo para as práticas já tradicionalmente definidas, diferenciando-as tão somente pela metodologia empregada para tais procedimentos. Um paradigma permanece imutável, qual seja, a telemedicina como instrumento aprimorado para práticas médicas, com objetivos voltados à tradicional prevenção de doenças, lesões e promoção da saúde.

Pela similitude prática, desvendar tal mistério, se diante está de um novo serviço ou de uma nova forma de se prestar aqueles já previstos na lista (atividade-fim), assume relevância ímpar para definir se o fato gerador do ISS já encontra respaldo normativo ou não.

Atentando-se às aceções trazidas pelas Resoluções nacionais, é possível concluir que ambas, mesmo que produzidas em momentos distintos, afirmam ser a telemedicina o exercício da medicina, isso é inconteste, diferenciando-a da prática convencional apenas por seu instrumento, ou seja, através e/ou mediado por metodologias interativas/tecnologias. Termos que confirmam ser ela tão somente uma nova forma para a prática daquilo que já é realizado, uma vez que as figuras são as mesmas, médico, paciente e a prestação do serviço de saúde.

Tal modalidade é enquadrada perfeitamente na definição de ato médico trazida logo no artigo 1º pela Resolução CFM 1.627/2001<sup>14</sup>, abrangendo todo procedimento técnico-profissional realizado por médico legalmente habilitado e dirigido à promoção da saúde, prevenção das enfermidades ou execução de procedimentos diagnósticos e terapêuticos, bem como à reabilitação dos enfermos, englobando assim as três dimensões de prevenção voltadas à saúde. Assim, suficientes são as constatações para concluir que a telemedicina é espécie do gênero ato

14 Definir o ato profissional de médico como todo procedimento técnico-profissional praticado por médico legalmente habilitado e dirigido para:

I - a promoção da saúde e prevenção da ocorrência de enfermidades ou profilaxia (prevenção primária);

II - a prevenção da evolução das enfermidades ou execução de procedimentos diagnósticos ou terapêuticos (prevenção secundária);

III - a prevenção da invalidez ou reabilitação dos enfermos (prevenção terciária).

médico, uma vez que se refere a procedimento tendo como um de seus objetivos a assistência, termo expresso e que se repete em ambas as definições prescritivas.

Em que pese a revogação da Resolução CFM 2.227/2018, relevantes notas merecem destaque com reflexos importantes para o estudo científico dos institutos debatidos no campo do Direito Tributário, em especial quando levados em confronto às ideias de interpretação extensiva da lista de serviços prevista na Lei Complementar 116/03. Razão para tal é porque, com a revogada Resolução, o Conselho Federal de Medicina inovou em parâmetros até então não contemplados pela classe médica, reconhecendo outras figuras antes realizadas somente *in loco* e agora passíveis de uso remoto. Dentre eles estão teleconsulta, teleinterconsulta, telediagnóstico, telecirurgia, teletriagem médica, telemonitoramento, teleorientação, teleconsultoria, cujas definições se encontram disponíveis no próprio corpo normativo<sup>15</sup> e que foram objeto de inúmeras reivindicações que ensejaram a vigência da Resolução CFM 2.228/2019, em 06 de março de 2019, restabelecendo os efeitos da norma pretérita<sup>16</sup>.

Na lista constante na LC 116/2003, em seu eixo maior, encontra-se como passível da cobrança do ISS os serviços de saúde,

15 Art. 4º A teleconsulta é a consulta médica remota, mediada por tecnologias, com médico e paciente localizados em diferentes espaços geográficos.

Art. 6º A teleinterconsulta é a troca de informações e opiniões entre médicos, com ou sem a presença do paciente, para auxílio diagnóstico ou terapêutico, clínico ou cirúrgico.

Art. 7º O telediagnóstico é o ato médico a distância, geográfica e/ou temporal, com a transmissão de gráficos, imagens e dados para emissão de laudo ou parecer por médico com Registro de Qualificação de Especialista (RQE) na área relacionada ao procedimento.

Art. 8º A telecirurgia é a realização de procedimento cirúrgico remoto, mediado por tecnologias interativas seguras, com médico executor e equipamento robótico em espaços físicos distintos.

Art. 10. A teletriagem médica é o ato realizado por um médico com avaliação dos sintomas, a distância, para definição e direcionamento do paciente ao tipo adequado de assistência que necessita ou a um especialista.

Art. 11. O telemonitoramento é o ato realizado sob orientação e supervisão médica para monitoramento ou vigilância a distância de parâmetros de saúde e/ou doença, por meio de aquisição direta de imagens, sinais e dados de equipamentos e/ou dispositivos agregados ou implantáveis nos pacientes em regime de internação clínica ou domiciliar, em comunidade terapêutica, em instituição de longa permanência de idosos ou no traslado de paciente até sua chegada ao estabelecimento de saúde.

Art. 13. A teleorientação é o ato médico realizado para preenchimento a distância de declaração de saúde e para contratação ou adesão a plano privado de assistência à saúde.

Art. 14. A teleconsultoria é o ato de consultoria mediada por tecnologias entre médicos e gestores, profissionais e trabalhadores da área da saúde, com a finalidade de esclarecer dúvidas sobre procedimentos, ações de saúde e questões relativas ao processo de trabalho.

16 Exposição de motivos: Em virtude do alto número de propostas encaminhadas pelos médicos brasileiros para alteração dos termos da Resolução FM nº 2.227/2018 – a qual define critérios para a prática da telemedicina no País –, que já chegou a 1.444 contribuições, até o momento; em atenção, ademais, ao clamor de inúmeras entidades médicas, que pedem mais tempo para analisar o documento e enviar também suas sugestões de alteração; e, por fim, tendo em vista a necessidade de tempo para concluir as etapas de acolhida, compilação, estudo, organização, apresentação e deliberação de todo o material já recebido e do que ainda será recebido, possibilitando uma análise criteriosa de cada uma dessas contribuições, com o objetivo de entregar aos médicos e à sociedade em geral um instrumento que seja eficaz em sua função de normatizar a atuação do médico e a oferta de serviços médicos a distância mediados pela tecnologia, sendo sensível às manifestações dos médicos brasileiros e das entidades representativas da classe, solicito revogar a Resolução CFM nº 2.227/2018. Relator: Aldemir Humberto Soares.

assistência médica e congêneres (gênero), tendo como subitens seguintes a Medicina e a biomedicina, difundindo as atividades a partir daí em peculiares especificidades. Imprescindível para o caso em tela realçar o contido no §1º do artigo 108<sup>17</sup> do Código Tributário Nacional, no sentido de que, embora o *caput* permita o uso da analogia para aplicação da legislação tributária, não se poderá invocá-la para exigir tributo não previsto em Lei, usufruindo da depuração esculpida pelo Ministro Luiz Fux para ressaltar que, diante das definições resgatadas, algumas figuras insofismavelmente estão abrangidas pelo rol. A analogia não pode ser utilizada para criar tributo, porém não reza proibição de utilizá-la para adequar tais modalidades às prestações de serviços já disciplinadas pela LC.

Paulo de Barros Carvalho tece linhas preciosas num resgate ao princípio da tipicidade e assevera quanto à necessidade de que todos os elementos sejam observados para a incidência da regra matriz do imposto. Em suas palavras, “a descrição de um evento de possível ocorrência para a norma poder operar, e a prescrição de uma relação jurídica que vai nascer quando ocorrer esse acontecimento” (CARVALHO, 2018, p. 310), lembrando ainda a importância de que os deveres constantes na ordem tributária sejam introduzidos no direito positivo “por veículos introdutores primários, com força de lei” (CARVALHO, 2018, p. 315). Resultando, assim, na impossibilidade de arrecadação ou instituição de tributos que não estejam dentro dos limites prescritos de modo legal, um apelo à taxatividade já discutida.

O resgate ao critério material da regra-matriz do ISS se faz importante, uma vez se tratar de núcleo conceitual de hipótese normativa. No rol anexo à LC estão as referências comportamentais radicais, cuja verificação reflete percussão tributária. Complementando tal ideia, Paulo de Barros Carvalho explica: “No caso do ISS, esse núcleo é representado pelo verbo ‘prestar’, acompanhado do complemento ‘serviços de qualquer natureza’”

17 Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: [...]

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

(CARVALHO, 2018, p. 793), e aqui relembra que tal locução não deve ser empregada para os serviços de transporte interestadual, nem intermunicipal, uma vez que se encontra também de maneira expressa na própria CF/88, artigo 155<sup>18</sup>, II, direcionamento para competência dos estados e do Distrito Federal.

Em análise do termo *serviços de qualquer natureza*, Carvalho (2018, p.794) esclarece que, para restar configurado, “é necessário que ocorra o exercício, por parte de alguém (prestador), de atuação que tenha por objetivo produzir uma utilidade relativamente a outra pessoa (tomador), a qual remunera o prestador (preço do serviço)”, ou seja, a existência bilateral da relação perpetrada, o que para a telemedicina encontra sobejamente caracterizado.

Por essa razão, é possível concluir que para algumas das modalidades telemédicas não comportaria incidência – sequer interpretação extensiva –, uma vez que não há respaldo às expressões constantes, tanto pela espécie quanto pelo gênero, tampouco guardando qualquer relação fática à norma atual. Por outro lado, não se pode ignorar que algumas das modalidades apresentadas encontram pouso garantido na lista. Considerando o entendimento traçado de que a telemedicina, em suas variadas modalidades, na realidade nada mais é do que o instrumento para a prestação dos serviços médicos, a regra-matriz material encontra abrigo em algumas previsões, tais como a teleconsulta (4.01 – Medicina e Biomedicina), a telecirurgia (4.04 – instrumentalização cirúrgica), o telediagnóstico (4.02 – Análises clínicas, patologias, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultrassonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia, e congêneres). O mesmo não pode ser dito com relação aos serviços de assessoria/consultoria, uma vez não haver espécie similar no rol dos serviços existentes, qualquer inserção comportaria violação à taxatividade defendida.

Paulo Caliendo e Soares (2017, p. 321) afirmam haver robustez material para a aplicação do ISS na telemedicina, uma vez que ela

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

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos

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;

III - propriedade de veículos automotores.

já é reconhecida e “se caracteriza pela prestação remota e à distância de serviços de observação, diagnóstico e monitorização de pacientes, mediante o uso de recursos tecnológicos, conforme o próprio Conselho Federal de Medicina já regulamentou”, pontuando que “nos dois casos de atuação citados pela doutrina especializada (Teleconsultas e Telemonitorização) haverá a incidência do imposto”. Um alerta à análise de novos institutos que surjam e que porventura não se enquadrem à literatura médica vigente.

Encontra consonância com essas premissas o julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1111234/PR, de relatoria da Ministra Eliana Calmon (BRASIL, 2009, online), que em sua fundamentação se reportou aos argumentos apresentados no REsp 920386/SC pelo Ministro Teori Albino Zavascki, no sentido de não poder ser confundida a interpretação extensiva do rol dos serviços com a inclusão de outros de natureza diversa aos que ali se encontram. Tal feito, se assim fosse, comportaria irrefutável violação à legalidade. Diante da impossibilidade de prever todas as espécies e derivações decorrentes de um mesmo serviço, a intenção do legislador está voltada a autorizar a aplicação da interpretação em função do gênero legalmente estipulado, assim, “é preciso fazer a distinção dos serviços que estão na lista, independentemente do nomen juris, dos serviços que não se enquadram em nenhum dos itens da lista, sequer por semelhança” (BRASIL, 2009, online). Dirige olhar ao trabalho que deve ser feito pelas instituições ordinárias na “averiguação dos tipos de serviço que podem ser tributados pelo ISS, na interpretação extensiva, devendo-se observar que os serviços prestados, mesmo com nomenclaturas diferentes, devem ser perquiridos quanto à substância” (BRASIL, 2009, online). Deste modo, a incidência fica à pertinência de cada serviço prestado em concreto aos constantes da lista existente na LC, interpretação também estendida à telemedicina.

Moraes (1978, p. 81) interessantemente recorda que o “ISS não recai sobre a prestação de serviços, mas, sim, sobre serviços de qualquer natureza”. Irrefutável dizer que a telemedicina condiz com os serviços de medicina, seu verdadeiro objeto, restando



sustentado o discurso em arcabouço jurisprudencial e doutrinário para firmar o entendimento de que, na prática da telemedicina, alguns serviços já se encontram devidamente previstos no rol da lei complementar, sendo passíveis da incidência do ISS, enquanto outros não.

## Telemedicina e a competência territorial para a cobrança do ISS

Superadas as dúvidas suscitadas quanto ao fato gerador do ISS na telemedicina, cabe neste momento imergir no plano da competência ativa para a cobrança desse imposto. Tal serviço tem como característica peculiar a prestação remota, oportunizando que médico e paciente estejam em municípios diversos, quiçá em outros países. Entender os reflexos disso dentro do discurso tributário é o papel que se pretende agora construir.

A LC 116/2003 estabelece, em seu artigo 3º, que se considera o serviço prestado e o imposto devido no local do prestador, exceтуando as hipóteses existentes nos incisos I a XXV. Pelas práticas convencionais não há dificuldade para concluir que a competência para a cobrança do ISS, nos casos de prestação de serviço médico, seja o do local do estabelecimento prestador, pois é comum o deslocamento do paciente ao consultório ou hospital onde está o profissional, mas, quando diante estiver da modalidade remota de prática médica, como definir a competência para a cobrança do referido tributo? O estabelecimento prestador é onde o médico se encontra ou no local em que o paciente recebe o atendimento? Reputa-se importante buscar o entendimento dos tribunais quanto a temas correlatos para a conclusão que logo segue.

No julgamento recursal do Processo nº 10005368420168260114 TJSP (SÃO PAULO, 2017, online), tendo como apelante empresa prestadora de serviços médicos e apelado o Município de Campinas, intentou-se a reforma da sentença que julgou improcedente a pretensão deduzida no feito de ação declaratória

c.c. compensação/restituição do ISS. A empresa realizava plantões médicos em outras cidades, mas tinha sede na cidade de Campinas. Entendeu o juízo *a quo* que a controvérsia envolvia o próprio conceito de estabelecimento prestador, que a autora oferecia serviços de saúde em instalações do próprio tomador de serviços e o tributo é devido ao município de Campinas, local onde domiciliada à época do fato. Em sentido contrário, entendeu o Tribunal de Segunda Instância no sentido de que, em análise aos contratos firmados, pela natureza consolidada, a prestação de serviços ensejava a cobrança do ISS por parte dos correspondentes tomadores. Uma análise dos artigos 3º e 4º<sup>19</sup> da LC 116/2003 em torno das espécies de serviços e o conceito de unidade econômica foram cruciais para o decisório. Tais dispositivos são hialinos ao mencionarem as hipóteses de competência, já muito bem demarcadas. Uma delas advém dos incisos I a XXV do artigo 3º e, para esse, pouco importa a existência ou não de unidade econômica no município onde o serviço é prestado.

Nos moldes do artigo 4º, é considerado estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolve suas atividades, permanente ou temporariamente, desde que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevante quaisquer denominações que venham a ser atribuídas aos postos, basta restar configurada a unidade econômica. Atentando-se à telemedicina, a interpretação se reporta ao caso em concreto, buscando parâmetros estabelecidos pela norma, haja vista que variadas são as modalidades possíveis, embora algumas pontualidades possam ser destacadas. A primeira delas se relaciona à realização de serviços sem aparelhagem no local onde se encontra o tomador, exemplo da teleconsulta; aqui competente para cobrar ISS é o município do prestador, onde estão situados o complexo de bens da atividade médica. Diferentemente se conclui dos casos de telecirurgia, nos quais se pressupõe haver aparelhagem robótica no local tomador,

19 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: [...]

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.

caracterizando a formação da unidade econômica, transferindo para esse município, o direito de tributar.

Tal assunto também foi debatido pelo STJ no REsp nº 1.060.210/SC (BRASIL, 2012, online), tendo como relator o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, ocasião em que ficara consignado ser irrelevante a denominação tratada: sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório ou contato; basta se configurar a unidade econômica para a alteração da competência ativa. Para a competência territorial deve se observar a determinação da unidade econômica, sempre depurando na configuração do ISS a locução de duas premissas: analisar se o serviço encontra respaldo no rol apresentado pela LC 116/2003 e identificar a existência de unidade econômica.

## Conclusão

Restou demonstrado que a medicina evoluiu e continua se aperfeiçoando no tempo, sendo a telemedicina instituto bastante promissor, com modalidades dinâmicas de práticas na ampliação do oferecimento de serviços qualificados de saúde com transformações significativas quando comparado ao modelo tradicionalmente utilizado.

Muito há que se discutir em outras searas jurídicas, sendo que no berço das premissas tributárias não há posicionamento jurisprudencial expresso ao tema, até porque muitas das novas modalidades sequer foram praticadas em virtude da repentina revogação da Resolução CFM 2.227/2018, que trazia em seu bojo inovadoras facetas.

Verificou-se que recentemente a telemedicina foi regulamentada, de maneira excepcional, com vistas ao combate da pandemia causada pela covid-19, ficando claro que o ressurgimento da modalidade restou pautada em vertente emergencial, mas já anunciando a promissora quebra de paradigmas dos serviços de saúde que ocorrerão no Brasil, acompanhando a evolução mundial de democratização ao alcance de todos.

A partir da regulamentação da telemedicina, conclui-se pela urgência na definição de contornos jurídicos, em especial o que se refere à questão tributária. Assim, observa-se substância normativa na LC 116/2003 no que se refere a algumas das modalidades praticadas pela telemedicina, e que para se atingir todas as anunciadas, enseja-se por aprovação de novo rol, complementarmente.

Quanto à competência territorial para a cobrança do tributo, embora haja controvérsia pontual, sustenta-se pelo posicionamento do local da sede do estabelecimento prestador de serviços, salvo nas hipóteses em que houver a implantação de equipamento físico, caracterizando a instalação de unidade econômica no local tomador.

## Referências

ASSOCIAÇÃO MÉDICA BRASILEIRA. **Demografia Médica 2018**. 2018. Disponível em: <https://amb.org.br/wp-content/uploads/2018/03/DEMOGRAFIA-M%C3%89DICA.pdf>. Acesso em: 28 jul. 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 406**, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Brasília, 31 dez. 1968.

BRASIL. Conselho Federal de Medicina. **Ofício CFM nº 1.756/2020 - COJUR**, de 19 de março de 2020. Disponível em:

[http://portal.CFM.org.br/images/PDF/2020\\_oficio\\_telemedicina.pdf](http://portal.CFM.org.br/images/PDF/2020_oficio_telemedicina.pdf). Acesso em: 26 abr. 2020.

BRASIL. Conselho Federal de Medicina. **Resolução nº 1.643/2002**, de 7 de agosto de 2002. Define e disciplina a prestação de serviços através da Telemedicina. Brasília, 26 ago. 2002.

BRASIL. Conselho Federal de Medicina. **Resolução nº 2.227/2018**, de 13 de dezembro de 2018. Define e disciplina a telemedicina como forma de prestação de serviços médicos mediados por tecnologias. Brasília, 6 fev. 2019.

BRASIL. Conselho Federal de Medicina. **Resolução nº 2.228/2019**, de 26 de fevereiro de 2019. Revoga a Resolução CFM nº 2.227 [...] e restabelece expressamente a vigência da Resolução CFM nº 1.643/2002. Brasília, 6 mar. 2019.

BRASIL. Conselho Federal de Medicina. **Resolução nº 2.264/2019**, de 12 de novembro de 2019. Define e disciplina a telepatologia como forma de prestação de serviços de anatomopatologia mediados por tecnologias. Brasília, 20 set. 2019.

BRASIL. Conselho Federal de Medicina. **Resolução nº 1.246/1988**, de 08 de janeiro de 1988. Código de Ética Médica. O presente Código entra em vigor na data de sua publicação e revoga o Código de Ética Médica (DOU, 11-01-65) o Código Brasileiro de Deontologia Médica (Resolução CFM n.º 1.154, de 13-04-84) e demais disposições em contrário. (D.O.U.; Poder Executivo, 26 jan. 1988, p. 1574-7, Seção 1). Rio de Janeiro, 08 jan. 1988.

BRASIL. Conselho Federal de Medicina. **Resolução nº 1.627/2001**, de 23 de outubro de 2001. Define o ato profissional de médico como todo procedimento técnico-profissional praticado por médico legalmente habilitado. Manaus, 16 nov. 2001.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 7.955**, de 13 de setembro de 1945. Institui Conselhos de Medicina e dá outras providências. Rio de Janeiro: Senado Federal, 15 set. 1945.

BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria de Vigilância em Saúde. **Boletim Epidemiológico Especial nº 23**, de 22 de julho de 2020. Disponível em: <https://www.saude.gov.br/images/pdf/2020/July/22/Boletim-epidemiologico-COVID-23-final.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2020.

BRASIL. STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RG RE 615580 RJ. Relatora: Ministra Ellen Gracie. 20/08/2010. **JusBrasil**, 2010. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/311629861/repercussao-geral-no-recurso-extraordinario-rg-re-615580-rj-rio-de-janeiro/inteiro-teor-311629871?ref=juris-tabs>. Acesso em: 17 jun. 2019.

BRASIL. STJ. RECURSO ESPECIAL: REsp 1.060.210 SC 2008/0110109-8. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. DJ: 05/03/2013. **ConJur**, 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/leasing-acordao-tubarao-sc.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2019.

BRASIL. STJ. RECURSO ESPECIAL: REsp 1111234 PR 2009/0015818-9. Relatora: Ministra Eliana Calmon. DJ: 08/10/2009. **JusBrasil**, 2009. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6029502/recurso-especial-resp-1111234-pr-2009-0015818-9-stj/relatorio-e-voto-12157729>. Acesso em: 17 jun. 2019.

BRASIL. STJ. RECURSO ESPECIAL: REsp 686587 RS 2004/0140445-3. Relator: Ministro Castro Meira. DJ: 07/11/2005. **JusBrasil**, 2005. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7186444/recurso-especial-resp-686587-rs-2004-0140445-3-stj/relatorio-e-voto-12925676>. Acesso em: 17 jun. 2019.

BRASIL. STJ. RECURSO ESPECIAL: REsp 755918 RJ 2005/0091028-1. Relator: Ministro José Delgado. DJ: 08/08/2005. **JusBrasil**, 2005. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7223345/recurso-especial-resp-755918-rj-2005-0091028-1-stj>. Acesso em: 17 jun. 2019.

BRASIL. STJ. RECURSO ESPECIAL: REsp 965583 SP 2007/0148639-5. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ: 22/04/2009. **JusBrasil**, 2009. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/4105998/recurso-especial-resp-965583/inteiro-teor-12214841?ref=amp>. Acesso em: 17 jun. 2019.

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. 2016. 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: 17 jun. 2019.

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei n. 13.989, de 15 de abril de 2020**. Dispõe sobre o uso da telemedicina durante a crise causada pelo coronavírus (SARS-CoV-2). Disponível em: <http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-13.989-de-15-de-abril-de-2020-252726328>. Acesso em 17 jun. 2019.

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei n. 3.268, de 30 de setembro de 1957**. Dispõe sobre os Conselhos de Medicina, e dá outras providências. 1957. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/LEIS/L3268.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/LEIS/L3268.htm). Acesso em 17 jun. 2019.

BRASIL. Constituição (1937). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Senado Federal, 1937.

CALIENDO, P.; SOARES, F. T. **Os desafios da telemedicina**: um debate sobre tributação e tecnologia. Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília, v. 11, nº 1, 2017. p. 307-327.

CARVALHO, P. de B. **Direito Tributário**: Linguagem e Método. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CONSELHO FEDERAL DE MEDICINA. **Estatísticas**. 25 jul. 2020. Disponível em: [https://portal.CFM.org.br/index.php?option=com\\_estatistica&buscarPor=E&ufEstatistica=AM&regiaoEstatistica=&situacaoEstatistica=&detalheSituacaoEstatistica=&sexoEstatistica=](https://portal.CFM.org.br/index.php?option=com_estatistica&buscarPor=E&ufEstatistica=AM&regiaoEstatistica=&situacaoEstatistica=&detalheSituacaoEstatistica=&sexoEstatistica=). Acesso em: 28 jul. 2020.

**Enciclopédia Jurídica**. Disponível em: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/pt/d/lex-dixi-plus-quam-voluit/lex-dixi-plus-quam-voluit.htm>. Acesso em: 17 jun. 2019.

FALEIROS JUNIOR, José Luiz de Moura; NOGAROLI, Rafaella; CAVET, Caroline Amadori. Telemedicina e proteção de dados: reflexões sobre a pandemia da covid-19 e os impactos jurídicos da tecnologia aplicada à saúde. **Revista dos Tribunais**, vol. 1016, p. 1-30, jun. 2020.

MARTINS, I. G. da S. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MATOS, L. G.; MENEZES, J. B. de; COLAÇO, H. S. Limites à implantação de chips subcutâneos: A tutela da privacidade como instrumento de proteção da pessoa na sociedade da informação. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, v. 18, n. 3, 2017. p. 267-299.

MENEZES, J. B. de. **O direito dos danos na sociedade das incertezas**: a problemática do risco de desenvolvimento no Brasil. Política e Direito em Norberto Bobbio. 1ed. Florianópolis: Conceito, 2013, v 1, p. 187-206.

MONTEIRO NETO, J. A. Crimes informáticos uma abordagem dinâmica ao direito penal informático. **Revista Pensar da Universidade de Fortaleza**, v. 8, nº 1, 2003. p. 39-54.

MORAES, B. R. de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: RT, 1978.



PULISZUK, A. K.; GÓMEZ, A. J. S. **Telemedicina:** Aplicaciones de telecomunicaciones em salud em la subregion andina. 2. ed. Bogotá: Kroma, 2006.

SABBATINI, R. M. E. A Telemedicina no Brasil: evolução e perspectivas. *In:* CAETANO, K. C.; MALAGUTTI, W. (org.). **Informática em saúde:** uma perspectiva multiprofissional dos usos e possibilidades. São Caetano do Sul: Yendis, 2014. p. 1-16.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Apelação TJ-SP 10005368420168260114 SP.** Relator: Ricardo Chimenti, 07 de dezembro de 2017. 18ª Câmara de Direito Público. DJe: 14/12/2017. Disponível em: [https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=11074669&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha\\_266adde05ded488698291bb-8fad4f666&vIcaptcha=szww&novoVICaptcha=](https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=11074669&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha_266adde05ded488698291bb-8fad4f666&vIcaptcha=szww&novoVICaptcha=). Acesso em: 19 jun. 2019.

SARLET, I. W.; FIGUEIREDO, M. F. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. **Direitos Fundamentais & Justiça**, Porto Alegre, vol. 1, n. 1, p. 171-213, out-dez. 2007.

SOUSA, Joaquim Abreu de. Benefícios da telemedicina para os doentes, os sistemas de saúde e a sociedade: uso da telemedicina para o Follow-up de doentes com cancro. **Revista Portuguesa de Cirurgia**, s.l.], n. 47, p. 15-22, July 2020. ISSN 2183-1165. Disponível em: <https://revista.spcir.com/index.php/spcir/article/view/805>. Acesso em: 02 fev. 2021.

SOUZA, Leonardo da Rocha; VOLLES, Guilherme Augusto; RIBEIRO, Marcelo. O prontuário do paciente na área médica: direito ao sigilo versus interesse público sanitário na pandemia da covid-19. *Revista Pensamento Jurídico FADISP*, v. 14. 2020. Disponível em: <https://fadisp.com.br/revista/ojs/index.php/pensamentojuridico/article/view/223>. Acesso em: 02 fev. 2021.