



AUDITORIA TRIBUTÁRIA
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
PREFEITURA MUNICIPAL DE CRICIÚMA

Processo Administrativo: SMF-124/2026

Interessado: UNIMED CRICIUMA COOPERATIVA TRABALHO MÉDICO REGIÃO CARBONÍFERA
(CNPJ: 82.996.703/0030-10)

Assunto: Consulta à interpretação da legislação tributária

SOLUÇÃO DE CONSULTA
(Parecer Fiscal 140/2026)

EMENTA: ISS. Cessão onerosa de espaço físico. Exploração econômica por terceiro. Locação de espaço. Item 3.03 da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003. Não enquadramento.

O Auditor Fiscal da Receita Municipal de Criciúma/SC, Anderson Ataíde das Neves, matrícula 58.938, no uso de suas atribuições legais, em especial à vista do inciso VII do artigo 3º da Lei Complementar nº 507, de 18 de novembro de 2022, e constatado o preenchimento dos requisitos legais quanto à admissibilidade, segundo regência disciplinada pelo artigo 169 da Lei Complementar 287, de 27 de setembro de 2018, ESCLARECE o questionamento formulado pelo consulente acima qualificado.

I) DA EXPOSIÇÃO DOS FATOS E DAS CIRCUNSTÂNCIAS

Trata-se de Consulta Tributária formulada por pessoa jurídica estabelecida formalmente nesta municipalidade, interessada em obter orientação quanto ao tratamento tributário municipal aplicável à possível instalação de uma máquina de autoatendimento, denominada Smart Shop, nas dependências de uma de suas unidades. A máquina seria de propriedade e de integral responsabilidade de outra empresa, que ficaria incumbida de todas as atividades relacionadas à sua exploração econômica.

Conforme relatado, a empresa responsável pela máquina realizará sua instalação, abastecimento, manutenção, comercialização dos produtos, recebimento dos valores das vendas e atendimento aos consumidores, não participando a consulente da comercialização dos produtos nem



AUDITORIA TRIBUTÁRIA
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
PREFEITURA MUNICIPAL DE CRICIÚMA

recebendo valores diretamente dos usuários da máquina. À consulente caberá, exclusivamente, disponibilizar espaço físico em suas dependências para instalação do equipamento.

Como contraprestação pela utilização do espaço, a consulente receberá mensalmente valor correspondente a 5% (cinco por cento) do faturamento bruto das vendas realizadas pela máquina.

Diante desse modelo de operação, a consulente questiona se a disponibilização do espaço caracteriza mera cessão onerosa ou locação de espaço físico, sem incidência do ISSQN, ou se a operação deve ser enquadrada como prestação de serviço tributável pelo imposto, especialmente no item 3.03 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Indaga, ainda, acerca do tratamento tributário e documental aplicável na hipótese de não incidência e sobre eventual influência, na caracterização da operação, do fato de a remuneração corresponder a percentual do faturamento bruto da máquina.

II) DA EXPOSIÇÃO DO DIREITO

Nos termos do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, compete aos Municípios instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, desde que definidos em lei complementar. A Lei Complementar nº 116/2003, por sua vez, estabelece, em seu artigo 1º, que o ISS tem como fato gerador a prestação dos serviços constantes de sua lista anexa. O Código Tributário Municipal de Criciúma reproduz a lista de serviços da legislação complementar federal.

Desse modo, para que determinada operação se sujeite ao ISS, é necessária a presença de uma prestação de serviço juridicamente caracterizada, enquadrável em uma das hipóteses previstas na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

A análise, portanto, deve partir da natureza jurídica da operação efetivamente descrita na consulta. O artigo 565 do Código Civil define a locação de coisas como o negócio jurídico pelo qual uma parte cede à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante retribuição. A essência desse negócio jurídico está, portanto, na disponibilização do uso e gozo da coisa ao contratante, mediante contraprestação.

Na hipótese submetida à análise, segundo as informações prestadas, a consulente não executará as atividades comerciais relacionadas ao Smart Shop. A empresa proprietária da máquina será responsável por sua instalação, abastecimento, manutenção, operação, comercialização dos produtos,



AUDITORIA TRIBUTÁRIA
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
PREFEITURA MUNICIPAL DE CRICIÚMA

recebimento dos pagamentos e atendimento aos consumidores. A consulente, por sua vez, limitar-se-á à disponibilização de determinado espaço físico em suas dependências.

Não se identifica, portanto, a partir dos fatos narrados, atividade autônoma de fazer exercida pela consulente em favor da empresa operadora da máquina. O objeto da relação jurídica consiste, essencialmente, na disponibilização do uso de determinado espaço físico para que terceiro nele instale e opere equipamento de sua propriedade e sob sua exclusiva responsabilidade.

Importa analisar, contudo, a possibilidade de enquadramento da operação no subitem 3.03 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que contempla a exploração de determinados espaços — entre eles salões de festas, centros de convenções, escritórios virtuais, stands e outros espaços congêneres — para a realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.

A interpretação do subitem 3.03 deve considerar o gênero das atividades nele descritas. Trata-se de exploração remunerada de determinados espaços destinados à realização de eventos ou negócios, em contexto no qual a disponibilização do próprio espaço constitui a atividade econômica desenvolvida pelo prestador. A incidência não decorre simplesmente da existência de uma área física utilizada por terceiro para desenvolver atividade empresarial, mas da efetiva caracterização da operação como exploração do espaço enquadrável na hipótese legal.

Nesse aspecto, a própria jurisprudência evidencia a necessidade de distinguir a locação pura e simples de imóvel das situações específicas em que a cessão do espaço se insere na exploração tributável prevista no item 3.03. Há precedente envolvendo a cessão de camarotes de estádio para exploração econômica em que se reconheceu a incidência do ISS em razão das características concretas do contrato e da finalidade específica do espaço, distinguindo-se tal situação da locação imobiliária pura e simples.

A situação submetida à presente consulta apresenta características distintas. Não se trata de exploração, pela consulente, de salão, stand, centro de convenções, escritório virtual ou outro espaço estruturado e disponibilizado por ela para a realização de eventos ou negócios. Trata-se, segundo os fatos declarados, da mera disponibilização de uma área determinada de seu estabelecimento para instalação de equipamento pertencente a terceiro, sendo este terceiro o responsável integral pela atividade comercial exercida no local.

A máquina de autoatendimento é, assim, o instrumento mediante o qual a empresa contratada exerce sua própria atividade econômica. A consulente não comercializa os produtos, não recebe os



AUDITORIA TRIBUTÁRIA
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
PREFEITURA MUNICIPAL DE CRICIÚMA

consumidores para essa finalidade, não opera o equipamento, não realiza o abastecimento, não executa sua manutenção e não recebe diretamente dos adquirentes os valores correspondentes às vendas.

Por essas características, a operação, nos termos apresentados, não se amolda ao subitem 3.03 da lista de serviços. A utilização do espaço por terceiro para o desenvolvimento de sua própria atividade econômica não é suficiente, isoladamente, para converter a relação locatícia em prestação de serviço tributável.

A conclusão também não é alterada pelo fato de a remuneração corresponder a percentual do faturamento bruto das vendas. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça reconhece, inclusive, a existência de contratos de locação empresarial com aluguel variável calculado sobre percentual do faturamento do estabelecimento, tratando essa modalidade como forma de remuneração própria da relação locatícia.

A forma de quantificação da remuneração é elemento econômico do ajuste, enquanto a natureza da obrigação deve ser determinada pelo objeto efetivamente contratado. No caso concreto, o percentual de 5% sobre o faturamento bruto da máquina funciona como critério de determinação da contraprestação devida pela utilização do espaço. Não há, segundo os fatos apresentados, remuneração decorrente de serviços de comercialização, administração, operação ou suporte prestados pela consulente, não constituindo preço de serviço tributável pelo ISSQN.

Quanto ao tratamento documental, por se tratar de operação que, nas condições apresentadas, se encontra fora do campo de incidência do ISSQN, não há fundamento para exigir da consulente a emissão de Nota Fiscal de Serviço Eletrônica – NFS-e relativa à própria cessão do espaço. A documentação da operação deverá ser realizada por instrumento contratual idôneo e pelos correspondentes documentos de natureza comercial, financeira e contábil aptos a demonstrar a existência da relação, a área disponibilizada, a destinação do espaço, a responsabilidade da empresa operadora e o cálculo da remuneração.

Essa conclusão é específica para a hipótese examinada. Caso, na execução concreta do contrato, a consulente passe a desempenhar atividades adicionais — tais como comercialização dos produtos, operação da máquina, administração das vendas, atendimento aos consumidores, fornecimento de pessoal ou outras obrigações autônomas de fazer — deverá ser reavaliada a natureza da relação,



AUDITORIA TRIBUTÁRIA
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
PREFEITURA MUNICIPAL DE CRICIÚMA

inclusive quanto à eventual configuração de contrato misto ou de prestação de serviço, situação em que o tratamento tributário poderá ser diverso.

Cumpre ainda alertar que, embora a operação descrita não esteja sujeita à incidência do ISSQN, a partir de 1º de dezembro de 2026 passará a ser obrigatória a emissão de documento fiscal eletrônico para as locações, cessões onerosas e arrendamentos de bens imóveis, ressalvadas as hipóteses previstas na legislação específica, nos termos do art. 1º, inciso III, alínea “g”, do Ato Conjunto RFB/CGIBS nº 4, de 30 de julho de 2026. Assim, a não incidência do ISSQN não deve ser interpretada como dispensa permanente de documentação fiscal da operação. Recomenda-se à consultante que acompanhe regularmente as orientações, notas técnicas, leiautes e demais atos normativos publicados no Portal da Nota Fiscal de Serviço Eletrônica de Padrão Nacional e nos portais da Receita Federal do Brasil e do Comitê Gestor do IBS, tendo em vista que o cronograma e os procedimentos operacionais relacionados à implementação da Reforma Tributária do Consumo poderão ser objeto de atualizações e regulamentações específicas.

Importa esclarecer, ainda, que a não incidência do ISSQN não implica ausência de tributação futura da operação. A Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, estabelece a incidência do IBS e da CBS sobre operações onerosas, incluindo expressamente as operações de locação, cessão onerosa e arrendamento de bens imóveis, sendo que as alíquotas relativas a essas operações possuem redução de 70% (setenta por cento), nos termos do parágrafo único do art. 261 da referida Lei Complementar.

A partir de 1º de janeiro de 2027, inicia-se a cobrança efetiva da CBS, enquanto o IBS prosseguirá em regime de transição, sendo aplicado, em 2027 e 2028, à alíquota de 0,05% estadual e 0,05% municipal, conforme arts. 343 a 347 da Lei Complementar nº 214/2025. A título meramente ilustrativo, considerando-se, apenas para fins de simulação, uma alíquota conjunta de referência de 28% para o IBS e a CBS em regime integral, a redução de 70% prevista para locações e cessões onerosas de imóveis resultaria em uma carga nominal de aproximadamente 8,4% ao final da transição (2033) sobre o valor da operação. A Tabela 01 apresenta, de forma exemplificativa, o cenário de transição.

Ressalte-se, contudo, que as alíquotas de referência serão fixadas nos termos da legislação própria e que o percentual de 28% utilizado neste exemplo não constitui alíquota definida ou garantida para os exercícios futuros.



AUDITORIA TRIBUTÁRIA
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
PREFEITURA MUNICIPAL DE CRICIÚMA

Ano	IBS antes da redução	CBS antes da redução	Redução	Carga Estimada sobre o valor da cessão
2026	0,10%	0,90%	70,00%	0,30%
2027	0,10%	9,30%	70,00%	2,82%
2028	0,10%	9,30%	70,00%	2,82%
2029	1,87%	9,30%	70,00%	3,35%
2030	3,74%	9,30%	70,00%	3,91%
2031	5,61%	9,30%	70,00%	4,47%
2032	7,48%	9,30%	70,00%	5,03%
2033	18,70%	9,30%	70,00%	8,40%

Tabela 01 – Exemplo ilustrativo e prospectivo da carga tributária estimada.

Obs.: alíquotas de referência oficiais ainda não foram divulgadas.

III) DAS CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONCLUSIVAS

Ante o exposto, considerando os fatos e circunstâncias apresentados pela consulente e o arcabouço jurídico aplicável, responde-se à consulta nos seguintes termos:

1. A disponibilização onerosa de espaço físico nas condições descritas na consulta não está sujeita à incidência do ISSQN, por caracterizar, segundo os elementos apresentados, mera cessão onerosa/locação de espaço para utilização por terceiro, sem prestação de serviço pela consulente;
2. A operação não deve ser enquadrada no subitem 3.03 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, uma vez que, nas condições apresentadas, não se caracteriza exploração, pela consulente, de espaço destinado à realização de eventos ou negócios como atividade de prestação de serviço, mas apenas disponibilização de área física para instalação e operação de equipamento pertencente a terceiro;
3. Em razão da não incidência do ISSQN, não há, sob a legislação atualmente aplicável ao imposto, obrigação de emissão de NFS-e de serviço pela consulente relativamente à cessão do espaço, devendo a operação ser formalizada por contrato e pelos documentos comerciais, financeiros e contábeis adequados à comprovação da relação jurídica e dos valores recebidos, sem prejuízo da obrigação de emissão de documento fiscal eletrônico que passará a incidir sobre a operação a partir de 1º de dezembro de 2026, nos termos da legislação relativa ao IBS e à CBS;



AUDITORIA TRIBUTÁRIA
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
PREFEITURA MUNICIPAL DE CRICIÚMA

4. O fato de a contraprestação corresponder a 5% do faturamento bruto mensal das vendas realizadas pela máquina não altera, por si só, a caracterização da operação, constituindo apenas critério de determinação da remuneração pela utilização do espaço;
5. Embora a operação descrita não esteja sujeita ao ISSQN, a partir de 1º de dezembro de 2026 será obrigatória a emissão de documento fiscal eletrônico para as locações, cessões onerosas e arrendamentos de bens imóveis, nos termos do art. 1º, inciso III, alínea “g”, do Ato Conjunto RFB/CGIBS nº 4, de 30 de julho de 2026, devendo a consultante acompanhar as orientações, notas técnicas, leiautes e demais atos normativos publicados no Portal da Nota Fiscal de Serviço Eletrônica de Padrão Nacional e pelos órgãos responsáveis pela administração do IBS e da CBS;
6. A partir de 1º de janeiro de 2027, a operação estará sujeita à sistemática de tributação do IBS e da CBS, observadas as regras de transição previstas na Lei Complementar nº 214/2025 e suas alterações.

As orientações acima relativas ao IBS e à CBS possuem caráter informativo e prospectivo, destinando-se exclusivamente a contextualizar os efeitos da Reforma Tributária sobre a operação objeto da consulta, não alterando a conclusão desta solução quanto à não incidência do ISSQN no período em que vigorar a legislação atualmente aplicável.

IV) DAS PROVIDÊNCIAS

A presente consulta foi solucionada nos estritos termos das informações apresentadas, tendo valor apenas nessas condições.

Encaminhe-se o conteúdo desta solução de consulta ao interessado e disponibilize-se para consulta pública, conforme artigo 175-A da Lei Complementar nº 287/2018. Após os procedimentos administrativos cabíveis, proceda-se ao arquivamento.

ANDERSON
ATAIDE DAS
NEVES:0163237
6113

Assinado de forma
digital por ANDERSON
ATAIDE DAS
NEVES:01632376113
Dados: 2026.09.23
16:28:15 -03'00'

Criciúma, 23 de setembro de 2026.

Anderson Ataíde das Neves

Auditor do Tesouro Municipal

Matrícula 58.938