

Atividade Tributária e o Direito Fundamental à Moradia: o ISS como instrumento de efetivação dos direitos humanos

GT2: Direitos sociais fundamentais, direitos difusos e coletivos e os instrumentos de concretização

Milena Zampieri Sellmann

Doutora, Mestre e Especialista em Direito pela PUC-SP e especialista em Gestão Universitária pelo Centro Universitário Salesiano de São Paulo – U. E. de Campinas Professora nos cursos de graduação e pós-graduação (especialização e mestrado) do Centro Universitário Salesiano de São Paulo – U.E. de Lorena. Professora do Damásio Educacional e da Faculdade de Direito Damásio de Jesus. Advogada – milenasellmann@hotmail.com

Paulo Sérgio Araújo Tavares

Mestre em Desenvolvimento Humano, Formação, Políticas e Práticas Sociais e especialista em Direito Empresarial, Direito Penal Econômico e Europeu e em Formação de Professores para a Educação Superior Jurídica. Professor do Curso de Graduação e Pós-graduação em Direito do UNISAL/Lorena. Coordenador Adjunto do Programa de Pós-graduação em Direito Público com ênfase em Gestão Pública da Universidade de Taubaté/SP. Procurador do Município e Consultor Jurídico - psatavares@hotmail.com

Resumo: Este estudo pretende analisar sob a ótica dos direitos humanos o papel que a legislação tributária e, em especial, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza pode assumir perante os institutos do ordenamento jurídico brasileiro correlacionados com o direito fundamental à moradia, demonstrando-se que, de acordo com as Políticas Sociais Públicas adotadas pelo Estado, a atividade tributária em muito pode influenciar a concretização de direitos sociais. Para tanto, analisa-se a questão das Políticas Sociais Públicas no Brasil e seu reflexo sobre o direito à moradia, bem como a aplicação de alíquotas diferenciadas do imposto que incide na prestação de serviços no setor de construção civil pode incentivar a construção de moradias aos economicamente hipossuficientes. Tal discussão ganha relevância uma vez que Brasil ratificou ao Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, que enuncia “reconhecer o direito de toda pessoa a nível de vida adequada para si próprio e sua família, inclusive à alimentação, vestimenta e moradia adequadas, assim como a uma melhoria contínua de suas condições de vida”. A metodologia adotada foi a pesquisa bibliográfica e exploratória, vez que nos permitem aprofundar no tema auxiliando na definição e resolução de questões já conhecidas como também desconhecidas, esperando-se contribuir para o fomento das Políticas Sociais Públicas voltadas a efetivação do direito à moradia.

Palavras-chave: Direito à moradia. Políticas Sociais Públicas. Tributação. ISS.

Abstract: This study intends to analyze from the point of view of human rights the role that the tax legislation and, in particular, the Tax on Services of any Nature can assume before the institutes of the Brazilian legal system correlated with the fundamental right to the dwelling,

demonstrating that, according to the Public Social Policies adopted by the State, tax activity can greatly influence the realization of social rights. In order to do so, the issue of Public Social Policies in Brazil is analyzed and its reflection on the right to housing, as well as the application of tax rates that affect the provision of services in the construction sector, can encourage the construction of housing economically efficient. Such discussion gains relevance since Brazil has ratified the International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights, which states "to recognize the right of every person to an adequate standard of living for himself and his family, including adequate food, clothing and housing, as well as to a continuous improvement of their living conditions ". The methodology adopted was the bibliographic and exploratory research, since they allow us to deepen the subject by helping to define and solve already known issues as well as unknown, hoping to contribute to the promotion of Public Social Policies aimed at the realization of the right to housing.

Keywords: Right to housing. Public Social Policies. Taxation. ISS

Introdução

O Brasil apresenta-se como um país de grandes diversidades econômicas e regionais, tendo em seu aspecto tributário, um dos maiores empecilhos ao crescimento econômico. Por essas razões, a iniciativa privada adota como parâmetros de investimento em determinado lugar, o diferencial competitivo que este apresenta, especialmente na atividade tributária, fazendo com que isenções de impostos e benefícios fiscais sejam um diferencial e um incentivo para a instalação de empresas em determinado Município, o que contribui para a efetivação de Políticas Sociais Públicas e o crescimento econômico.

As Políticas Sociais Públicas no campo tributário apresentam efeitos significativos no planejamento do desenvolvimento econômico, já que a redução da alíquota de determinado imposto servirá como parâmetro para determinada empresa investir ou não naquela região, o que acaba refletindo na qualidade de vida da população, já que o fomento estatal pode impulsionar atividades que contemplem a efetivação inúmeros direitos sociais.

Dentre os direitos sociais que podem ter reflexos positivos com a adoção de ações de fomento estatal, está o direito social à moradia, que corporifica-se como verdadeiro segmento do princípio da dignidade da pessoa humana, já que nele encontra-se evidências reais da necessidade do indivíduo ter um reduto para desenvolver suas competências básicas, tanto pessoais quanto familiares. Tal direito está arraigado ao espectro de direito fundamental com aplicação imediata, sendo certo que a sua não concretização representa um obstáculo à conquista da cidadania plena e por conseguinte em uma insuficiente proteção de direitos fundamentais que por vezes demonstra a fragilidade do poder estatal.

O Estado tem dentre seus objetivos o de atuar decisivamente na implementação de Políticas Sociais Públicas destinadas à moradia, sendo que a adoção de uma gestão tributária

responsável e cidadã pode levar à concretização dos direitos humanos encampados pela nossa ordem jurídica.

1. Do direito social à moradia

A definição do direito à moradia é complexa, pois aglomera prerrogativas que vão além de se ter uma casa própria para constituir moradia, é necessário conjugar qualidade de vida consubstanciada em moradia digna, tendo por consequência lógica, o envolvimento de condições adequadas que assegurem: higiene, conforto, intimidade pessoal e privacidade familiar.

Embora a Constituição Federal de 1988, tenha vinculado ao longo de seu texto, referências sobre o direito à moradia, vale consignar que este, apenas restou definitivamente expresso, no elenco dos direitos sociais do artigo 6º, à partir da Emenda Constitucional nº 26, datada do ano 2000.

Consequentemente, já era factível qualificar a moradia como direito constitucional uma vez que os artigos, 183 e 191, já asseguravam o direito à moradia através da regularização fundiária, pela possibilidade de Usucapião Constitucional Urbano e Rural. De mais a mais, outros dispositivos da Constituição Federal de de 1988, também faziam menção a este direito, a exemplo, o artigo 7º o qual já estabelecia que o salário mínimo deveria atender à moradia do trabalhador, bem como o artigo 23, inciso IX já trazia como competência comum dos entes públicos a promoção de programas destinados à construção de moradias.

Ainda, é imperioso fazer o registro de que, o Brasil, sendo signatário de inúmeros pactos internacionais de direitos humanos, desde 1992, passou a ser subscritor do Pacto Internacional de Direitos Sociais, Econômicos e Culturais (PIDESC), segundo o qual moradia não seria apenas quatro paredes com um teto a lhes cobrir para proteger as pessoas das variações climáticas, por exemplo. Por moradia deveria se entender um local salubre, com condições mínimas à sobrevivência, como saneamento – água, tubulação para esgoto, coleta de lixo, pavimentação – e luz elétrica. Além de ser seguro e acessível aos serviços públicos básicos, tais quais escolas, postos de saúde, praças e pontos de ônibus – ou de outros transportes coletivos. Transcendendo o conceito de lar, casa, quando falamos em direito à moradia, esse é o conceito ideal (MEIRELES, 2017).

Ao analisar as responsabilidades governamentais, o texto de 1988 já estabelecia a habitação como "competência comum" aos entes da Administração Direta, vinculando todos

os entes federados à necessidade de atuar na efetivação deste direito, contudo, não foi clara quanto às atribuições inerentes a cada um, o que tem levado, em muitos casos, à inércia.

A história das Políticas Sociais Públicas habitacionais no Brasil sempre conferiu um papel protagonista ao Governo Federal, e os Governos Municipais desvincularam-se de qualquer responsabilidade nessa área. No entanto, com o processo de redemocratização e com a descentralização operada pela Constituição Federal de 1988, os Municípios efetivamente passaram a ter um papel estratégico no desenvolvimento de ações mais consistentes na área da habitação, especialmente valendo-se de instrumentos tributários para incentivar a concretização deste direito humano fundamental.

A Constituição Federal estabeleceu claramente a competência municipal, ao estabelecer o princípio da função social da propriedade e colocá-lo sob a tutela dos Municípios. O Estatuto da Cidade reitera e detalha os princípios constitucionais, criando instrumentos que permitem aos governos locais atuar de forma muito mais eficaz na questão habitacional. No entanto, poucas administrações têm efetivamente atuado nesse campo, o que tem se refletido no aumento da especulação imobiliária.

Ademais, é igualmente importante ressaltar, que o direito à moradia não se confunde com o direito à habitação, pois "este incide sobre um bem imóvel como instrumentalização do direito à moradia. Pode ser gratuito ou oneroso, com caráter de direito real ou de direito pessoal."(SOUZA, 2012). Enquanto àquele, pode ser enquadrado como um bem jurídico pertencente à pessoa. Assim integra, na postura do direito privado, como "sendo um bem da personalidade que compõe o postulado (ou princípio, conforme a linha hermenêutica adotada) da dignidade da pessoa humana. Sob o aspecto constitucional, define-se como direito social "(SOUZA, 2012). Destarte, é permitido inferir que no direito à habitação o bem é disponível, já que perfaz-se em "direito real temporário e o titular tem a faculdade de exercê-lo ou não, poder de morar, alugar ou vender."(ZAGUE; VERSOLA, 2014, p.6). Já o direito à moradia, por ser ramificação do direito da personalidade, enquadra-se como bem indisponível e irrenunciável, onde o morar, equivale a um existencial humano, sendo irrefutavelmente, expressão do próprio direito à vida.

Desta feita, conseqüentemente, como os demais direitos fundamentais, o direito à moradia abrange um complexo de posições jurídicas objetivas e subjetivas, ou seja, possui duas vertentes: direito de defesa e direito a prestações (SARLET, 2011, p.686). Na condição de direito de defesa, o direito a moradia impede que a pessoa seja privada arbitrariamente e sem alternativas de uma moradia digna, por ato do Estado ou de outros particulares. Já em termos de efetividade da dimensão prestacional do direito à moradia, vale aclarar que sob a égide de direito positivo, o ordenamento abrange prestações fáticas e normativas, que se traduzem em medidas de proteção e de caráter organizatório e procedimental.

Assim, o direito à moradia possui status de direito fundamental, destacando nesta senda sua vinculação com o direito à vida e a uma existência digna, estabelecendo ainda a menção de que seria, por seu forte conteúdo existencial, um direito de personalidade, no que vinculado à dignidade da pessoa humana e às condições para o pleno desenvolvimento da personalidade.

2. Políticas Sociais Públicas e seus reflexos no direito à moradia

No Brasil, o surgimento das Políticas Sociais Públicas não acompanha o mesmo tempo histórico dos países de capitalismo central. Somente no início do século XX é que surgem as primeiras lutas de trabalhadores e as primeiras leis voltadas a essa classe. Destaque-se que o liberalismo brasileiro não comportava a questão dos direitos sociais, que só foram tutelados após as lutas dos trabalhadores e, mesmo assim, com grandes dificuldades de efetivação.

Assim, o liberalismo adotado no Brasil não abrangia a questão dos direitos sociais, que só a partir dos anos 1920 e, em especial, dos anos 1930 passaram a ter relevância (TAVARES, 2017).

Após a crise de 1929-1932 e, em especial, depois da Segunda Guerra Mundial, com a consolidação do capitalismo, influenciada pelas altas taxas de lucros e ganhos de produtividade para as empresas, surge o Estado Social, e a implementação de Políticas Sociais Públicas para os trabalhadores, enfatizando a necessidade de intervenção estatal para o restabelecimento do equilíbrio econômico, por meio de uma política fiscal, creditícia e de gastos.

Nesse passo, analisando o desenvolvimento do Estado de Bem-estar Social (*Welfare State*), pode-se destacar três elementos marcantes desse período conhecido como “idade de ouro” do capitalismo: o crescimento do orçamento social em todos os países da Europa que integravam a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE); o crescimento incremental de mudança demográfica, marcado pelo aumento da população idosa nos países capitalistas centrais, que ampliou os gastos com aposentadorias e saúde, e o aumento da população economicamente inativa; e o crescimento de programas sociais.

No Brasil, a economia e a política sofreram grande abalo nas primeiras três décadas do século XX, e em especial após a crise de 1929-1932, quando ocorre a expansão capitalista e as respostas do Estado para a questão social (BOSCHETTI; BEHRING, 2014).

Com o advento do Governo Vargas (Governo Provisório: 1930-1934; Governo Constitucional: 1934-1937; Estado Novo: 1937-1946; 1951-1954), passou-se a regulamentar

as relações de trabalho, transformando a luta de classes em colaboração de classes, bem como a impulsionar à construção do Estado Social, em sintonia com os processos internacionais, guardadas suas particularidades. É nesse período que se introduz a Política Social Pública no Brasil, que teve seu desfecho com a Constituição Federal de 1937 e em 1943, com a promulgação da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), selando o paradigma corporativista e fragmentado de reconhecimento de direitos no país (BOSCHETTI; BEHRING, 2014).

No período compreendido entre 1930 e 1945, as parcelas mais humildes da população brasileira viram a possibilidade de reclamar ao Estado a efetivação de seus direitos. Dessa forma, a questão social passa a ser considerada uma questão legal, sobretudo com o advento da legislação trabalhista (VIEIRA, 1987).

Após a era Vargas e o advento da Constituição Federal de 1946, o período entre 1946-1964 é marcado pela disputa de projetos e pela intensificação da luta de classes. Assim, a Política Social Pública no país é caracterizada como de expansão lenta e seletiva, com alguns aperfeiçoamentos institucionais. Outrossim, com a disputa de projetos, houve uma certa paralisação das Políticas Sociais Públicas (BOSCHETTI; BEHRING, 2014).

Com o Golpe de 1964, e com a instalação da ditadura, e uma modernização conservadora da nação, nos 20 (vinte) anos seguintes, acarretou reflexos para a Política Social Pública (BOSCHETTI; BEHRING, 2014).

Com uma reação da burguesia à crise do capital que se inicia nos anos 1970, surge para o Estado capitalista a necessidade de reconfigurar seu papel nos anos 1980 e 1990, acarretando, assim, grandes impactos para a Política Social Pública. Esta crise foi marcada por limitadas estratégias de reanimação monetária ainda de estilo keynesiano, atuando o Estado como um amortecedor anti-crise. Desde então, houve uma dificuldade crescente do capitalismo contemporâneo de fugir ao dilema entre recessão profunda ou inflação acentuada, aumentando o desemprego numa dinâmica na qual em cada recessão ele aumenta, sem ser revertido na retomada. Segundo Mandel, os momentos de recessão foram marcados por uma depressão dos fatores de crescimento. Em 1980-1982, temos uma nova crise desencadeada pelos EUA (BOSCHETTI; BEHRING, 2014).

Já nos anos 1980 temos o estabelecimento de um novo período com a ascensão dos neoliberais conservadores nos EUA e na Inglaterra, desencadeando políticas que buscavam restaurar o lucro. Nos países capitalistas houve um êxito nessas políticas, mas passageiro, sobrevivendo nova recessão na primeira metade dos anos 1990, inaugurando novo período

caracterizado pela desconexão sem precedentes entre taxa de lucro (aumentando) e taxa de crescimento (mediocre).

Os diminutos índices de crescimento com elevadas taxas de inflação foram um fermento para os neoliberais criticarem o Estado Social - mediador ativo na regulação das relações capitalista em sua fase monopolista – e o consenso do pós-guerra, que permitiu a instituição do *Welfare State*. Esta reação teórica ao Estado intervencionista e de bem-estar, defende um programa em que o Estado não deve intervir na regulação do comércio exterior nem na regulação de mercados financeiros.

No Brasil ocorreu uma aparente falta de sincronia com os processos internacionais, já que no contexto internacional desencadeava-se a reação burguesa, aqui, sob o regime da ditadura militar pós 1964, vivia-se a expansão do “fordismo à brasileira”, através do chamado Milagre Brasileiro. Nessa época, houve uma expansão da Política Social Pública brasileira, conduzida de forma tecnocrática e conservadora, e pautada por uma relação de singular expansão dos direitos sociais em meio à restrição dos direitos de primeira dimensão (civis e políticos) (BOSCHETTI; BEHRING, 2014).

No entanto, em 1974 começam a aparecer os primeiros indícios de esgotamento do projeto tecnocrático e modernizador-conservador da ditadura, em razão dos impactos da economia internacional. Por fim, os anos 1980 são marcados como uma década perdida economicamente, em que pese às vitórias democráticas em função das lutas sociais e da promulgação da Constituição Federal de 1988.

Apenas com a primeira disputa presidencial direta, em 1989, é que há uma renovação das esperanças. Todavia, as constatações e as propostas dos candidatos Lula e Collor que chegaram ao segundo turno eram radicalmente antagônicas, demonstrando as tensões entre as classes sociais e segmentos de classe no decorrer dos anos 1980, sagrando-se vencedora as classes dominantes com a vitória de Collor (BOSCHETTI; BEHRING, 2014).

O Brasil vivenciou na década de 1990 e com mais intensidade a partir da implantação do Plano Real em 1994, um verdadeiro desmonte e destruição numa espécie de reformatação do Estado para a adaptação passiva à lógica do capital. Tivemos a entrega de parte significativa do patrimônio público ao capital estrangeiro, bem como a não-compulsoriedade das empresas privatizadas de adquirirem insumos no país, o que gerou o desmonte de parte do parque industrial nacional e a vultuosa remessa de dinheiro para o exterior, gerando, também, um avassalador desemprego e desequilíbrio da balança comercial. A reforma promovida também teve insignificante impacto na capacidade de implementação eficiente de Políticas Sociais Públicas, já que foi promovida uma tendência a desresponsabilização por essas

políticas, acompanhada do desprezo pelo padrão constitucional de seguridade social. Ressalte-se que os governos neoliberais (FHC e Lula) não objetivaram fomentar espaços de debate e negociação sobre a formulação das Políticas Sociais Públicas.

Destarte, as atuais Políticas Sociais Públicas voltadas à efetivação do direito social à moradia, como o programa “Minha Casa Minha Vida”, são frutos de uma realidade pensada e criada pelos mandatários, ou seja, “desde o primeiro século da história brasileira, a realidade se faz e se constrói com decretos, alvarás e ordens régias. A terra inculta e selvagem [...] recebe a forma do alto e de longe, com a ordem administrativa da metrópole” (TAVARES, 2017). Por outro lado, a cultura do patrimonialismo ainda arraigada na sociedade brasileira, acaba por interferir na compreensão acerca do direito à moradia e da cidadania, o que, talvez, dificulte que as Políticas Sociais Públicas sejam concebidas a partir da visão de mundo, aspirações, demandas e necessidades daqueles que realmente são seus destinatários, prejudicando, assim, sua plena efetivação (TAVARES, 2017).

3. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)

3.1 Regra-matriz de incidência do ISS

A Constituição Federal atribuiu aos Municípios e ao Distrito Federal a competência para a criação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, não compreendidos na competência tributária dos Estados, definidos em lei complementar.

Para que ocorra o fenômeno da subsunção tributária ou a chamada incidência tributária, é imprescindível que as Municipalidades e o Distrito Federal criem abstratamente o tributo, ou seja, o legislador de cada ente federado deve criar por lei a exação. Não basta a outorga, concessão, discriminação da competência tributária, é preciso o seu efetivo exercício para que ocorra o ingresso dum tributo no ordenamento jurídico.

Ocorre que para o exercício da competência tributária deve o ente político observar o arquétipo constitucional da espécie tributária de modo a constituir a sua regra-matriz.

São critérios que compõem a regra-matriz de incidência ou a norma-padrão de incidência tributária: critério material, espacial e temporal (hipótese) e critério pessoal e quantitativo (consequente). Passa-se, então, à análise de tais critérios.

3.1.1 Critério material

O critério material da hipótese faz referência ao comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstância de tempo e espaço (CARVALHO, p. 260).

Sabido é que o arquétipo constitucional do imposto em comento deriva da análise do artigo 156, III, o qual estabeleceu competir aos Municípios instituir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

Para a delimitação do critério material da hipótese do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, dividir-se-á referida norma em duas partes: a) competência para criar imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II; b) definidos em lei complementar.

a) Competência para criar imposto “sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, da Constituição Federal”.

De acordo com a redação constitucional, o ISS incide sobre “serviço de qualquer natureza”.

Como todo critério material da hipótese da regra-matriz de incidência é composto pelo binômio verbo pessoal e transitivo e um complemento, por primeiro é preciso dessumir que o verbo, ao qual está vinculado o complemento “serviço de qualquer natureza”, é o “*prestar*”.

Serviços são prestados, executados, feitos, e não são vendidos, doados, nem auferidos.

Da redação do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988, há que se concluir que estão fora da abrangência do imposto municipal os serviços cuja competência fora atribuída aos Estados e Distrito Federal, quais sejam, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Os serviços de transporte entre Estados, entre Municípios e os de comunicação foram atribuídos à competência tributária dos Estados e Distrito Federal, o que torna qualquer outro ente, por exclusão, tributariamente incompetente.

Assim, numa análise perfunctória, podem os Municípios e o Distrito Federal tributar “serviços de qualquer natureza”, desde que não se tratem daqueles compreendidos na competência tributária estadual e distrital.

O conceito de “serviço” deve ser aquele fornecido pelo ordenamento jurídico e, se assim o é, compete ao direito privado, especificamente ao Direito Civil, a conceituação de negócio jurídico contemplador de obrigação de fazer.

O civilista Carlos Roberto Gonçalves define obrigação de fazer como aquela que abrange “[...] o serviço humano em geral, seja material ou imaterial, a realização de obras e artefatos, ou a prestação de fatos que tenham utilidade para o credor” (2014, p. 84).

O fruto de uma obrigação de fazer consistirá na produção de algo imaterial ou material; o importante é que, ainda que se configure em prestação de serviços que se concretiza em bens materiais, a obrigação de fazer deve sempre sobrepor-se à de dar.

b) Competência para criar imposto “sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar”

A lei complementar em análise é lei nacional, já que serve como veículo de introdução de normas gerais de direito tributário voltadas a todos os Municípios, tendo por objetivo evitar conflito de competência entre eles.

Todavia, quando se menciona que os serviços deverão ser definidos em lei complementar não se está mencionando que a lei poderá conceituar como serviço tributável o que não é serviço, ainda que eles tenham sido nela listados.

Contudo, importante esclarecer que a lei complementar regulamentadora não cria o tributo, ela traça normas gerais. O imposto deverá ser criado por meio de lei ordinária municipal ou distrital, as quais não poderão diminuir ou modificar o conteúdo da lei complementar.

3.1.1.1 A Lei Complementar n. 116/03

Atualmente, a lei complementar que regulamenta o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é a de nº 116, de 31 de julho de 2003, cuja redação foi alterada pela Lei Complementar nº 157, de 2016.

A lei complementar vigente, além de elencar regras gerais a serem observadas pelas Municipalidades para a instituição do imposto, adotou a mesma técnica que os atos legais anteriores que regulamentavam a exação, ao trazer uma lista anexa de serviços passíveis de tributação, a qual ampliou a incidência da espécie tributária ao relacionar atividades (serviços) que não constavam dos regramentos anteriores.

3.1.2 Critério temporal e espacial

O critério temporal da regra-matriz de incidência determina o momento em que se considerará ocorrido o fato gerador, fato imponible ou fato jurídico tributário com a consequente instauração da relação jurídico-tributária.

O fato jurídico tributário acontece num determinado momento previsto pelo legislador. No instante da sua ocorrência irá se instalar, de forma infalível e automática, a relação em que, de um lado, nascerá um direito subjetivo por parte da pessoa de direito público interno e, de outro, a obrigação ou dever para o sujeito passivo, direito e dever relacionados com um objeto, qual seja, pagamento do tributo.

No caso do ISS, o critério temporal é o momento da efetiva prestação do serviço. Ocorre o fato imponible quando o serviço avençado é concretizado, materializado ou findado e entregue ao seu destinatário.

O critério espacial da norma-padrão de incidência é local em que a materialidade é relevante e deve ocorrer.

No ISS, o critério temporal aponta o critério espacial, já que, no exato instante da ocorrência do fato imponible, da prestação da obrigação de fazer, é que se identifica o local competente para a exigência do imposto.

3.1.3 Critério pessoal: sujeito passivo e Critério quantitativo: alíquota e base de cálculo.

O critério pessoal determina o sujeito ativo e passivo da obrigação. O primeiro é o credor, quem tem o direito subjetivo de exigir o tributo, ao passo que o segundo é o devedor, que tem o dever de oferecer aos cofres público o valor da prestação.

O critério quantitativo, por sua vez, traz os critérios para a determinação do valor da dívida e é composto pela base de cálculo e a alíquota.

O sujeito ativo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) é o Município ou Distrito Federal em que houve a efetiva prestação do serviço, onde foi consumada a obrigação de fazer.

O sujeito passivo, nos termos do artigo 121, parágrafo único, incisos I e II, do Código Tributário Nacional, pode ser o contribuinte ou responsável. No ISS é sujeito passivo, na condição de contribuinte, o prestador do serviço, já que realiza o fato imponible, bem como é devedor do tributo, na figura do responsável tributário, o tomador da atividade, se assim tiver previsto a lei reguladora do imposto.

O critério quantitativo traz os elementos para a determinação do valor da dívida e é composto pela base de cálculo e a alíquota.

A base de cálculo relaciona-se com a alíquota para especificar a importância do tributo a ser recolhida aos cofres públicos, no imposto em análise será o valor do serviço prestado.

A alíquota constitui um dos elementos que compõem o critério quantitativo da norma de incidência tributária. Consubstancia-se num critério indicativo de uma parte, fração, percentual que incidirá sobre a base de cálculo.

Geraldo Ataliba explica que: “a própria designação (alíquota) já sugere a idéia que esteve sempre na raiz do conceito assim expresso: é a quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato imponible que o estado se atribui (editando a lei tributária)” (2005, p. 114).

No caso do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, o legislador ordinário municipal, ao fixar a alíquota, deverá observar os ditames constitucionais.

Estabelece o artigo 156, parágrafo terceiro, da Constituição Federal que,

[...]

§ 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; [...]

Compete, nos termos do dispositivo exposto, à Lei Complementar fixar as alíquotas máximas e mínimas do ISS, as quais deverão ser observadas pelos legisladores infraconstitucionais.

A Lei Complementar n. 116/03, em seu artigo 8º e 8º A, estabelece:

Art. 8º. As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 8-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

Desta forma, as alíquotas serão fixadas pela lei ordinária municipal, a qual deverá respeitar os limites mínimo (2%) e máximo (5%).

A fixação de alíquotas mínimas e máximas pelo legislador complementar não é inconstitucional. O fundamento para a constitucionalidade advém da própria função da espécie legislativa que, nos termos do artigo 146, I, do Diploma Maior, deve dispor sobre conflito de competência entre os entes da federação.

O objetivo da determinação dos limites, tanto máximo como mínimo, para as alíquotas do ISS é evitar guerra fiscal entre os Municípios e o Distrito Federal, que poderiam, especialmente com a redução das alíquotas, atrair prestadores de serviços para seus territórios.

Dessa forma, não há lesão à autonomia municipal, nem violação ao pacto federativo, uma vez que, com a necessidade da observância dos limites mínimos e máximos impostos, não estarão os entes federados impedidos de exercitar a competência tributária; apenas há uma restrição para que as alíquotas do tributo não sejam utilizadas como forma de angariar prestadores de serviços para se instalar em seus territórios.

4. O ISS como instrumento de Política Social Pública para efetivação do direito humano à moradia

A Constituição de 1988, ao determinar aos Municípios a competência para instituir e cobrar o ISS sobre os serviços de construção civil, não o fez dissociado da necessidade de efetivação do direito social à moradia. Pelo contrário, continuou fomentando a adoção de

Políticas Sociais Públicas associadas à atividade tributária com estímulo a efetivação deste importante direito humano.

Nesse passo, a adoção de uma atividade tributária voltada não apenas a possibilitar um Município mais competitivo aos investimentos, mas também o fomento às Políticas Sociais Públicas voltadas à efetivação do direito à moradia traz uma inovação na ordem jurídica, beneficiando não apenas que as empresas que são sujeitos passivos do ISS e que continuarão prestando serviços no Município tenham uma redução nos valores dispendidos com o erário, mas também os munícipes, que terão seus direitos assegurados de maneira mais efetiva.

A adoção de alíquotas diferenciadas de ISS para os prestadores de serviço na área de construção civil reflete uma política tributária moderna, dentro da nova realidade do mercado, apresentando para o empresário a segurança de se instalar na cidade, bem como um estímulo que garante a efetivação do direito à moradia, em especial, para a população economicamente hipossuficiente.

Ao conceder incentivos para estimular a construção de moradias para fins sociais, em especial as enquadradas no Programa “Minha Casa, Minha Vida” o Município tem por objetivos contribuir para redução do déficit habitacional, incentivar a regularização fundiária, implantar infraestrutura básica e equipamentos sociais, bem como fomentar o desenvolvimento econômico e social do Município, mediante o estímulo à construção civil e ao comércio, o aumento da oferta de emprego, a ampliação das condições de distribuição de renda e de inclusão social, o fortalecimento da família com moradia digna, propiciar a melhoria das condições de habitabilidade, e dar segurança à família mediante a garantia da regularização da nova moradia com registro em cartório.

A lei tributária benéfica pode condicionar ainda, ao compromisso de implantação de programas de moradia para fins sociais, aliados à redução do ISS incidente sobre tal, visando também a conservação de energia, redução de perdas, gestão ambiental, melhoria tecnológica e responsabilidade social, fazendo, assim, com que as empresas também se comprometam em concretizar uma sociedade mais justa e igualitária.

5. Considerações Finais

O conteúdo do direito social à moradia não poderá prescindir da relação estreita com o princípio da dignidade humana e com a garantia de padrões qualitativos mínimos de uma vida saudável, tudo a revelar a importância, também nesse contexto, dos critérios vinculados ao mínimo existencial.

Igualmente, na efetivação do direito à moradia, não se deve invocar a cláusula da reserva do possível pelo Poder Público, pois ela encontra insuperável limitação na garantia constitucional do mínimo existencial.

Perante esta construção, a análise das Políticas Sociais Públicas fez-se necessária para demonstrar que o Estado ainda luta pela tentativa, mesmo que tímida, de efetivar os direitos sociais.

Neste sentido, a adoção de Políticas Sociais Públicas aliadas a incentivos tributários, como isenções de impostos e benefícios fiscais seja um diferencial e um incentivo para a efetivação do direito social à moradia, pois possibilita à iniciativa privada a redução da carga tributária incidente sobre a construção civil de habitações sociais, e conseqüentemente, fomenta o desenvolvimento econômico e social do Município, mediante o estímulo à construção civil e ao comércio, o aumento da oferta de emprego, a ampliação das condições de distribuição de renda e de inclusão social, o fortalecimento da família com moradia digna, propiciar a melhoria das condições de habitabilidade.

As Políticas Sociais Públicas no campo tributário apresentam efeitos significativos no planejamento do desenvolvimento econômico, já que a redução da alíquota de determinado imposto servirá como parâmetro para determinada empresa investir ou não naquela região.

Destarte, é imprescindível compreender as práticas governamentais, levando em conta suas especificidades e o histórico de sua inserção na formulação das Políticas Sociais Públicas voltadas a efetivação desse direito fundamental.

Referências

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., 7. tir. São Paulo: Malheiros, 2005.

BARROSO, Luis Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BOSCHETTI, I.; BEHRING, E. R. **Política Social: fundamentos e história**. 9. ed. São Paulo: Cortez, 2014.

BRASIL. Decreto nº 591, de 6 de julho de 1992. **Atos Internacionais. Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais. Promulgação**. Brasília, 7 jul. 1992.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. 7. ed. São Paulo: Manole, 2015.

CAMARGO, Marcelo Novelino et al. **Leituras Complementares de Direito Constitucional**. Salvador: Juspodivm, 2006.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARVALHO, Gustavo Dantas; MACHADO, Carlos Augusto Alcântara. **O direito social à moradia como direito subjetivo e a visão internacional do programa minha casa, minha vida**. 2016. Disponível em: <<https://www.conpedi.org.br/publicacoes/9105o6b2/fu974u1v/xBj95yY6PdmV3akQ.pdf>>. Acesso em: 30 mar. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2013.

CHAUÍ, M. **Brasil: mito fundador e sociedade autoritária**. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2001.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações*. 11. ed., v. 2. São Paulo: Saraiva, 2014.

MELO, Marco Aurélio Bezerra de; MARÇAL, Thais Boia. Direito à moradia como direito da personalidade. **Revista da Emerj**: Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, v. 19, n. 75, p.131-157, 2016.

NOLASCO, Loreci Gottschalk. **Direito fundamental à moradia**. São Paulo: Editora Pillares, 2008.

NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos Sociais. Teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010.

OLIVEIRA, Thiago Ferraz de; LOPES, Máisa de Sousa. A RESERVA DO POSSÍVEL E O MÍNIMO EXISTENCIAL NA EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS SOCIAIS. **Revista Jurídica da Procuradoria-geral do Distrito Federal**, Brasília, v. 40, n. 2, p.51-76, 2015. Semestral.

RANGEL, Heleno Márcio Vieira; SILVA, Jacilene Vieira da. O direito fundamental à moradia como mínimo existencial, e a sua efetivação à luz do estatuto da cidade. **Veredas do Direito**, Belo Horizonte, v. 6, n. 12, p.57-78, 2009.

SARLET, Ingo Wolfgang. O direito fundamental à moradia na constituição: algumas anotações a respeito de seu contexto, conteúdo e possível eficácia. **Doutrinas Essenciais de Direitos Humanos**, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 3, p.677-735, jul. 2011.

_____, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

SOUZA, Sergio Iglesias Nunes de. **Direito à moradia e de habitação**: análise comparativa e suas implicações teóricas e práticas com os direitos da personalidade. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

_____, Sergio Iglesias Nunes de. **Direito à moradia e de habitação**. 2012. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/entrevistas/direito-a-moradia-e-de-habitacao/8111>>. Acesso em: 28 mar. 2018.

SUL, Tribunal de Justiça do Rio Grande do. **Revista de Jurisprudência do Tribunal do Rio Grande do Sul**. 2003. Disponível em: <https://www.tjrs.jus.br/site/jurisprudencia/revista_da_jurisprudencia/>. Acesso em: 30 mar. 2018.

TAVARES, Paulo Sérgio Araújo. **Formação em Direito em Debate: Políticas Sociais Públicas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

VIEIRA, E. **Estado e Miséria Social no Brasil**: de Getúlio a Geisel. São Paulo: Cortez, 1987.

ZAGUE, Lucy Aparecida de Oliveira; VERSOLA, Humberto Luis. Direito à moradia e sustentabilidade habitacional. **Revista Jurídica**: Libertas Faculdades Integradas, São Sebastião do Paraíso, v. 4, n. 1, p.1-27, 2014.