

**XIV ENCONTRO INTERNACIONAL  
DO CONPEDI BARCELOS -  
PORTUGAL**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

**Diretor Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

**Representante Discente:** Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

#### **Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

#### **Secretarias**

##### **Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

##### **Comunicação:**

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

##### **Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

##### **Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

##### **Educação Jurídica**

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

##### **Eventos:**

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

##### **Comissão Especial**

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Alexandre Naoki Nishioka; Cláudio Miguel de Sousa Cardoso; Francisco Nicolau Domingos; Raymundo Juliano Feitosa. – Barcelos, CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-217-9

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Direito 3D Law

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Internacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XIV Encontro Internacional do CONPEDI (3; 2025; Barcelos, Portugal).

CDU: 34



# **XIV ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI BARCELOS - PORTUGAL**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

---

### **Apresentação**

Os artigos a seguir exibidos são fruto do XIV Encontro Internacional do CONPEDI, realizado nos dias 10, 11 e 12 de setembro, na sempre receptiva cidade de Barcelos, com colaboração essencial do Instituto Politécnico do Cávado e Ave.

O agrupamento dos ramos de Tributário e Financeiro, no GT coordenado, é um convite ao desenvolvimento de trabalhos interdisciplinares, que articulam conceitos interligados em diversos ramos do Direito em busca de um aperfeiçoamento científico à altura exigida pelo Congresso Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito. Aliás, em homenagem e respeito à internacionalidade da casa do encontro, essa mencionada interdisciplinaridade traduziu-se, inclusive, no direito comparado, angariando produtividade no Direito Português (quanto à averiguação da constitucionalidade de concorrência fiscal entre profissionais) e Espanhol (em relação ao importe de soluções alternativas de conflitos tributários administrativo). Em todo caso, não somente as produções propriamente ditas, como também os diálogos proporcionados no evento com a participação total dos aprovados, foram de grande proveito aos seus adequados espaços de investigação.

Invariavelmente, as temáticas contemporâneas fizeram-se presentes, sobretudo no que diz respeito às novas conjunturas proporcionadas pela Reforma Tributária e sua indissociável regulamentação. Em um horizonte de observação com recorte voltado às alterações principiológicas, houve foco no incremento da cooperação no texto constitucional. Por sua vez, na análise da legislação conexa, a proeminência deu-se à responsabilidade – seja em um viés específico quanto às plataformas digitais, seja em uma perspectiva ampla quanto ao

fiscal e sua exigência para o funcionamento verdadeiro da ordem econômica nacional; e, para os adeptos de uma tradicional discussão doutrinária, uma crítica acerca de determinados posicionamentos quanto à isenção tributária.

Na mesma medida, a oportunidade da gestão conjunta do GT de Direitos Sociais, Seguridade e Previdência Social garantiu aos debates sua notória amplitude consagrada na Constituição Cidadã de 1988, de maneira que a investigação dessas garantias sempre se desdobra em temas instigantes, em decorrências não tão imediatamente previsíveis.

Nesse contexto, foram analisadas: as mudanças promovidas pela EC n.º 103/2019 no regime de previdência dos servidores públicos, agora com certa maturidade temporal, apontando para uma preferência estratégica de planos administrados por entidades fechadas de previdência complementar; a escolha do tipo da solidariedade e os reflexos dessa decisão no sistema da Seguridade Social; a urgência da transição de paradigma na definição de cidadania, optando por um método dialético, com o fito de acompanhar as transformações sociais que não são apropriadamente abarcadas em um conceito jurídico fixo; e, não menos relevante, a complexa associação entre a garantia à educação e a vulnerabilidade da pessoa autista no sistema de ensino.

Com efeito, certos da qualidade e pertinência dos trabalhos apresentados, é com grande satisfação que a coordenação do GT deseja uma boa leitura!

Prof. Dr. Alexandre Naoki Nishioka – Universidade de São Paulo.

Profa. Dra. Cláudia de Sousa Cardoso - Instituto Politécnico do Cávado e do Ave.

Prof. Dr. Francisco Nicolau Domingos - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

# **CONCORRÊNCIA FISCAL DE PROFISSIONAIS: VIABILIDADE DA ADOÇÃO DO REGIME DE PORTUGAL**

## **TAX COMPETITION FOR PROFESSIONALS: THE PORTUGUESE MODEL IN BRAZIL**

**Mário de Godoy Ramos  
Francisco Nicolau Domingos**

### **Resumo**

O presente trabalho analisa a viabilidade jurídica da implementação de regime de atração de residência fiscal no Brasil, baseado na ocupação profissional, nos moldes do que existe em Portugal através do Regime dos Residentes não Habituais. A pesquisa examina o modelo português, criado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, que concede alíquota tributária reduzida de 20% para profissionais de atividades de elevado valor acrescentado, em contraste com as alíquotas progressivas que podem atingir 48%. O estudo investiga se medida similar seria constitucional no ordenamento brasileiro, considerando especialmente a vedação expressa do artigo 150, inciso II, da Constituição Federal de 1988, que proíbe distinções tributárias baseadas na ocupação profissional ou função exercida. A metodologia empregada baseia-se em análise doutrinária, jurisprudencial e de direito comparado, examinando a ratio constitucional da vedação brasileira, que visa evitar a captura do sistema tributário por categorias profissionais com maior poder político. A pesquisa demonstra que a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal rejeita sistematicamente privilégios fiscais baseados em critérios profissionais, mesmo quando motivados por objetivos econômicos legítimos. Conclui-se pela inconstitucionalidade de regime de atração fiscal baseado na ocupação profissional no Brasil, em razão da violação frontal ao princípio da isonomia tributária e da igualdade entre trabalhadores nacionais e estrangeiros, sugerindo-se alternativas constitucionalmente viáveis para atração de profissionais qualificados.

**Palavras-chave:** Direito tributário, Isonomia tributária, Concorrência fiscal, Residência fiscal, Direito comparado

employed is based on doctrinal, jurisprudential, and comparative law analysis, examining the constitutional rationale of the Brazilian prohibition, which aims to prevent capture of the tax system by professional categories with greater political power. The research demonstrates that the consolidated jurisprudence of the Supreme Federal Court systematically rejects tax privileges based on professional criteria, even when motivated by legitimate economic objectives. The conclusion is that a tax attraction regime based on professional occupation would be unconstitutional in Brazil, due to frontal violation of the principle of tax equality and equality between national and foreign workers, suggesting constitutionally viable alternatives for attracting qualified professionals.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Tax law, Tax equality, Tax competition, Tax residence, Comparative law

## **1. Introdução**

O presente trabalho objetiva analisar a viabilidade jurídica do Brasil implementar uma política de atração de profissionais por meio da residência fiscal, para os residentes não habituais, nos moldes do que existe em Portugal. Esse regime concede um benefício fiscal no imposto de renda para atrair profissionais altamente qualificados. Por outro lado, iniciativa semelhante no Brasil pode ser frustrada em razão de possível incompatibilidade jurídica perante o princípio constitucional da isonomia tributária, positivado no art. 150, II, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Em Portugal, o Regime dos Residentes não Habituais foi criado com a publicação do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, no qual se aprovou o Código Fiscal do Investimento e se previu o regime fiscal dos Residentes Não Habituais em sede de tributação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (pessoas físicas), o IRS. Em seguida, foi formalmente revogado e substituído pelo denominado "Incentivo fiscal à investigação científica e inovação", agora previsto no artigo 58.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

Apesar da alteração legislativa e da nova denominação, a opção política portuguesa pela concorrência fiscal direcionada à atração de profissionais qualificados foi mantida. O novo regime preserva o benefício fiscal central do modelo anterior: a tributação à taxa especial de 20% sobre os rendimentos no âmbito do IRS.

O regime emergiu no contexto de uma reforma do Governo de Portugal que pretendeu implementar uma política fiscal adequada ao estímulo da competitividade da economia portuguesa, tornando o país atrativo por via fiscal. Com essa iniciativa, determinados profissionais podem se beneficiar de uma tributação reduzida através de alíquotas preferenciais e isenções específicas.

Similar regime existe em outros países europeus, como a Espanha e Itália, e visa incrementar o crescimento econômico, através da atração e fixação de profissionais altamente qualificados no território nacional. A estratégia se revela particularmente eficaz no contexto da União Europeia, onde a livre circulação de pessoas permite que profissionais escolham sua residência fiscal com base em critérios de tributação e qualidade de vida.

A proposta se revela coerente com o contexto de concorrência fiscal europeu, na mobilidade de profissionais entre os países da União Europeia, focando em profissionais que faltam no mercado local ou cuja presença adicional seja bem-vinda, pois tem o potencial de promover o desenvolvimento econômico. Por isso, é pertinente se questionar

se uma ideia semelhante pode ser implantada no Brasil, considerando os desafios de competitividade internacional e a necessidade de atração de investimentos estrangeiros.

Contudo, além da análise do sentido econômico da implantação no Brasil, é requisito fundamental avaliar se similar disposição normativa é compatível com o ordenamento jurídico brasileiro. Em especial, deve-se examinar um possível obstáculo jurídico perante o art. 150, II, da CRFB/88 que veda o tratamento tributário desigual entre contribuintes, proibindo expressamente distinções com base na ocupação profissional ou função exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Esta investigação jurídica torna-se ainda mais relevante quando se considera que a vedação constitucional brasileira possui características únicas no cenário internacional, refletindo opção política específica do constituinte originário de 1988, forjada pela experiência histórica brasileira com privilégios corporativos e pela necessidade de construção de sistema tributário verdadeiramente isonômico.

Destaca-se como fontes da pesquisa, além das normas positivadas, a dissertação “A Tributação dos Residentes Não Habituais: Análise Comparada” (PAPI, Marina, 2022) e julgados do STF na aplicação do princípio da isonomia tributária, os paradigmas Recurso Extraordinário nº 236.881-1/RS, das Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.260-7/RN e 4276/MT e o Tema 1174 oriundo da ARE 1327491.

A presente pesquisa, de Direito Comparado sobre o Direito Constitucional e Tributário, tem natureza dogmática, e se propõe a analisar o Regime dos Residentes Não Habituais em Portugal e sua evolução legislativa, o princípio da isonomia tributária no ordenamento jurídico brasileiro, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal na aplicação desse princípio, os limites da extrafiscalidade para concluir sobre a constitucionalidade ou não da implantação de regime similar no Brasil.

## **2. Regime dos Residentes Não Habituais em Portugal**

Antes de analisar a constitucionalidade de implantar regime fiscal semelhante no Brasil, vamos analisar o regime português. O Decreto-lei nº 249 de 23 de setembro de 2009 instituiu o Código Fiscal do Investimento. A iniciativa visa utilizar do Direito Tributário como instrumento de estímulo da economia nacional, atraindo empresas, empresários investidores e profissionais altamente qualificados.

Essa política fiscal contém regime diferenciado para o investidor residente não habitual, como alíquota especial de IRS na razão de 20%. De acordo com o art. 23 do

Decreto-Lei 249/2009, se considera residente não habitual o sujeito passivo que, se tornando fiscalmente residente, não tenha sido tributado nos últimos cinco anos pelo IRS português como residente fiscal. Esse artigo reporta ao Código do IRS que considera residente quem permaneceu mais de 183 dias seguidos ou intercalados no período de 12 meses. O art. 16, 1, "b", também considera residente aquele que permaneceu por menos tempo em habitação que se faça supor a intenção de manter e ocupar como residência habitual.

Uma atenção aos termos do art. 16, 1, "b" se faz necessária. O esforço do vocabulário demonstra uma certa incoerência sobre o que normalmente se considera residência. A residência é o local escolhido pela pessoa com intenção de moradia. Ao contrário disso, por exemplo, um estrangeiro que está de passagem a trabalho temporário ou um empresário investidor normalmente não terá a intenção de estabelecer residência permanente naquele país que não a sua terra natal. Por isso, a norma se esforça em flexibilizar o tempo de permanência, abaixo de 6 meses, e ainda passa por termos vagos como "fazer supor a intenção". Na verdade, nessa aparente incoerência reside justamente a intenção do legislador de abarcar essa situação como Residente "Não-habitual".

O mencionado Decreto também alterou o art. 72 do Código do IRS de Portugal, artigo que trata dos benefícios fiscais de redução de alíquota, chamada "Taxas Especiais", passando a estabelecer um regime fiscal favorecido a determinadas categorias profissionais, nos seguintes termos:

"Os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, por residentes não habituais em território português, são tributados à taxa de 20 %."

Essas categorias são definidas em Portaria do Governo que aprova uma tabela de atividades de elevado valor acrescentado, procurando destrinchar quais profissionais que ou fazem falta do mercado local ou, ainda que tenham, mais profissionais dessas categorias são bem-vindos no país visando promover o desenvolvimento económico.

A Portaria nº 12/2010, do Ministério das Finanças e da Administração Pública, expressamente afirma, em seu introito, que se insere no âmbito concorrencial no mercado europeu:

"A inclusão dos rendimentos empresariais neste regime implica a necessidade de compatibilização com os regimes concorrentes do espaço europeu e a limitação dos rendimentos das categorias A e B do IRS a incluir no seu âmbito, concentrando-os sobre as actividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado ou da propriedade

intelectual, industrial ou know-how. O catálogo de actividades que se recolhe na presente portaria representa, neste contexto, um catálogo que serve ao arranque deste inovador regime fiscal e que, uma vez testado pela prática, pode e deve vir a beneficiar dos aperfeiçoamentos que venham a revelar-se necessários."

A Portaria nº 12/2010, posteriormente alterada pela Portaria nº 230/2019, especifica detalhadamente as atividades contempladas, incluindo profissionais das áreas de arquitetura, engenharia, medicina, advocacia, consultoria, tecnologia da informação, investigação científica, Diretores executivos de empresas, entre outras. O regime permite que esses profissionais qualificados sejam tributados à alíquota reduzida de 20% sobre os rendimentos do trabalho dependente e independente, em contraste com as alíquotas progressivas normais que podem chegar a 48% nas faixas de renda mais elevadas, vide art. 68 do IRS.

Adicionalmente, o regime prevê isenção sobre rendimentos de fonte estrangeira, como pensões, dividendos, juros e mais-valias, desde que tais rendimentos possam ser tributados no país de origem de acordo com convenções para evitar dupla tributação ou sejam obtidos em jurisdição com a qual Portugal não tenha acordo tributário.

O prazo de vigência do benefício é de dez anos consecutivos, contados a partir do ano em que o contribuinte se torna residente fiscal em Portugal. Durante este período, o beneficiário mantém o direito ao regime diferenciado, desde que continue a exercer atividade de elevado valor acrescentado e mantenha a residência fiscal portuguesa.

Este desenho normativo português revela política pública deliberada de concorrência fiscal no espaço europeu, especialmente direcionada à atração de profissionais de países com maior tributação, como França, Alemanha e Reino Unido. A estratégia se mostrou eficaz, resultando em significativo influxo de profissionais qualificados para Portugal, com impactos positivos na arrecadação tributária e na economia local (Moreira, 2023).

### **3. Reforma legislativa: incentivo fiscal à investigação científica e inovação**

Com a aprovação da Lei do Orçamento do Estado para 2024, o regime dos residentes não habituais foi formalmente revogado, sendo substituído pelo "Incentivo fiscal à investigação científica e inovação", previsto no artigo 58.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF). Esta alteração não representa abandono da política de concorrência fiscal, mas sim sua reformulação com critérios mais seletivos e procedimentos administrativos aperfeiçoados.

A nova legislação estabelece um regime de transição, preservando o direito ao regime anterior a quem preenchia os requisitos até o final do ano de 2023. Nessa reforma também se preserva o núcleo essencial do benefício fiscal: a tributação à taxa especial de 20% sobre os rendimentos líquidos das categorias A (trabalho dependente) e B (trabalho independente) auferidos no âmbito das atividades qualificadas, durante um prazo de 10 anos consecutivos.

Há modificações significativas quanto a outras isenções do regime anterior, sobre rendimento de pensões e outros rendimentos, bem como nos procedimentos de inscrição, mas o principal benefício da tributação do IRS e a política de concorrência fiscal estão mantidas.

Essa recente reformulação legislativa representa não uma ruptura, mas sim um aperfeiçoamento da política fiscal iniciada em 2009 pelo Código Fiscal do Investimento, detalhado pela Portaria nº 12/2010 que foi posteriormente alterada e refinada pela Portaria nº 230/2019. Mantém-se os objetivos centrais de utilização do Direito Tributário como instrumento de estímulo da economia nacional e de atração de profissionais altamente qualificados.

A principal inovação do novo regime reside na redefinição e especificação das atividades elegíveis para o benefício fiscal. Enquanto o regime anterior se baseava em uma lista genérica de atividades de "elevado valor acrescentado" definida por portaria ministerial, o novo modelo estabelece critérios mais rigorosos e específicos, organizados em categorias funcionais precisas.

As atividades elegíveis compreendem agora sete categorias principais, conforme o artigo 58.º-A, número 1 do EBF:

**a) Docência e investigação científica:** Abrange docência no ensino superior e investigação científica, incluindo emprego científico em entidades integradas no sistema nacional de ciência e tecnologia, bem como postos de trabalho em centros de tecnologia e inovação reconhecidos nos termos do Decreto-Lei n.º 126-B/2021.

**b) Investimento produtivo:** Contempla postos de trabalho qualificados e membros de órgãos sociais no âmbito dos benefícios contratuais ao investimento produtivo, conforme o Código Fiscal do Investimento.

**c) Profissões altamente qualificadas:** Define profissões específicas desenvolvidas em empresas com aplicações relevantes que beneficiem do regime fiscal de apoio ao investimento, ou em empresas industriais e de serviços exportadoras.

**d) Atividades de relevância econômica nacional:** Inclui postos de trabalho em entidades cujas atividades sejam reconhecidas pela Agência para o Investimento e Comércio Externo ou pela Agência para a Competitividade e Inovação como relevantes para a economia nacional.

**e) Investigação e desenvolvimento empresarial:** Abrange investigação cujos custos sejam elegíveis para o sistema de incentivos fiscais em Investigação e Desenvolvimento empresarial.

**f) Startups certificadas:** Contempla postos de trabalho em entidades certificadas como startups nos termos da Lei n.º 21/2023.

**g) Regiões Autônomas:** Prevê atividades desenvolvidas nas Regiões Autônomas dos Açores e da Madeira, a definir por decreto legislativo regional.

Esta categorização representa refinamento significativo em relação ao sistema anterior, que se baseava na Portaria n.º 12/2010, alterada pela Portaria n.º 230/2019. O novo modelo vincula a elegibilidade não apenas à natureza da atividade profissional, mas também às características das entidades empregadoras, exigindo que estas atendam a critérios específicos de relevância econômica, inovação ou internacionalização.

Desse modo, a reformulação legislativa de 2024 reflete um processo de refinamento e aperfeiçoamento do modelo original, introduzindo maior seletividade na identificação das atividades elegíveis e estabelecendo critérios mais rigorosos para acesso aos benefícios fiscais. Essa evolução normativa demonstra a continuidade do compromisso português com políticas fiscais competitivas no espaço europeu, adaptadas às necessidades econômicas contemporâneas e às pressões por maior eficiência na alocação de recursos públicos.

#### **4. Análise do Direito Comparado**

Como uma das fontes desta pesquisa, analisamos a Dissertação defendida em 2022 em Portugal por Marina Papi. A fonte eleita é relevante por realizar estudo de Direito Comparado, a partir da qual podemos obter informações relevantes, servir de variedade de hipóteses, bem como elaborar uma análise crítica.

Na dissertação, Papi relata que, apesar da carga alta e o complexo sistema tributário brasileiro, o Brasil não conta com um regime especial para aumentar a capacidade de atração de profissionais residentes não habituais. Essa é o primeiro ponto relevante de premissa que valida a pesquisa: o Brasil não conta com regime semelhante. Analisaremos nos próximos tópicos se não conta por eventual óbice da Constituição.

O trabalho afirma que o que se mais poderia se aproximar seria o Investidor Não Residente – IRN, vide Resolução nº 4.373/2014 do Banco Central do Brasil (BCB). Contudo, discordamos dessa aproximação pelas razões a seguir.

O Regime de Portugal está calcado na abrangência legal da residência fiscal, atraindo a residência por um conceito legal ampliado, ainda que seja não habitual. Já o IRN engloba os não residentes, ou seja, fora do critério legal de residência. Em um, se estabelece a residência fiscal no país. Em outro, o domicílio permanece no exterior.

No regime de Portugal, vários serviços presumem a presença física no país, o qual podemos tomar como exemplo clássico do serviço médico ordinário. Já a atividade do investidor estrangeiro que opera no mercado financeiro se presume que ele opera remotamente. Ademais, a intenção de um regime é atrair profissionais qualificados e concede benefícios da renda proveniente do trabalho. Do outro, é atrair capital estrangeiro no mercado financeiro e os benefícios incidem sobre os ganhos de capital.

Marina faz um comparativo entre a tributação da pessoa física de cidadania e residência brasileira na mesma operação e a diferença sutil para a tributação do Investidor Não Residente, mostrando que esse regime do IRN é mais para fins de regulação e cadastro de capital estrangeiro perante o BCB para operar no mercado financeiro do país.

Papi chama a atenção para a tributação dos dividendos que, no Brasil, é isenta, enquanto em Portugal é tributado na razão de 28%. Em nossa opinião, é nesse ponto que mora o maior benefício fiscal tanto do empresário brasileiro quanto do investidor não residente e ainda pode alcançar o profissional oriundo do exterior.

É que o Brasil é um dos poucos países do mundo que não tributa lucros nem os dividendos recebidos pela pessoa física que é sócio da pessoa jurídica. O Governo brasileiro inclusive está atuando para mudar esse quadro de grave injustiça tributária fiscal, tentando tributar a renda de forma progressiva de dividendos anuais a partir de R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais) ao ano, mas enfrenta resistências no Congresso Nacional na aprovação do Projeto de Lei nº 1.087/2025.

Nesse sentido, há o agravante da “pejotização” das pessoas físicas no Brasil. A “pejotização” é quando uma empresa contrata um trabalhador através de sua pessoa jurídica para prestar serviços regulares que seriam típicos de uma relação de trabalho. O imbróglio sobre isso é grande e resultou na Tese do Tema nº 725 do STF: “É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a

responsabilidade subsidiária da empresa contratante.”, em entendimento contrário do que foi consolidado pelo Tribunal Superior do Trabalho.

Assim, muitas pessoas físicas ao invés de serem contratadas no vínculo trabalhista, assinando a carteira de trabalho e ser tributado como todo trabalhador, criam pessoas jurídicas fictícias, muitas vezes de único sócio, como a Sociedade Limitada Unipessoal, para serem tributadas no regime do Simples Nacional e serem isentas na renda decorrente da distribuição dos dividendos da EIRELI para a conta da pessoa física. Por outro lado, o vínculo, que não é trabalhista, não assegura os direitos trabalhistas.

De qualquer maneira, apesar dessa brecha, não estaríamos a falar de um regime diferenciado para atrair profissionais, mas sim, tecnicamente, empresas, pessoas jurídicas.

## **5. O princípio da isonomia tributária no ordenamento jurídico brasileiro**

A análise da constitucionalidade de um regime de atração de residência fiscal no Brasil deve necessariamente partir do exame do princípio da isonomia tributária, consagrado no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal de 1988. Este dispositivo estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios "instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos".

Pela literalidade da norma já é notório perceber que houve especial preocupação do constituinte originário em especificar a possibilidade de quebra de isonomia em razão justamente de ocupação profissional ou, ainda que se queira dar outro nome diferente, alcançando função exercida. Também foi bastante precavido ao direcionar essa preocupação para rendimentos, títulos ou direitos, independente da sua denominação jurídica, visando evitar uma criatividade jurídica que pudesse driblar essa vedação constitucional.

Hugo de Brito Machado ensina que o princípio da igualdade é "a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais" (MACHADO, 2025, p. 38).

O princípio republicano conduz à isonomia de tratamento na tributação que atinge as pessoas físicas e jurídicas. Geraldo Ataliba asseverava que a igualdade "é um

princípio constitucional fundamental, imediatamente decorrente do republicano", sendo sua observância inerente ao próprio princípio republicano (ATALIBA, 2011, p. 157). Aqueles que se encontram na mesma situação, da perspectiva jurídica, devem obter o mesmo tratamento tributário.

A vedação constitucional opera como mecanismo de proteção contra o fenômeno da captura regulatória no âmbito tributário. Ao proibir expressamente distinções baseadas na ocupação profissional, a Constituição impede que grupos de interesse utilizem seu poder político para obter vantagens fiscais em detrimento dos demais contribuintes.

Esta proteção é especialmente importante em país como o Brasil, onde as desigualdades sociais e econômicas conferem poder político desproporcional a determinadas categorias profissionais. A ratio da norma impõe aplicação rigorosa e inflexível, sem exceções baseadas em argumentos econômicos ou considerações de política pública.

Esta compreensão esclarece por que seria inconstitucional conceder, por exemplo, desconto no imposto de renda para professores, mesmo que motivado pelo nobre objetivo de valorizar a educação. Uma vez aberta a exceção para professores, seria politicamente insustentável negar privilégios similares a magistrados, promotores, deputados e outras categorias com ainda maior poder de influência política.

O resultado seria a fragmentação do sistema tributário em múltiplos regimes privilegiados, violando frontalmente o princípio da isonomia e transformando o tributo em instrumento de favorecimento corporativo.

A compreensão adequada desta norma constitucional exige análise de sua *ratio essendi*, isto é, das razões políticas e jurídicas que levaram o constituinte de 1988 a inserir vedação tão específica e categórica. A vedação expressa a distinções baseadas na ocupação profissional não constitui mero preciosismo técnico, mas reflete escolha política fundamental destinada a evitar a captura do sistema tributário por categorias profissionais com maior poder de influência política.

No contexto específico de regimes de atração de residência fiscal, o princípio da isonomia tributária impõe limitações claras. Qualquer diferenciação tributária baseada na ocupação profissional do contribuinte, ainda que objetivando atrair determinados "talentos" ou "especialistas", encontraria óbice intransponível na vedação constitucional do artigo 150, II.

A tentativa de contornar tal vedação mediante critérios aparentemente neutros, mas que na prática favoreçam determinadas categorias profissionais, configuraria fraude à Constituição, devendo ser repelida pelo controle de constitucionalidade.

Nesse contexto, há o risco de uma interpretação que relativize ou flexibilize a vedação constitucional representar retrocesso institucional, reabrindo espaço para práticas clientelistas e corporativistas que a Constituição de 1988 buscou definitivamente eliminar.

## **6. A igualdade entre trabalhadores nacionais e estrangeiros no ordenamento jurídico brasileiro**

A análise da constitucionalidade de regimes de atração fiscal deve considerar, ainda, o princípio da igualdade entre nacionais e estrangeiros no âmbito tributário. A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, caput, estabelece que "todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade".

Este dispositivo constitucional consagra o princípio da igualdade entre nacionais e estrangeiros residentes no país, estendendo aos estrangeiros as mesmas garantias fundamentais asseguradas aos brasileiros. No âmbito tributário, tal princípio impede a criação de regimes fiscais diferenciados baseados exclusivamente na nacionalidade ou origem dos contribuintes.

A implementação de regime de atração fiscal destinado especificamente a profissionais estrangeiros violaria frontalmente esse princípio constitucional, criando discriminação injustificada entre trabalhadores brasileiros e estrangeiros que exercem atividades idênticas no território nacional. Tal discriminação seria ainda mais grave quando considerada em conjunto com a vedação a distinções baseadas na ocupação profissional, configurando dupla violação aos princípios constitucionais da isonomia.

O sistema tributário brasileiro adota o princípio da territorialidade, segundo o qual todos os residentes fiscais no país, independentemente de sua nacionalidade, estão sujeitos às mesmas regras tributárias sobre rendimentos obtidos no território nacional. A criação de regimes diferenciados baseados na origem nacional dos contribuintes representaria abandono deste princípio fundamental, introduzindo critério discriminatório incompatível com a ordem constitucional.

Ademais, o Brasil é signatário de diversos tratados internacionais que consagram o princípio da não discriminação fiscal entre nacionais e estrangeiros. As convenções para evitar dupla tributação celebradas pelo país contêm cláusulas específicas de não discriminação, vedando tratamento fiscal diferenciado baseado na nacionalidade dos contribuintes.

A igualdade entre nacionais e estrangeiros no âmbito tributário constitui corolário do princípio da capacidade contributiva. Segundo este princípio, a tributação deve basear-se exclusivamente na capacidade econômica do contribuinte, medida por critérios objetivos como renda e patrimônio, não podendo ser influenciada por características pessoais como nacionalidade, origem ou ocupação profissional.

Esta igualdade constitucional impede, portanto, não apenas a criação de privilégios fiscais baseados na ocupação profissional, mas também a implementação de regimes diferenciados destinados especificamente a atrair profissionais estrangeiros. A conjugação destes dois princípios - igualdade entre profissões e igualdade entre nacionais e estrangeiros - torna absolutamente inviável a implementação de regime de atração fiscal nos moldes portugueses no ordenamento brasileiro.

## **7. Análise jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal na aplicação da isonomia tributária**

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem se mostrado particularmente rigorosa na aplicação do princípio da isonomia tributária, rejeitando sistematicamente tentativas de criação de privilégios fiscais baseados em critérios não relacionados à capacidade contributiva. Esta linha jurisprudencial consolidada constitui elemento crucial para avaliar a constitucionalidade de eventual regime de atração fiscal baseado na ocupação profissional.

O julgamento do RE 236.881/RS é um Precedente histórico que estabeleceu marco jurisprudencial sobre aplicação do artigo 150, II na tributação de renda profissional. O STF reconheceu a revogação tácita da isenção de imposto de renda sobre verba de representação de magistrados, autorizada pelo Decreto-lei 2.019/83, em face da superveniência da Constituição Federal de 1988.

Interessante notar que se tratava de uma norma anterior à Constituição de 1988, demonstrando que se antes era possível essa discriminação, a partir da vigente Carta Magna essa distinção passou a ser vedada e considerada inconstitucional. Como resultado, se considerou que a norma não foi recepcionada.

O tribunal estabeleceu que "o artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, consagrou o princípio da isonomia tributária, que impede a diferença de tratamento entre contribuintes em situação equivalente, vedando qualquer distinção em razão do trabalho, cargo ou função exercidos". A decisão aplicou diretamente os artigos 95, III e 150, II da CF/88, determinando a revogação tácita da benesse tributária com efeitos imediatos.

Este precedente estabeleceu que nem mesmo magistrados podem ter privilégios tributários baseados exclusivamente na função exercida, consolidando interpretação restritiva do princípio da isonomia tributária que seria posteriormente aplicada em outros casos envolvendo categorias profissionais.

Mais recentemente, na análise da ARE 1327491, O tribunal firmou tese sobre inconstitucionalidade da tributação diferenciada de aposentados residentes no exterior, representando aplicação direta do artigo 150, II na tributação de renda profissional. A decisão invalidou alíquota única de 25% sobre pensões e proventos de residentes no exterior, contrastante com tabela progressiva aplicada a residentes no Brasil. Através do Tema 1174, foi fixada a tese jurídica:

“É inconstitucional a sujeição, na forma do art. 7º da Lei nº 9.779/99, com a redação conferida pela Lei nº 13.315/16, dos rendimentos de aposentadoria e de pensão pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).”

Outros casos do STF seguem nessa linha, embora não tratem especificamente da tributação da renda, aplicam o mesmo entendimento a toda tributação, seja de ICMS ou Taxas. Dentre os casos paradigmáticos sobre vedação a privilégios profissionais, destacam-se a ADI 4276/MT e ADI 3260/RN.

Na ADI 4276/MT, O STF estabeleceu *leading case* sobre aplicação do artigo 150, II, declarando inconstitucional lei estadual que concedia isenção de ICMS especificamente para oficiais de justiça. A decisão consolidou tese jurídica fundamental: "A isonomia tributária (CF, art. 150, II) torna inválidas as distinções entre contribuintes 'em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida', máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, engendra-se tratamento discriminatório.". A fundamentação rejeitou privilégio baseado exclusivamente em critério profissional, sem justificativa constitucional razoável.

Na ADI 3260/RN, o STF declarou inconstitucional lei complementar estadual que isentava membros do Ministério Público, inclusive os inativos, do pagamento de custas judiciais, notariais, cartorárias e quaisquer taxas ou emolumentos. A decisão

aplicou diretamente o artigo 150, II da Constituição Federal, estabelecendo que a norma violava o princípio da igualdade de tratamento aos contribuintes.

Verifica-se uma evolução jurisprudencial consolidada. Desde o RE 236.881/RS (2002), que estabeleceu o marco conceitual sobre vedação a distinções "em razão do trabalho, cargo ou função exercidos", passando pela ADI 3260/RN (2007) sobre isenção de custas para Ministério Público, até a ADI 4276/MT (2014) sobre isenção de ICMS para oficiais de justiça, culminando com a tese do Tema 1174, decorrente do ARE 1327491, julgado em 2024, que reafirma recentemente esses parâmetros ao invalidar tributação diferenciada de aposentados no exterior. Este conjunto jurisprudencial revela padrão interpretativo consistente.

## **8. A extrafiscalidade e seus limites constitucionais no ordenamento brasileiro**

A discussão sobre regimes de atração fiscal inevitavelmente conduz ao exame da extrafiscalidade, isto é, da utilização do sistema tributário para fins não meramente arrecadatórios, mas como instrumento de política econômica e social. A questão fundamental reside em determinar se objetivos extrafiscais legítimos podem justificar a flexibilização de princípios constitucionais fundamentais, especialmente o princípio da isonomia tributária.

A doutrina brasileira reconhece amplamente a legitimidade da extrafiscalidade no ordenamento constitucional. José Eduardo Soares de Melo (2020) observa que a Constituição Federal autoriza expressamente o uso extrafiscal dos tributos em diversos dispositivos, como a progressividade do imposto de renda (art. 153, §2º, I), a seletividade do IPI e ICMS (arts. 153, §3º, I, e 155, §2º, III), e a utilização de contribuições para intervenção no domínio econômico (art. 149).

Contudo, o mesmo autor ressalta que a extrafiscalidade deve operar dentro dos limites constitucionais, não podendo servir de pretexto para violação de princípios fundamentais do sistema tributário. A legitimidade dos objetivos extrafiscais não confere carta branca ao legislador para ignorar limitações constitucionais expressas, devendo qualquer medida de política fiscal respeitar integralmente os princípios da isonomia, legalidade e capacidade contributiva.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2019) desenvolve esta compreensão ao distinguir entre extrafiscalidade constitucional e inconstitucional. Segundo o autor, a extrafiscalidade constitucional caracteriza-se pelo respeito aos princípios constitucionais fundamentais, utilizando mecanismos como progressividade, seletividade e diferenciação

regional dentro dos limites constitucionalmente estabelecidos. Já a extrafiscalidade inconstitucional manifesta-se através de medidas que, embora persigam objetivos legítimos, violam princípios constitucionais expressos.

A implementação de regime de atração fiscal baseado na ocupação profissional enquadrar-se-ia na segunda categoria, configurando extrafiscalidade inconstitucional. Ainda que motivada por objetivos econômicos legítimos - como atrair investimentos, aumentar a competitividade nacional e promover o desenvolvimento tecnológico - tal medida violaria frontalmente a vedação constitucional expressa no artigo 150, II, da Constituição Federal.

Humberto Ávila (2019) enfatiza que a análise da constitucionalidade de medidas extrafiscais deve seguir metodologia rigorosa, examinando não apenas a legitimidade dos fins perseguidos, mas também a compatibilidade dos meios empregados com a ordem constitucional. Segundo esta metodologia, a implementação de regime de atração fiscal seria inconstitucional não por perseguir objetivos ilegítimos, mas por utilizar meios expressamente vedados pela Constituição.

O autor desenvolve o conceito de "proporcionalidade constitucional", segundo o qual medidas restritivas de direitos ou violadoras de princípios constitucionais devem superar teste rigoroso de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Aplicando este teste ao caso dos regimes de atração fiscal, verifica-se que, embora tais medidas possam ser adequadas aos fins perseguidos, não passam no teste da necessidade, uma vez que existem alternativas constitucionalmente viáveis para atingir os mesmos objetivos.

Ricardo Lobo Torres (2020) acrescenta que a extrafiscalidade deve ser compreendida como exceção, não como regra geral do sistema tributário. Por esta razão, medidas extrafiscais devem ser interpretadas restritivamente, especialmente quando implicam violação de princípios constitucionais fundamentais. A presunção deve ser sempre pela constitucionalidade das normas isonômicas e pela inconstitucionalidade de medidas que criem privilégios ou discriminações injustificadas.

Esta compreensão da extrafiscalidade e seus limites constitucionais reforça a conclusão pela inconstitucionalidade de regimes de atração fiscal baseados na ocupação profissional. Ainda que motivados por objetivos legítimos e potencialmente benéficos para a economia nacional, tais regimes utilizam meios expressamente vedados pela Constituição, configurando violação ao princípio da isonomia tributária.

## **9. Direito Comparado e a especificidade do modelo constitucional brasileiro**

A análise de direito comparado constitui elemento importante para compreender as diferentes opções constitucionais disponíveis em matéria de isonomia tributária, mas deve ser conduzida com cuidado para evitar conclusões equivocadas sobre a viabilidade de transposição de modelos estrangeiros para o contexto brasileiro.

A experiência internacional revela que países como Portugal, Espanha, Itália, França e Reino Unido implementaram, em diferentes momentos, regimes de atração fiscal baseados na ocupação profissional ou na origem nacional dos contribuintes. Contudo, a viabilidade jurídica destes regimes decorre das especificidades de seus respectivos ordenamentos constitucionais, que não contêm vedação expressa semelhante àquela presente no artigo 150, II, da Constituição brasileira.

A Constituição de Portugal se limita a consagrar o princípio geral da igualdade (artigo 13º), sem estabelecer vedação específica a distinções baseadas na ocupação profissional. Esta diferença normativa fundamental permite maior flexibilidade na implementação de políticas fiscais diferenciadas, desde que respeitado o princípio geral da proporcionalidade.

O constitucionalismo português admite, ainda, maior margem de discricionariedade legislativa em matéria de política fiscal, reconhecendo ao legislador ordinário ampla competência para definir os contornos do sistema tributário. Esta tradição constitucional, diversa da brasileira, facilita a implementação de medidas extrafiscais que poderiam encontrar obstáculos em ordenamentos com limitações constitucionais mais específicas. Esta ausência de limitação constitucional específica permite aos legisladores nacionais maior margem de manobra na implementação de políticas fiscais diferenciadas.

Decisão arbitral relevante do Tribunal Arbitral do CAAD (2023) no processo n.º 740/2022-T oferece fundamento jurídico claro sobre o princípio da igualdade no contexto dos Residentes Não Habituais. A decisão afirma: “O princípio da igualdade não proíbe que se estabeleçam distinções, mas sim, distinções arbitrárias, desprovidas de justificação objetiva e racional.”.

A especificidade do ordenamento brasileiro reside precisamente na vedação expressa e categórica contida no artigo 150, II, da Constituição Federal. Esta vedação representa opção política fundamental do constituinte brasileiro, que optou por blindar o sistema tributário contra influências corporativas e privilégios profissionais. Tal opção reflete a experiência histórica nacional e o compromisso com a construção de sistema tributário mais justo e igualitário.

A comparação com sistemas estrangeiros deve servir, portanto, para compreender as diferentes opções constitucionais disponíveis e suas respectivas consequências, mas não para questionar a validade da escolha realizada pelo constituinte brasileiro. A diversidade de modelos constitucionais enriquece o debate jurídico comparado, mas não autoriza a violação de normas constitucionais expressas sob pretexto de "modernização" ou "competitividade internacional".

A adoção de modelos estrangeiros deve ser precedida de consideração crítica adequada das especificidades do ordenamento nacional. No caso brasileiro, a tentativa de implementar regime de atração fiscal nos moldes de Portugal não deve ignorar as particularidades constitucionais que tornam tal regime inviável no contexto nacional.

#### **10. Alternativas dentro dos limites constitucionais**

O reconhecimento da inconstitucionalidade de regimes de atração fiscal baseados na ocupação profissional não implica que o Brasil esteja impedido de adotar medidas para aumentar sua competitividade internacional e atrair profissionais qualificados. Existem alternativas constitucionalmente viáveis que podem ser exploradas sem violação aos princípios fundamentais do sistema tributário.

Uma das possibilidades, afirmada pelo STF como constitucional, é a partir do fenômeno da “pejotização” que, apesar de não configurar um vínculo trabalhista e não assegura direitos trabalhistas, é uma ferramenta frequentemente utilizada para contratar profissionais. Nessa modalidade, os dividendos repassados ao sócio são isentos.

Outra possibilidade se refere ao estabelecimento de incentivos não tributários para atração de profissionais qualificados. Tais incentivos poderiam incluir facilidades na obtenção de vistos de trabalho e residência, simplificação de procedimentos para reconhecimento de diplomas estrangeiros, criação de centros de apoio ao imigrante qualificado e investimentos em infraestrutura urbana nas regiões de maior concentração de profissionais estrangeiros.

Políticas habitacionais específicas para novos residentes também constituem alternativa viável, incluindo financiamento facilitado para aquisição de imóveis e incentivos para desenvolvimento de projetos imobiliários voltados ao público estrangeiro. Tais medidas, por não envolverem diferenciações tributárias entre profissões, não encontrariam óbice constitucional.

Adicionalmente, o Brasil pode explorar políticas de atração baseadas em critérios objetivos relacionados à capacidade de investimento ou geração de empregos.

Regimes de visto de investidor, que condicionam benefícios migratórios à realização de investimentos mínimos ou à criação de determinado número de empregos, constituem alternativa amplamente utilizada internacionalmente e compatível com o ordenamento constitucional brasileiro.

Investimentos em educação e pesquisa constituem estratégia de longo prazo para atração e retenção de talentos. Investimentos em universidades de excelência, centros de pesquisa avançada e programas de pós-graduação internacionais pode atrair pesquisadores e profissionais qualificados, contribuindo para o desenvolvimento econômico sem violar princípios constitucionais.

Políticas de simplificação tributária e regulatória também podem aumentar a atratividade do país para profissionais estrangeiros. Constituem medidas que beneficiam todos os contribuintes, nacionais e estrangeiros, sem criar privilégios inconstitucionais.

Essas alternativas constitucionais, embora possam ser menos diretas que os regimes europeus de atração fiscal, apresentam vantagem de maior sustentabilidade política e jurídica. Medidas que respeitam os princípios constitucionais tendem a gerar menor resistência política e jurídica, facilitando sua implementação e manutenção ao longo do tempo. Embora menos seletivo que os regimes europeus, tal modelo respeitaria integralmente os princípios constitucionais brasileiros, oferecendo alternativa juridicamente viável para aumentar a atratividade de profissionais para o país.

## **11. Conclusão**

A análise jurídica desenvolvida ao longo deste trabalho permite concluir pela impossibilidade constitucional de implementação de regime de atração de residência fiscal no Brasil baseado na ocupação profissional, nos moldes do que existe em Portugal.

A vedação expressa contida no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal de 1988 é cristalina e categórica ao proibir "qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida". Esta norma constitucional não admite interpretação relativizadora ou flexibilização, mesmo quando motivada por objetivos econômicos legítimos como a atração de profissionais altamente qualificados em serviços essenciais, o aumento da competitividade nacional ou a promoção do desenvolvimento tecnológico.

A compreensão adequada desta vedação constitucional exige análise de sua *ratio essendi*, que reside na proteção do sistema tributário contra a captura por categorias profissionais com maior poder de influência política. A experiência histórica brasileira

demonstrou que, sem proteção constitucional expressa, determinadas categorias - especialmente aquelas ligadas ao poder público, como magistrados, membros do Ministério Público e parlamentares - conseguem aprovação de privilégios fiscais em seu favor, criando distorções graves no sistema tributário e violações flagrantes ao princípio da igualdade.

Esta preocupação explica por que seria inconstitucional conceder, por exemplo, desconto no imposto de renda para professores, mesmo que motivado pelo nobre objetivo de valorizar a educação. Uma vez aberta a exceção para uma categoria profissional, seria politicamente viável conceder privilégios similares a outras categorias com maior poder de influência, resultando na fragmentação do sistema tributário e na transformação do tributo em instrumento de favorecimento corporativo.

A jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal reafirma este entendimento de forma consistente e rigorosa sobre isonomia tributária profissional, estabelecendo *standard* rigoroso para distinções baseadas em ocupação.

Duas orientações consolidadas emergem dos precedentes analisados: vedação absoluta a privilégios tributários por ocupação profissional e exigência de fundamentação constitucional para tratamentos diferenciados na tributação de renda, confirmando aplicação restritiva, mas principiológica do artigo 150, inciso II da Constituição Federal, que protege efetivamente contra discriminações tributárias baseadas exclusivamente em critérios profissionais.

A análise deve considerar, ainda, o princípio da igualdade entre trabalhadores nacionais e estrangeiros, consagrado no artigo 5º, caput, da Constituição Federal. A implementação de regime de atração fiscal destinado especificamente a profissionais estrangeiros violaria este princípio constitucional, criando discriminação injustificada entre trabalhadores brasileiros e estrangeiros que exercem atividades idênticas no território nacional.

O exame da extrafiscalidade e seus limites constitucionais revela que, embora o ordenamento brasileiro reconheça a legitimidade do uso dos tributos como instrumento de política econômica e social, tal utilização deve operar dentro dos limites constitucionais expressos.

A comparação com regimes estrangeiros, embora útil para compreender diferentes opções de política fiscal, não pode servir de fundamento para violação de normas constitucionais expressas. A especificidade do ordenamento brasileiro, com sua vedação categórica a distinções profissionais, representa opção política amadurecida do

constituinte, que optou por blindar o sistema tributário contra influências corporativas e privilégios profissionais.

Contudo, o reconhecimento da inconstitucionalidade de regimes de atração fiscal baseados na ocupação profissional não impede que o Brasil adote medidas alternativas para aumentar sua competitividade internacional. Existem diversas alternativas constitucionalmente viáveis, incluindo incentivos universais para novos residentes, facilidades não tributárias, políticas habitacionais específicas, investimentos em educação e pesquisa, e simplificação tributária e regulatória. A construção de política de atração de talentos dentro dos limites constitucionais representa desafio que exige criatividade e inovação, mas que pode ser superado sem comprometer os fundamentos do Estado Democrático de Direito.

A manutenção da vedação constitucional a distinções profissionais constitui, em última análise, garantia fundamental da cidadania fiscal, assegurando que todos os contribuintes sejam tratados com igual dignidade perante o sistema tributário. Esta garantia representa conquista civilizatória que deve ser preservada e defendida, não obstante as pressões econômicas e políticas que possam surgir em sentido contrário.

Por fim, a conclusão pela inconstitucionalidade de regimes de atração fiscal baseados na ocupação profissional não representa obstáculo ao desenvolvimento econômico brasileiro, mas sim reafirmação do compromisso constitucional com a justiça fiscal e a igualdade tributária. O desenvolvimento econômico sustentável deve ser perseguido dentro dos limites constitucionais, através de políticas que respeitem os direitos fundamentais e fortaleçam as instituições democráticas.

Diante de todo o exposto, conclui-se pela inviabilidade de importar o modelo de Portugal analisado em razão de sua inconstitucionalidade, constituindo uma impossibilidade jurídica de implementação de regime de atração de residência fiscal baseado na ocupação profissional no ordenamento brasileiro, havendo incompatibilidade com os princípios constitucionais da isonomia tributária e da igualdade entre nacionais e estrangeiros.

## **12. Referências**

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.  
ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.  
BARROSO, Luís Roberto. Curso de Direito Constitucional Contemporâneo. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

MARTINS, António Carlos. O Regime dos Residentes Não Habituais: Análise Crítica. Coimbra: Almedina, 2021.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 15. ed. São Paulo: Dialética, 2020.

MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de Direito Constitucional. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

MOREIRA, Tiago. “O regime do RNH não gera despesa real para o Estado”. O JORNAL ECONÓMICO, 2023. Acesso em: 15 jun. 2025.

ORDEM DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS. *Guia prático do Estatuto do Residente Não Habitual*, jan. 2024.

PAPI, Marina. A Tributação dos Residentes Não Habituais: Análise Comparada. Dissertação de Mestrado. ISCTE – Instituto Técnico de Lisboa. 2022.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

PEREIRA, Manuel Fernando. Tributação de Residentes Não Habituais em Portugal. Lisboa: Quid Juris, 2020.

PORTUGAL. Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD. *Decisão no processo n.º 740/2022-T*. Lisboa: CAAD, 2023. Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?id=7404>. Acesso em: 25 abr. 2025.

PORTUGAL. Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro. Código Fiscal do Investimento. Lisboa: Diário da República, 2009.

PORTUGAL. Portaria n.º 12/2010, do Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa: Diário da República, 2010.

REIS, Miguel. O Regime dos Residentes Não Habituais em Portugal. PLMJ Foundation, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 44. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

SILVA, Pedro Miguel. Fiscalidade e Competitividade: O Caso Português. Porto: Vida Económica, 2019.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2020.