



RAFAELA ROTENBERG

PLANEJAMENTO IMIGRATÓRIO

Dissertação com vista à obtenção do grau de Mestre em Direito, na especialidade de Direito Forense e Arbitragem.

Orientador:

Doutor João Zenha Martins, Professor da Faculdade de Direito da
Universidade Nova de Lisboa

Julho/2021

Faculdade de Direito – Universidade Nova de Lisboa

Rafaela Rotenberg

PLANEJAMENTO IMIGRATÓRIO

Orientador:

Doutor João Zenha Martins, Professor da Faculdade de Direito da
Universidade Nova de Lisboa

Julho/2021

DECLARAÇÃO DE COMPROMISSO ANTIPLÁGIO

Declaro por minha honra que o trabalho que apresento é original e que todas as minhas citações estão corretamente identificadas. Tenho consciência de que a utilização de elementos alheios não identificados constitui uma grave falta ética e disciplinar.

Lisboa, 09 de julho de 2021

Rafaela Rotenberg

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Rafaela Rotenberg', with a stylized, cursive script.

DECLARAÇÃO DE CONFORMIDADE DO NÚMERO DE CARACTERES

Declaro que esta tese, incluindo espaços e notas, ocupa um total de 77.685 caracteres.

Lisboa, 09 de julho de 2021

Rafaela Rotenberg

*“It’s not that I’m afraid to die. I
just don’t want to be there when it happens.”*

Woody Allen

Para Roney e Cecilia, com amor.

LISTA DE ABREVIATURAS

ARI	Autorização de Residência para Investimento
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CFI	Código Fiscal do Investimento
DL	Decreto-Lei
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
ITCMD	Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação
LGT	Lei Geral Tributária
OE	Orçamento do Estado
RE	Recurso Extraordinário
RNH	Residente Não Habitual
SEF	Serviço de Estrangeiros e Fronteiras

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Taxas de Tributação de Acordo com o Rendimento Coletável	19
Tabela 2 - Orientações para o Residente Não Habitual (RNH)	25
Tabela 3 - Regimes de Bens Existentes no Casamento em Portugal e no Brasil.....	27

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo abordar, à luz dos ordenamentos jurídicos português e brasileiro, os conceitos para a elaboração de um planejamento imigratório. Realizar investimentos em países terceiros pode gerar algumas dificuldades, entre elas, a residência, a imposição fiscal e a sucessão. O processo imigratório, quando não planejado, deixa o cidadão vulnerável e suscetível a vários riscos. Em contraponto, caso haja um planejamento bem elaborado, as chances de sucesso durante e após a migração aumentam significativamente, seja em questões fiscais ou sucessórias. Com o objetivo de aprofundar o estudo de tais teses, iniciou-se o trabalho com a análise de o que é residência e quais os seus elementos de conexão, especificamente em Portugal e no Brasil, abordando inclusive a convenção elaborada entre esses países. Logo após, procedeu-se com o estudo do regime do Residente Não Habitual (RNH). Por fim, procurou-se evidenciar o planejamento imigratório como uma ferramenta da gestão. Pode-se afirmar que, em linhas gerais, os efeitos da utilização de um planejamento imigratório bem estruturado são eficazes, possibilitando os melhores benefícios em questões fiscais e sucessórias.

Palavras-chaves: Planejamento imigratório. Residência. Regime do Residente Não Habitual. Benefícios fiscais. Sucessão.

ABSTRACT

The present study is aimed to, in the light of the Portuguese and Brazilian legal systems, the concepts for the elaboration of an immigration planning. Making investments in third countries can create some difficulties, including residence, taxation, and succession. The immigration process, when not planned, leaves the citizen vulnerable and susceptible to various risks. On the other hand, if there is elaborate planning, the chances of success during and after migration increase significantly, whether in tax matter such as inheritance. With the aim of deepening the study of such theses, work began with the analysis of what residence and what its connecting elements, specifically in Portugal and Brazil, including addressing the convention drawn up between them. Soon after, the study of the regime of the habitual resident was carried out. Finally, it was tried to highlight immigration planning as a management tool. It can be said that, broadly speaking, the effects of using well-structured immigration planning are effective, enabling the best benefits in tax and succession matter.

Keywords: Immigration planning. Residence. Nonhabitual resident regime. Taxa Benefits. Succession.

ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO	1
2. ENQUADRAMENTO GERAL.....	2
2.1. Residência, em Especial no Ordenamento Jurídico Português e Brasileiro	3
2.2. Elementos de Conexão no Ordenamento Jurídico Português e Brasileiro ..	7
2.3. Convenção entre a República Portuguesa e a República Federativa do Brasil	
.....	9
3. O REGIME FISCAL PARA O RESIDENTE NÃO HABITUAL EM PORTUGAL	15
3.1. A Tributação dos Rendimentos no Âmbito do Regime do RNH	17
3.1.1. Rendimentos de Fonte Portuguesa	18
3.1.2. Rendimentos de Fonte Estrangeira	19
4. CARACTERIZAÇÃO DO PLANEJAMENTO IMIGRATORIO LUSO-BRASILEIRO	22
4.1. Questões Fiscais	23
4.2. Questões Sucessórias	26
5. CONCLUSÃO	32
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	34

1. INTRODUÇÃO

Para a realização de um planejamento imigratório é preciso ter atenção às questões fiscais e sucessórias. A falta de uma estratégia pode deixar o cidadão vulnerável e suscetível a vários riscos. Investir em Portugal pode trazer ao cidadão benefícios que merecem destaque. As decisões tomadas devem ser racionais, afinal, envolvem transações financeiras de elevado valor. Nesse contexto, o presente trabalho tem por objetivo analisar, na perspectiva dos ordenamentos jurídicos português e brasileiro, o melhor planejamento a seguir.

Inicialmente, busca-se traçar uma trajetória direta do que é residência fiscal e quais os seus elementos de conexão, como nacionalidade, fonte e residência. No decorrer, são desenvolvidos os elementos de conexão utilizados em Portugal e no Brasil, fazendo um estudo da convenção desenvolvida por ambos para solucionar problemáticas que podem surgir quando o cidadão for residente em ambos os países.

Seguindo uma ordem sistemática, no presente trabalho, será realizada uma análise dos benefícios fiscais que um brasileiro pode adquirir ao tornar-se residente em Portugal. Nessa vertente, o segundo capítulo é dedicado ao regime do Residente Não Habitual (RNH). O regime do RNH foi criado pelo Governo Português por intermédio do Decreto-Lei (DL) nº 249/2009, de 23 de setembro, diante de um contexto de uma reforma governativa portuguesa. A decisão se deu na tentativa de trazer um novo enquadramento econômico-financeiro internacional, de forma a atrair mais investimentos para Portugal. O enquadramento nesse regime pode gerar benefícios fiscais pelo período de 10 anos aos adquirentes.

Por fim, será feito um estudo específico sobre o Planejamento Imigratório, demonstrando mais precisamente os investimentos possíveis para a aquisição da Autorização de Residência para Investimento (ARI), tornando-se assim um candidato ao regime do RNH. Ademais, trazem-se as questões sucessórias necessárias a fim de evitar frustrações quando da morte, como aquilo que pode ser conteúdo do testamento nas situações em que o cidadão é residente em país diverso da sua nacionalidade ou em mais de um país.

2. ENQUADRAMENTO GERAL

Com a diminuição das barreiras econômicas e migratórias entre os países em razão do avanço da globalização, os Estados sentiram a necessidade de se adaptarem. A circulação de pessoas, bens, serviços e capitais a nível mundial trouxe mudanças importantes, inclusive no que tange aos fatores tributários e à maneira como as pessoas, singulares e coletivas, organizam-se em razão disso.

Os deslocamentos criaram uma interação diferente entre soberanias fiscais e, como consequência, surgiu a necessidade de adequar os interesses financeiros dos Estados, evitar dupla ou pluritributação do mesmo fato gerador, e dificultar a possibilidade de fraude e evasão fiscal.

Os princípios fiscais são premissas fundamentais que constroem todas as estruturas subsequentes, definindo os fundamentos desse ramo do Direito, que atinge principalmente o poder e a forma de tributação. Para Celso de Mello (2009, p. 53), magistrado brasileiro, “princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servido de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentindo harmônico.”.

No Direito Fiscal, os Estados podem escolher qual princípio irá reger a forma de tributação, ou seja, qual ou quais elementos de conexão¹ serão utilizados com os cidadãos, sejam eles nacionais, residentes ou estrangeiros. Os países não estão limitados a escolha de apenas um princípio e, quando da escolha de mais de um, esses não se excluem mutuamente. Existem, como conexões relevantes, o princípio da nacionalidade, da fonte e da residência, foco desse capítulo.

Pelo princípio da nacionalidade ou cidadania, a obrigação acessória de entrega da declaração de rendimentos se mantém, mesmo para aqueles que não residem mais na nação com a qual se identificam. A forma pela qual a nacionalidade é adquirida não interfere, ou seja, não é relevante se tenha sido obtida pelo critério do *ius soli*, ou pelo *ius sanguini*. Esse elemento de conexão só é atualmente encontrado nos Estados Unidos da

¹ Por elemento de conexão, entende-se uma ligação entre um ordenamento jurídico e a circunstância da atividade humana que será objeto de regulação das normas materiais desse mesmo ordenamento. Importado do Direito Internacional Privado, o elemento de conexão é o que torna possível saber qual o direito aplicável. São os elementos de conexão que possibilitam a aplicação das leis de um território em outro.

América, ou seja, aqueles que tiverem nacionalidade estadunidense terão que declarar seus rendimentos aos Estados Unidos da América, independentemente de onde estiverem vivendo e exercendo suas atividades.

Em relação ao princípio da fonte ou, para alguns, da territorialidade², Paula Rosado Pereira (2015) aponta, como justificação do poder tributário de um Estado, o local de origem ou proveniência dos rendimentos. Nas palavras da autora, “Nos termos deste princípio, o Estado tem o direito de tributar os fatos ocorridos no seu território, independentemente de os titulares do rendimento serem nacionais ou estrangeiros, residente ou não. O princípio da fonte assegura, assim, a ligação do rendimento a determinado território com base em elementos de conexão reais ou objectivos.” (PEREIRA, 2015, p. 222). Quando da adoção do princípio da fonte, o Estado fica limitado à tributação dos rendimentos produzidos exclusivamente no seu território, o que se verifica normalmente com a tributação dos não residentes (NABAIS, 2015).

Por fim, o princípio da residência, que será tratado de forma mais extensiva a seguir, garante ao Estado o direito de tributar de forma universal, ou seja, todos os rendimentos auferidos, seja de fonte interna ou externa, serão tributados pela autoridade tributária do país em que residem os contribuintes. Atualmente, é o princípio mais aplicado pelos Estados modernos.

2.1. Residência, em Especial no Ordenamento Jurídico Português e Brasileiro

O elemento de conexão residência, de base subjetiva, determina que, para fundamentar o poder tributário de um Estado, é necessária a residência no seu território. Para Helena Gomes Magno (2019, p. 19), para existir residência é preciso “(...) uma presença física, permanente ou temporária, e a disponibilidade de uma habitação (*corpus* e *animus* do conceito).”.

² Nem toda a doutrina tem o princípio da fonte como sinónimo de territorialidade. Alguns autores conceituam a territorialidade como subjetiva (pessoas domiciliadas ou nacionais) e objetiva (fonte). Para eles, a territorialidade em sentido pessoal é determinada pelos elementos subjetivos da situação tributária internacional, por exemplo, a sede, o domicílio ou a residência do titular do rendimento, com exclusão da nacionalidade; enquanto que, na territorialidade da fonte, a conexão relevante é determinada pelos elementos materiais ou objetivos da situação tributária internacional, tal como a localização dos bens, o local do exercício da atividade ou local do pagamento do rendimento (PEREIRA, 2010).

Nos termos desse princípio, a pessoa singular ou coletiva precisa declarar os seus rendimentos ao Estado em que habita, não sendo relevante o local em que foram obtidos. Isso significa que a fonte de produção ou pagamento não precisa ser oriunda do território em que vivem. O elemento de conexão é puramente a residência no país.

A soberania fiscal ultrapassa os limites fronteiriços, o que implica que o rendimento suscetível à tributação não decorre somente de determinado espaço soberano, mas também dos rendimentos adquiridos à escala universal — “*the worldwide taxation principle*” (COURINHA, 2015, p. 45). Também Paula Pereira (2010, p. 99) refere que “No que toca à extensão do poder tributário do Estado da residência, o princípio da residência aparece, na maioria dos casos, associados a um princípio de tributação universal ou ilimitada”.

É a residência “que permite estabelecer e delimitar o âmbito do direito de tributação dos rendimentos obtidos por um residente ou não residente. Nestes sistemas, em geral, o Estado da residência reserva para si o direito de tributar os seus rendimentos de acordo com o princípio da tributação universal e os não residentes em função dos rendimentos obtidos no seu território.” (CÂMARA, 2003 p. 213).

O princípio da residência, apesar de ser associado a um princípio universal ou ilimitado, não atribui ao Estado o direito exclusivo de tributação, tendo outros Estados o potencial de também tributar. Inclusive, nem sempre o que determina ser residência é o mesmo para todos os países, podendo estes adotarem um caráter mais subjetivo ou objetivo, sendo de escolha dos Estados (SILVA, 2015).

Por noção subjetiva de residência, entende-se o *corpus* e o *animus* de o sujeito em ser residente, ou seja, ser residente vai além da presença física. Em contraposto, por noção objetiva entende-se que é a permanência fixa em determinado local, bastando apenas o *corpus* para existir residência (FAUSTINO, 2009).

Destarte, é possível observar que, em algumas situações, o sujeito pode ter duas ou mais residências, o que culminaria em uma dupla ou pluritributação. Assim, é fundamental compreender quais jurisdições atribuem a classificação de residente aos sujeitos, visto que apenas aqueles que a lei tem como residentes podem se beneficiar dos instrumentos de Direito Internacional (acordos e convenções) que visam eliminar ou atenuar a dupla tributação, tal como expôs Helena Gomes Magno (2019).

Um dos exemplos dos instrumentos supra referidos é a convenção celebrada entre Portugal e Brasil, publicada no Diário da República n.º 98/2001, Série I-A de 2001-04-

27 e no Decreto nº 4.012 de 13 de novembro de 2001, que será mais à frente explorada. Posto isto, é essencial compreender quem, ao abrigo da lei portuguesa e brasileira, pode se considerar como residente, tendo em conta as respetivas legislações e especificidades.

No Ordenamento Jurídico Português, o legislador fixou o conceito de residente, para efeitos de tributação, no art. 16.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), no qual se estatui:

“Art. 16º - Residência

- 1- *São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:*
 - a) *Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;*
 - b) *Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual;*
 - c) *Em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território;*
 - d) *Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de caráter público, ao serviço do Estado Português.*
- 2- *Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se como dia de presença em território português qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo.*
- 3- *As pessoas que preencham as condições previstas nas alíneas a) ou b) no nº 1 tornam-se residentes desde o primeiro dia do período de permanência em território português, salvo quando tenham aí sido residentes em qualquer dia do ano anterior, caso em que se consideram residentes neste território desde o primeiro dia do ano em que se verifique qualquer uma das condições prevista no nº1.*
- 4- *A perda da qualidade de residente ocorre a partir do último dia de permanência em território português, salvo nos casos previstos nos nºs 14 e 16.*
- 5- *A residência fiscal é aferida em relação a cada sujeito passivo do agregado.*
- 6- *São ainda havidos como residentes em território português as pessoas de nacionalidade portuguesa que desloquem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis, designadamente exercício naquele território de atividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português.*
- 7- *Sem prejuízo do período definido no número anterior, a condição de residente aí prevista subsiste apenas enquanto se mantiver a deslocação da residência fiscal do sujeito passivo para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, deixando de se aplicar no ano em que este se torne residente fiscal em país, território ou região distinto daqueles.*
- 8- *Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.os 1 ou 2, não*

tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.

- 9- *O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português.*
- 10- *O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território. (Redação do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto)*
- 11- *O direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no n.º 9 depende de o sujeito passivo ser considerado residente em território português, em qualquer momento desse ano.*
- 12- *O sujeito passivo que não tenha gozado do direito referido no número anterior em um ou mais anos do período referido no n.º 9 pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, a partir do ano, inclusive, em que volte a ser considerado residente em território português.*
- 13- *Enquadra-se no disposto na alínea d) do n.º 1 o exercício de funções de deputado ao Parlamento Europeu.*
- 14- *Sem prejuízo do disposto no número seguinte, um sujeito passivo considera-se residente em território português durante a totalidade do ano no qual perca a qualidade de residente quando se verificarem, cumulativamente, as seguintes condições:*
 - a) *Permaneça em território português mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, nesse ano; e*
 - b) *Obtenha, no decorrer desse ano e após o último dia de permanência em território português, quaisquer rendimentos que fossem sujeitos e não isentos de IRS, caso o sujeito passivo mantivesse a sua qualidade de residente em território português.*
- 15- *O disposto no número anterior não é aplicável caso o sujeito passivo demonstre que os rendimentos a que se refere a alínea b) do mesmo número sejam tributados por um imposto sobre o rendimento idêntico ou substancialmente similar ao IRS aplicado devido ao domicílio ou residência:*
 - a) *Noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal e que se preveja a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade; ou*
 - b) *Noutro Estado, não abrangido na alínea anterior, em que a taxa de tributação aplicável àqueles rendimentos não seja inferior a 60 % daquela que lhes seria aplicável caso o sujeito passivo mantivesse a sua residência em território português.*
- 16- *Um sujeito passivo considera-se, ainda, residente em território português durante a totalidade do ano sempre que volte a adquirir a qualidade de residente durante o ano subsequente àquele em que, nos termos do n.º 4, perdeu aquela mesma qualidade.” (PORTUGAL, 2014).*

De forma geral, uma pessoa singular torna-se residente para fins fiscais em Portugal após passar mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em um período de 12

meses; ou em qualquer dia em que o indivíduo demonstre intenção de estabelecer no país a sua residência habitual e permanente, por exemplo, com a aquisição ou aluguel de um imóvel.

Já no Brasil, o conceito de residência encontra consagração legal no art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002. Vejamos:

“Art. 2º Considera-se residente no Brasil, a pessoa física:

- I-*** *Que resida no Brasil em caráter permanente;*
- II-*** *Que se ausente para prestar serviços como assalariada a autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas no exterior;*
- III-*** *Que ingresse no Brasil:*
 - a) Com visto permanente, na data da chegada;*
 - b) Com visto temporário:*
 - 1. Para trabalhar com vínculo empregatício ou atuar como médico bolsista no âmbito do Programa Mais Médicos de que trata a Medida Provisória nº 621, de 8 de julho de 2013, na data da chegada;*
 - 2. Na data em que complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;*
 - 3. Na data da obtenção de visto de permanência ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;*
- IV-*** *Brasileira que adquiriu a condição de não-residente no Brasil e retorne ao País com ânimo definitivo, na data da chegada;*
- V-*** *Que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem apresentar a Comunicação de Saída Definitiva do País, de que trata o art. 11-A, durante os primeiros 12 (doze) meses consecutivos de ausência” (BRASIL, 2002).*

Verificamos, assim, que Portugal e Brasil apresentam conceitos similares, porém não idênticos, do que é residência. Para o Direito Tributário Internacional, é preciso sempre uma interpretação comparada, não existe uma prevalência de um *International Standard*.

2.2. Elementos de Conexão no Ordenamento Jurídico Português e Brasileiro

Entendido no que consistem os elementos de conexão e, principalmente, o que é residência num contexto geral e específico para Portugal e Brasil, importa conhecer exatamente qual ou quais são os elementos de conexão destes.

Portugal adotou como elementos de conexão, para efeitos de tributação dos rendimentos, a fonte e a residência, critérios que vigoram com igual valor. Assim dizendo,

é tributado pela autoridade fiscal portuguesa aqueles que obtiverem rendimentos em território lusitano e aqueles que em Portugal residirem, nos termos do art. 16º do CIRS.

O art. 13º da Lei Geral Tributária [LGT (Decreto-Lei nº 398,1998)] tem no seu nº 1 que “sem prejuízo de convenções internacionais de que Portugal seja parte e salvo disposição legal em sentido contrário, as normas tributárias aplicam-se aos fatos que ocorram no território nacional” e, no nº 2, que “a tributação pessoal abrange ainda todos os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo com domicílio, sede ou direção efetiva em território português, independentemente do local onde sejam obtidos”. Apesar do nº 2 fazer uso da nomenclatura domicílio, devemos interpretar como residência, dado que o art. 19º nº1, a) da LGT (op. Cit.) determina como domicílio das pessoas singulares o local de sua residência habitual.

Neste mesmo sentido, o art. 15º do CIRS consagra o princípio da residência e da fonte. No nº 1, temos que o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) incide sobre a totalidade dos rendimentos, incluindo os obtidos fora do território português. E, nos termos do nº 2, o legislador optou também por tributar aqueles que obtiverem rendimentos em território português.

De igual modo, o legislador brasileiro definiu, como princípios do direito de tributar os rendimentos, a residência e a fonte. O art. 1º³ combinado com o art. 3º, §4º da Lei nº 7.713 de 1988 (BRASIL ano)⁴ definem a residência como elemento de conexão ao estabelecerem que a renda é tributada independentemente do local de produção ou aferição (CAMPOS, 2018).

Da mesma forma, o art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 208 (BRASIL, 2002)⁵ confirma que os rendimentos recebidos por pessoa singular residente no Brasil estão sujeitos à tributação, mesmo que adquiridos no exterior. Legitima ainda o princípio da

³ “Artigo 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir do 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.” (BRASIL, 2002).

⁴ “Artigo 3º § 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.” (BRASIL, 2002).

⁵ “Artigo 1º Os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, inclusive de órgãos do Governo brasileiro localizados fora do Brasil, e os ganhos de capital apurados na alienação de bens e direitos situados no exterior por pessoa física residente no Brasil, bem assim os rendimentos recebidos e os ganhos de capital apurados no País por pessoa física não-residente no Brasil estão sujeitos à tributação pelo imposto de renda, conforme o disposto nesta Instrução Normativa, sem prejuízo dos acordos, tratados e convenções internacionais firmados pelo Brasil ou da existência de reciprocidade de tratamento.” (BRASIL, 2002).

fonte ao acrescentar a tributação aos rendimentos recebidos e aos ganhos de capital apurados no país por pessoa singular não-residente.

Constata-se assim que Portugal e Brasil, além de terem o conceito de residência similar, possuem os mesmos elementos de conexão, o que pode vir a causar prejuízos tributários, dado que, em algumas situações, as normas entram em colisão e podem resultar em uma dupla tributação ou até mesmo em uma evasão fiscal.

2.3. Convenção entre a República Portuguesa e a República Federativa do Brasil

Como já mencionado anteriormente, os países assinaram uma convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento, especificamente o imposto federal sobre a renda, no caso do Brasil, e o IRS e IRC, no caso de Portugal, nas situações em que os elementos de conexão fonte e residência se chocarem. Analisemos os artigos da convenção.

O art. 4º da convenção estabelece, desde o nº 1, o que é residente e, nos nº 2 e 3, o que é considerada a residência em caso de a pessoa singular ou coletiva, respectivamente, ser residente em Portugal e no Brasil. Vejamos.

Art. 4.º

Domicílio fiscal ou residência

1 - Para efeitos desta Convenção, a expressão «residente de um Estado Contratante» significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar e aplica-se igualmente a este Estado e, bem assim, às suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais.

2 - Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa singular ou física for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida do seguinte modo:

a) Será considerada como residente apenas no Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais);

b) Se o Estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado ou se não tiver uma habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado em que permanece habitualmente;

c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente apenas do Estado de que for nacional;

d) Se for nacional de ambos os Estados ou não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão o caso de comum acordo.

VI- 3 - *Quando, em virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa singular ou física, for residente de ambos os Estados Contratantes será considerada residente apenas do Estado em que estiver situado o seu local de direcção efectiva.*

Já do art. 6º ao art. 22º da convenção, discrimina-se detalhadamente a tributação dos rendimentos quando estes forem obtidos em Estado diferente daquele em que a pessoa singular é residente, situação em que pode fazer aplicação da conexão fonte. Foram detalhados: os rendimentos dos bens imobiliários, os lucros das empresas, dividendos, juros, royalties, mais-valias ou ganhos de capital, serviços profissionais independentes, profissões independentes, remuneração de direcção, artistas e desportistas, pensões, remunerações públicas, professores, estudantes e outros rendimentos.

Os rendimentos frutos de bens imobiliários (incluídos os das explorações agrícolas ou florestais) podem ser tributados no Estado de residência, e não no Estado em que estão situados.

De forma diversa, para os rendimentos advindos de lucros das empresas, a tributação cabe ao país em que essa está localizada, exceto se a empresa exercer a sua atividade também no outro país, por meio de um estabelecimento estável. Nessa situação, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas exclusivamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

Quando se trata dos lucros das empresas, a convenção determinou algumas regras em específico para determinados lucros, quais sejam: (i) a navegação marítima e aérea; e (ii) empresas associadas. A navegação marítima e aérea, os lucros devem ser tributados no Estado em que estiver situada a direcção efetiva da empresa ou quando não for possível pois essa é a bordo de um navio, no país em que se encontra o porto de registro ou, não existindo um porto de registro, no Estado em que é residente a pessoa que explora o navio. Ainda, na hipótese de a empresa exercer atividade de transporte aéreo sob a forma de consórcio, aplicar-se-á a regra geral desta situação. Em relação às empresas associadas, o art. 9º determina que:

“Quando:

a) Uma empresa de um Estado Contratante participar, directa ou indirectamente, na direção, no controlo ou no capital de uma empresa do outro Estado Contratante; ou

b) As mesmas pessoas participarem, directa ou indirectamente, na direção, no controlo ou no

capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado

Contratante;

e, em ambos os casos, as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e, consequentemente, tributados.”.

A convenção reservou o art. 10º para falar dos dividendos⁶ e foi determinado que, mesmo quando forem pagos por uma sociedade residente de um Estado diverso ao do residente que vai receber, os dividendos podem ser tributados no Estado de residência de quem vai auferir. Podem existir situações em que os dividendos são igualmente tributados no Estado de que é residente a sociedade que os paga, no entanto, foram determinados dois limites no nº 2 do art. 10: “a) 10% do montante bruto dos dividendos, se o seu beneficiário efetivo for uma sociedade que detenha, diretamente, pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos, durante um período ininterrupto de dois anos antes do pagamento dos dividendos; b) 15% do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos.”. Cabe às autoridades competentes estabelecerem, de comum acordo, a maneira de utilizar esses limites. Essas regras não são aplicadas quando o favorecido dos dividendos exerce atividades no Estado da sociedade que paga, por meio de um estabelecimento estável aí situado, e os dividendos têm relação com esse estabelecimento estável. Nesse caso, aplicam-se as regras gerais dos lucros das empresas.

Aos juros⁷, foi determinado que a tributação pode ocorrer no país de residência de quem receber e, quando forem, por alguma razão, igualmente tributados no Estado de que proveem, a tributação não pode exceder 15% do montante bruto dos juros. Essa regra e

⁶ Ao falar em dividendos, devemos entender como: ações; ações ou bônus de fruição; partes de minas; partes de fundadores ou outros direitos, com exceção dos créditos, que permitam participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais sujeitos ao mesmo regime fiscal que os rendimentos de ações pela legislação do Estado de que é residente a sociedade que os distribui; rendimentos derivados de conta ou associação em participação.

⁷ Por juros, devemos entender os rendimentos da dívida pública, de obrigações com ou sem garantia hipotecária, e com direito ou não a participar nos lucros e em outros créditos de qualquer natureza, bem como quaisquer outros rendimentos assimilados aos de importâncias emprestadas pela legislação fiscal do Estado de que eles proveem.

esse percentual não são aplicáveis quando os juros forem atribuídos ou pagos a um estabelecimento estável de um residente do outro Estado situado em país terceiro.

Como regra geral, os royalties⁸ devem ser sempre tributados no país de residência do beneficiário efetivo. Quando forem tributados também no Estado de proveniência, o imposto não poderá exceder 15% do montante bruto dos royalties. Nenhum desses preceitos serão aplicados quando o beneficiário ocupar atividade no Estado diverso da sua residência, por meio de um estabelecimento estável, e os royalties pagos estiverem diretamente ligado a ela.

Para as mais-valias ou ganhos de capital, a convenção determina que os ganhos auferidos da alienação de bens imobiliários podem ser tributados no país de residência de quem receber, e não no de localização física do bem. A exceção ocorre quando a alienação for de navios ou aeronaves, pois, nessa situação, a tributação deve ser feita no local em que estiver situada a direção efetiva da empresa. Os demais ganhos advindos de alienação podem ser tributados no Brasil ou em Portugal.

Profissões independentes⁹ devem ter a sua tributação no país de residência do profissional, salvo se as remunerações forem pagas por um residente do outro Estado, situação em que pode haver escolha de onde haverá a tributação.

As profissões dependentes seguem os mesmos termos da regra geral, ou seja, os salários, ordenados ou qualquer outra remuneração similar obtida em razão de um emprego devem ser tributados no país de residência do empregado, com exceção do trabalho ser exercido no outro Estado, com as devidas observações trazidas no n° 2 do art. 15: “Não obstante o disposto no n.º 1, as remunerações obtidas por um residente de um Estado Contratante de um emprego exercido no outro Estado Contratante só podem ser tributadas no Estado primeiramente mencionado se: a) O beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias em qualquer período de 12 meses com início ou termo no ano fiscal em causa; b) As remunerações forem pagas por uma entidade patronal ou em nome de uma entidade

⁸ O Art. 3º, n° 3 define royalties como “as retribuições de qualquer natureza atribuídas ou pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, bem como os filmes e gravações para transmissão pela rádio ou pela televisão, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico.”

⁹ São considerados profissionais independentes aqueles que exercem atividades independentes de caráter científico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contabilistas.

patronal que não seja residente do outro Estado; e c) As remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável que a entidade patronal tenha no outro Estado.”. No que tange às remunerações de direção, a tributação pode ser feita no local de residência da sociedade que remunera.

Artista e desportistas, para além da regra geral dos profissionais independentes ou dependentes, podem ter os lucros de suas atividades tributados no local onde as exerceram, e não onde residem. Essa situação só não ocorre quando a atividade for financiada por fundos públicos, ou seja, a tributação deve ocorrer obrigatoriamente no Estado que a financiou.

Pensões e remunerações similares privadas só podem ser tributadas no Estado de residência do beneficiário. Já as pensões e remunerações similares provenientes da segurança ou seguridade social pagas por qualquer dos Estados devem ser tributadas por quem as pagam, o mesmo ocorre com as remunerações públicas.

O art. 20º é dedicado aos professores que, a convite do governo, de entidade sem fins lucrativos, de uma universidade ou de outra instituição de ensino ou pesquisa científica pertencente ao Estado, deslocam-se de país com a única finalidade de ensinar ou fazer pesquisa, por um período não superior a dois anos. Nessas situações, a remuneração está isenta de impostos, tanto no Brasil quanto em Portugal.

Aos estudantes, a convenção determinou que “ Art. 21º, 1 — Uma pessoa que é, ou foi antes, residente de um Estado Contratante e que permanece temporariamente no outro Estado Contratante unicamente para aí prosseguir os seus estudos ou a sua formação: a) Como estudante de uma universidade, colégio ou escola; ou b) Como estagiário; ou c) Como beneficiário de subsídio, pensão, prémio ou bolsa de estudo concedidos por uma organização religiosa, caritativa, científica ou educativa; não será tributada nesse outro Estado relativamente às quantias recebidas para fazer face à sua manutenção, estudos ou formação, desde que provenham de fontes situadas fora dele. 2 — Os estudantes de uma universidade ou de outro estabelecimento de ensino superior ou técnico de um Estado Contratante que tenham um emprego no outro Estado Contratante, por um período que não exceda um ano, não são tributáveis neste outro Estado pelas remunerações provenientes de tal emprego, desde que este tenha o fim da sua formação prática relativa aos seus estudos e desde que as remunerações não excedam US\$ 10 000 anualmente.”.

No que diz respeito aos demais rendimentos que não foram especificados pela convenção, a tributação fica a cargo do Estado onde quem receber tiver residência estabelecida.

É possível observar situações em que ambos os Estados têm capacidade tributária, o que culminaria em duplas tributações. Em relação a isso, Portugal e Brasil determinaram que, quando um residente de Estado obtiver rendimentos que, em concordância com o disposto na convenção, possam ser tributados no outro Estado, o país de residência “deduzirá do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago nesse outro Estado.”¹⁰. Importante dizer que o montante deduzido não pode exceder a fração do imposto sobre os rendimentos, calculado antes da dedução, condizentes aos rendimentos que podem ser tributados nesse outro Estado.

Ainda, a convenção define que os nacionais de um Estado não ficam sujeitos, no outro Estado que residirem, a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas ou mais gravosas do que aquelas que estejam sujeitos ou possam estar sujeitos os nacionais do outro Estado que estiverem na mesma situação¹¹.

¹⁰ Art. 23º da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federativa do Brasil Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento.

¹¹ Artigo 24º da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federativa do Brasil Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento.

3. O REGIME FISCAL PARA O RESIDENTE NÃO HABITUAL EM PORTUGAL

A criação do regime do Residente Não Habitual (RNH) ocorreu diante de um cenário de uma reforma fiscal portuguesa. As relações econômicas internacionais e a economia interna apresentavam um panorama desfavorável, foi nesse contexto que, após a autorização legislativa concedida pelos arts. 106º e 126º da Lei nº 64-A/2008, de 31 de dezembro, o Governo Português criou o Código Fiscal do Investimento (CFI) e introduziu, por intermédio do Decreto-Lei nº 249/2009, de 23 de setembro, o regime do RNH em sede IRS.

Esse regime veio com a finalidade de atrair estrangeiros de elevado valor acrescentado e reformados com pensões no exterior, além de “dar um novo espírito de competitividade da economia portuguesa, com o qual se pretende estimular a economia nacional e o tecido empresarial português” (LOBO, 2011, p. 59). De forma sucinta, o regime do RNH trata-se de uma atração de investimento em razão de tributação economicamente mais favorável.

Em 2010, o Governo Português completou o DL nº 249/2009 com a Portaria nº 12/2010, que aprovou a lista de quais atividades eram consideradas de elevado valor acrescentado para efeitos de aplicação do regime do RNH. O Ministério das Finanças e da Administração Pública dividiu a lista em 8 categorias diferentes, baseadas em código de atividades econômicas, eram elas: (1) arquitetos, engenheiros e técnicos similares; (2) artistas plásticos, atores e músicos; (3) auditores; (4) médicos e dentistas; (5) professores; (6) psicólogos; (7) profissões liberais, técnicos e assimilados; e (8) investidores, administradores e gestores.

Com as mudanças econômicas sofridas ao longo do tempo desde a criação do regime do RNH, o legislador português sentiu a necessidade de alterar a lista das atividades de elevado valor acrescentado, uma vez que houve uma significativa transformação nas dinâmicas de criação de emprego. Assim, foi desenvolvida uma nova lista, com base na classificação portuguesa de profissões, através da Portaria nº 230/2019. Vejamos a composição da nova lista: (112) diretor-geral e gestor executivo, de empresas; (12) diretores de serviços administrativos e comerciais; (13) diretores de produção e de serviços especializados; (14) diretores de hotelaria, restauração, comércio e de outros serviços; (21) especialistas das ciências físicas, matemáticas, engenharias e técnicas afins; (221) médicos; (2261) médicos dentistas e estomatologistas; (231) professor dos ensinos

universitário e superior; (25) especialistas em tecnologias de informação e comunicação (TIC); (264) autores, jornalistas e linguistas; (265) artistas criativos e das artes do espetáculo; (31) técnicos e profissões das ciências e engenharia, de nível intermédio; (35) técnicos das tecnologias de informação e comunicação; (61) agricultores e trabalhadores qualificados da agricultura e produção animal, orientados para o mercado; (62) trabalhadores qualificados da floresta, pesca e caça, orientados para o mercado; (7) trabalhadores qualificados da indústria, construção e artífices, incluindo nomeadamente trabalhadores qualificados da metalurgia, da metalomecânica, da transformação de alimentos, da madeira, do vestuário, do artesanato, da impressão, do fabrico de instrumentos de precisão, joalheiros, artesãos, trabalhadores em eletricidade e em eletrônica; (8) operadores de instalações e máquinas e trabalhadores da montagem, nomeadamente operadores de instalações fixas e máquinas; e administradores e gestores de empresas promotoras de investimento produtivo, desde que afetos a projetos elegíveis e com contratos de concessão de benefícios fiscais celebrados ao abrigo do Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro (PORTUGAL, 2014).

O principal intuito do governo em classificar as atividades de elevado valor acrescentado foi “atrair para Portugal profissionais não residentes, qualificados em atividades de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou know-how” (MAGNO, 2019, p. 52), de maneira a acrescentar ao mercado de trabalho nacional, não o sobrecarregar.

Assim, pertencendo a uma das categorias ou sendo um reformado com pensão no exterior, a condição principal para se beneficiar do regime do RNH é ser considerado residente para as finanças portuguesa, nas formas elencadas no art. 16º, nº 1, a) e b), do CIRS, desde que já não tenha sido residente em território lusitano em qualquer dos 5 anos anteriores, conforme art. 16º, nº 8 do mesmo documento. Em seguida, aquele que desejar usufruir desse regime deve solicitar a inscrição como residente não habitual até 31 de março na declaração anual de rendimentos de IRS do ano seguinte àquele em que se tornou residente nesse território¹².

Em 8 de outubro de 2019, o Portal das Finanças, por meio da Circular nº 4/2029, alterou os procedimentos no que tange ao reconhecimento do exercício de atividades de elevado valor acrescentado. Por efeito da excessiva morosidade e da inexistência de um

¹² Art. 16º, nº 10, do CIRS (PORTUGAL, 2014).

recurso *a posteriori* de controle de verificação dos pressupostos subjacentes ao reconhecimento da atividade, a Autoridade Tributária excluiu a necessidade da obtenção de reconhecimento prévio, sendo necessário apenas informar o código da atividade na declaração do IRS e estar munido dos documentos comprovativos do efetivo exercício da profissão, caso venha a ser solicitado.

Após invocar esse direito junto à declaração de IRS e adquirir o estatuto de residente não habitual, o cidadão pode ser tributado como tal até 10 anos consecutivos, porém não renováveis, assim determinado pelo art. 16º, nº 9 e 12 do CIRS. O sujeito passivo deverá cumprir, anualmente, todas as condições para ser residente e se manter no regime do RNH. Quando ultrapassados os 10 anos, o sujeito passivo pode voltar a fazer uso do regime do RNH, desde que se ausente de Portugal pelo período mínimo de 5 anos antes de realizar a nova solicitação e volte a preencher os requisitos para tal. O processo então é reiniciado.

Os residentes não habituais, apesar de serem residentes, são tributados de maneira diferenciada e mais vantajosa, o que, para a autora Helena Gomes Magno (2019), trata-se de uma diferenciação positiva das pessoas singulares.

Resumidamente, para que haja abrangência do regime do RNH, o sujeito passivo precisa, cumulativamente, (i) pertencer a uma das categorias da Portaria nº 230/2019 ou ser um reformado com pensão no exterior que seja considerado residente fiscal em Portugal; (ii) ser considerado residente fiscal em Portugal; (iii) não ter sido considerado residente em Portugal em qualquer dos 5 anos anteriores; e (iv) solicitar a inscrição como RNH na declaração anual do IRS.

3.1. A Tributação dos Rendimentos no Âmbito do Regime do RNH

Analisados os requisitos subjetivos para fazer parte do regime do RNH, é indispensável analisar a maneira de tributação dos rendimentos auferidos pelos sujeitos ativos.

O regime do RNH é um modelo dual, ou seja, existem dois métodos de tratamento dos rendimentos, alternados de acordo com a origem da fonte, portuguesa ou estrangeira. Aos rendimentos de fonte interna, o legislador adotou uma aplicação de taxas mais vantajosas e, aos rendimentos estrangeiros, a isenção na eliminação da dupla tributação.

Antes de adentrar na forma como os rendimentos, internos ou externos, são tributados, importa destacar que o CIRS divide as rendas em 6 diferentes categorias, são elas:

- A: rendimentos do trabalho dependente;
- B: rendimentos empresariais e profissionais;
- E: rendimentos de capitais;
- F: rendimentos prediais;
- G: incrementos patrimoniais;
- H: pensões.

3.1.1. Rendimentos de Fonte Portuguesa

Destacadas as 6 categorias presentes no CIRS, ao regime do RNH interessa apenas as categorias A e B para os rendimentos de fonte portuguesa. Tais categorias abrangem uma grande diversidade do que se consideram rendimentos do trabalho dependente e rendimentos empresariais e profissionais. No entanto, para o regime do RNH, só são englobados os rendimentos derivados de atividades de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico, respeitando a Portaria nº 12/2010. Quando dessas situações, o sujeito passivo é tributado à taxa especial de 20%, independentemente da renda anual e diretamente na fonte, conforme determinação do art. 72º, nº 10 do CIRS¹³. Para os demais rendimentos da categoria A e B, que não são considerados de elevado valor acrescentado, os residentes são tributados segundo as regras gerais do IRS. Vejamos tabela abaixo, disposta no art. 68 do CIRS.

¹³ Art. 72º, 10º “Os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em atividades 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 %” (PORTUGAL, 2014).

Tabela 1 - Taxas de Tributação de Acordo com o Rendimento Coletável

Rendimento coletável (euros)	Taxas (percentagem)	
	Normal (A)	Média (B)
Até 7112	14,50	14,500
De mais de 7112 até 10732	23,00	17,367
De mais de 10732 até 20322	28,50	22,621
De mais de 20322 até 25075	35,00	24,967
De mais de 25075 até 36967	37,00	28,838
De mais de 36967 até 80882	45,00	37,613
Superior a 80882	48,00	-

Fonte: <https://info.portaldasfinancas.gov.pt/>

Cabe destacar ainda que o Orçamento de Estado de 2020, aprovado pela Lei nº 2/2020 de 31 de março, que entrou em vigor no dia 1 de abril de 2020, acrescentou ao CIRS o art. 72º, nº 13, permitindo que os cidadãos sujeitos ao regime do RNH possam optar pelo englobamento. Isso implicaria na obrigação de englobar a totalidade dos rendimentos, ou seja, ter os rendimentos prediais, de capitais, de trabalho e pensões somados.

3.1.2. Rendimentos de Fonte Estrangeira

Quanto aos rendimentos de fonte estrangeira, o legislador português adotou, como regra geral, o regime de eliminação da dupla tributação pelo método de isenção¹⁴, exatamente pelo fundamento do regime do RNH de atrair para Portugal estrangeiros de alto valor agregado. É de grande possibilidade que esses recebam rendimentos no exterior.

O CIRS, no art. 81º, determina as formas como ocorre a eliminação da dupla tributação jurídica internacional, alternando de acordo com a respectiva categoria de rendimentos auferidos (NEVES, 2009).

¹⁴ Em contrapartida ao método de isenção, existe o método de crédito, que consiste em um crédito a abater nos impostos a serem pagos também no Estado de residência. Esse é atribuído aos residentes quando auferirem rendimentos no exterior.

Os rendimentos da categoria A, derivados do trabalho dependente não decorrentes de atividade exercida em Portugal, estão sujeitos ao método da isenção, condicionados sempre à necessidade de que aquele rendimento tenha sido efetivamente tributado no outro Estado contratante, conforme descrição das alíneas a) e b) do art. 81º, nº 4 do CIRS:

“Art. 81º, nº 4

a) Sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou

b) Sejam tributados no outro país, território ou região, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no nº 1 do artigo 18º, não sejam de considerar obtidos em território português.” (PORTUGAL, 2014)

Na hipótese de não haver isenção do tributo, os rendimentos estão sujeitos à aplicação da taxa especial de 20%, nos mesmos moldes dos rendimentos de fonte portuguesa, desde que eles resultem de qualquer uma das atividades de elevado valor acrescentado previstas na Portaria nº 12/2010¹⁵.

Para os rendimentos de categoria B, auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico, bem como os rendimentos das categorias E, F e G, o nº 5 do art. 81º determina a isenção quando verificada as seguintes condições:

“Art. 81º, nº 5

a) Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou

b) Possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE, interpretado de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que aqueles não constem de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, relativa a regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis e, bem assim, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.” (PORTUGAL, 2014)

Diferentemente dos rendimentos de categoria A, os de categorias B, E, F e G não necessitam da efetiva tributação do Estado da fonte. É suficiente apenas uma possibilidade de tributação, podendo, inclusive, existir situações de dupla não tributação caso o Estado da Fonte similarmente isente tais rendimentos.

¹⁵ Entendimento esclarecido pela Circular nº 2/2010 da Autoridade Tributária portuguesa.

Divergindo da regra geral, estão aqueles que auferirem rendimentos da categoria H no exterior. O Orçamento do Estado (OE) eliminou o benefício da isenção total. Com a inclusão do art. 72º, nº 12 do CIRS e a revogação do art. 81º, nº 6, as pensões dos residentes não habituais passaram a estar sujeitas a uma taxa especial de 10%, bastando apenas que não tenham sido obtidos em território português e não tenham gerado uma dedução anterior aos rendimentos brutos de trabalho dependente. Vejamos como ficou a redação do art. 72º, nº 12 “os residentes não habituais em território português são ainda tributados à taxa de 10 % relativamente aos rendimentos líquidos de pensões, incluindo os da categoria H e os previstos na alínea d) do n.º 1 e subalíneas 3) e 11) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º, quando, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português, na parte em que os mesmos, quando tenham origem em contribuições, não tenham gerado uma dedução para efeitos do n.º 2 do artigo 25º” (PORTUGAL, 2020).

Ficam excluídos dessa alteração do OE e se beneficiam da isenção total aqueles que: (i) a partir de 1 de abril de 2020, já são inscritos como RNH ou cujo pedido de inscrição já tenha sido submetido e esteja aguardando aprovação, e (ii) no ano de 2020, tenham reunido as respectivas condições para serem parte do regime do RNH e solicitem a respectiva inscrição até 31 de março de 2021.

Por fim, interessa dizer que o sujeito passivo que fizer uso da isenção de tributação nas categorias A, B, E, F e G está obrigatoriamente submetido aos efeitos do englobamento pelo art. 81º, nº 7¹⁶. Com essa determinação do legislador, nota-se que o recurso de isenção aplicado é de uma isenção com progressividade, uma vez que o intuito, com o englobamento, é determinar a taxa de aplicação ao restante dos rendimentos.

¹⁶ Art. 81º, nº 7 “Os rendimentos isentos nos termos dos n.os 4 e 5 são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos, com exceção dos previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1, nos n.os 2 a 5 e no n.º 10 do artigo 72.º.” (PORTUGAL, 2020).

4. CARACTERIZAÇÃO DO PLANEJAMENTO IMIGRÁTÓRIO LUSO-BRASILEIRO

O avanço da globalização e a grande circulação de pessoas por todo o mundo é um fato do século XXI, porém não é uma revolução. Cada fase da História apresenta um fluxo populacional próprio, com suas causas e acontecimentos particulares.

Para Joana Figueiredo (2004, p. 9), “(...) os fluxos migratórios são uma das dimensões mais visíveis do processo de globalização mundial. Acontecimentos como os choques petrolíferos, a queda do bloco soviético na década de 90, a crise do Golfo, a crise financeira asiática de 1997 (...), geraram enormes fluxos migratórios (...). As migrações ganharam um carácter político com impacto social”.

O sistema migratório formado entre Portugal e Brasil existe desde o século XVI e, ao longo do tempo, foi se configurando de maneiras diferenciadas, passando por um crescente aumento depois do ano de 2000, principalmente de brasileiros a caminho de Portugal. São diversos os motivos que levam esses imigrantes a realizarem rota oposta do descobrimento. Veremos a seguir.

Nas décadas de 1980 e 1990, a migração de brasileiros era majoritariamente de dentistas, publicitários e profissionais da área de informática, que na altura se encontravam inconformados com a instabilidade econômica estabelecida no governo do então presidente Fernando Collor de Mello (CAZARRÉ, 2018). O cenário de imigração logo se modificou nos anos 2000. O aumento de brasileiros em Portugal foi significativo e, dessa vez, o perfil era de trabalhadores da construção civil, do comércio, da restauração, bem como dos serviços domésticos. Ou seja, eram imigrantes predominantemente de baixa renda e pouca escolaridade que se mudavam para Portugal em busca de melhores oportunidades e, conseqüentemente, uma melhor qualidade de vida.

Esse contexto se manteve até 2017, ano em que pessoas de classe média e alta passaram a procurar Portugal como novo país de residência, principalmente os aposentados e investidores. Naquele ano, o Relatório de Imigração, Fronteiras e Asilo do Serviço de Estrangeiros e Fronteiras (SEF) registrou um total de 85.426 cidadãos de nacionalidade brasileira residentes em Portugal, “tendo aumentado 5,1% em relação a 2016, invertendo assim a tendência de diminuição do número de residentes desta nacionalidade que se verificava desde 2011” (RIBEIRO et al., 2018, p. 13).

Em 2018, novamente de acordo com o Relatório de Imigração, Fronteiras e Asilos do SEF, foram registrados 105.423 cidadãos brasileiros, totalizando um aumento de 23,4% em relação a 2017 (RIBEIRO et al., 2019). O último relatório disponível pelo SEF é referente ao ano de 2019, que arrolou uma crescente de 45,5% dos residentes em Portugal, totalizando 151.304 cidadãos brasileiros (MACHADO et al., 2020).

Afinal, o que seria tão atrativo para esses brasileiros de classe média e alta trocarem a sua residência para Portugal? Motivos como segurança, questões políticas, proximidade entre as culturas portuguesa e brasileira, língua, tranquilidade, proximidade com outros países da Europa, clima ou melhor qualidade de vida são os mesmo que atraíram aqueles de baixa renda e pouca escolaridade. Para as classes em questão, o motivo vai além.

Podemos dizer que existem duas questões provocadoras da mudança de residência: fiscais e sucessórias. Porém, para que elas sejam vantajosas, é preciso planejamento. Vejamos detalhadamente.

4.1. Questões Fiscais

Desde outubro de 2012, o Governo Português passou a conceder Autorizações de Residência para Investimento (ARI), o famoso programa “Golden Visa”, para estrangeiros de países não pertencentes à União Europeia, com o intuito de atrair mais investimentos para Portugal. Entretanto, não são quaisquer investimentos que dão direito à ARI. Conforme aponta o governo português, foram determinados oito tipos passíveis de adquirir a residência, são eles:

1. Transferência de capitais no montante igual ou superior a 1 milhão de euros;
2. Aquisição de bens imóveis de valor igual ou superior a 500 mil euros;
3. Aquisição de bens imóveis, cuja construção tenha sido concluída há, pelo menos, 30 anos, ou que sejam localizados em área de reabilitação urbana e realização de obras de reabilitação dos bens imóveis adquiridos, no montante global igual ou superior a 350 mil euros;
4. Transferência de capitais no montante igual ou superior a 350 mil euros, que sejam aplicados em atividades de pesquisa desenvolvidas por instituições

públicas ou privadas de pesquisa científica, integradas ao sistema científico e tecnológico nacional;

5. Transferência de capitais no montante igual ou superior a 250 mil euros, que sejam aplicados em investimento ou apoio à produção artística e recuperação ou manutenção do patrimônio cultural nacional, através de serviços da administração direta central e periférica, institutos públicos, entidades que integram o setor público empresarial, fundações públicas, fundações privadas com estatuto de utilidade pública, entidades intermunicipais, entidades que integram o setor empresarial local, entidades associativas municipais e associações públicas culturais, que prossigam atribuições na área da produção artística, recuperação ou manutenção do patrimônio cultural nacional;
6. Transferência de capitais no montante igual ou superior a 350 mil euros, destinados à aquisição de unidades de participação em fundos de investimento ou fundos de capitais de risco orientados para a capitalização de empresas. Tais fundos devem ser constituídos ao abrigo da legislação portuguesa, com maturidade, no momento do investimento, de pelo menos cinco anos, além de concretizar ao menos 60% do valor dos investimentos em sociedades comerciais sediadas em território nacional;
7. Transferência de capitais no montante igual ou superior a 350 mil euros, destinados a (i) constituição de uma sociedade comercial com sede em território nacional, conjugada com a criação de cinco postos de trabalho permanentes; ou (ii) reforço de capital social de uma sociedade comercial com sede em território nacional, já constituída, com a criação ou manutenção de postos de trabalho, com um mínimo de cinco permanentes, e por um período mínimo de três anos;
8. Criação de, pelo menos, 10 postos de trabalho.

Esses investimentos não são cumulativos, ou seja, basta a realização de um deles para se tornar candidato à ARI. No entanto, em todas as hipóteses, o cidadão estrangeiro precisa manter o investimento por no mínimo 5 anos, o que corresponde ao período de validade do programa “Golden Visa”, para assim ter a ARI renovada.

A obrigatoriedade de perdurar o investimento por 5 anos não exige que ele se mantenha o mesmo, ou seja, o residente pode mudar o tipo de investimento nos pedidos de renovação que fizer ao longo desse período.

Nesse sentido, é válido questionar-se: quais são os benefícios de realizar um investimento possível de adquirir a ARI? Por que aqueles que têm capacidade aquisitiva para realizar um investimento o realizariam em Portugal?

Através do programa “Golden Visa”, os investidores com a ARI passam a: não precisar de visto para entrar em Portugal e para viajar no Espaço Schengen¹⁷; viver e trabalhar em Portugal, mesmo com residência num país diferente; dispor de períodos de estadia mínima extremamente baixos¹⁸; obter residência permanente ou cidadania portuguesa após 5 anos; e ter residência estendida aos familiares.

Além dessas prerrogativas, ter ARI traz um enorme benefício fiscal, motivo pelo qual o cidadão deve ter atenção ao escolher investir e migrar para Portugal. Ser portador do “Golden Visa” dá ao cidadão o direito de se tornar residente fiscal em Portugal e consequentemente fazer uso do RNH, que, como já foi exposto no capítulo anterior, é um regime tributário que oferece vantagens fiscais pelo período de 10 anos. Vejamos tabela resumida do que já foi detalhado sobre o RNH.

Tabela 2 - Orientações para o Residente Não Habitual (RNH)

Rendimentos	Fonte portuguesa	Fonte Estrangeira	
		Países com e sem tratado	País com tributação favorecida
Salários e remunerações	20%	0 ou 20%	
Trabalho autônomo	20%	0 ou 20%	20%
Juros/ Dividendos/ Royalties	28%	0	35%
Outros investimentos	28%	28%	35%
Aluguel	28%	0	28%
Ganho de capital – Imóveis	-	0	-

¹⁷ Pertencem ao Espaço Schengen: Alemanha, Áustria, Bélgica, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Islândia, Itália, Letônia, Liechtenstein, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Noruega, Países Baixos, Polónia, Portugal, República Checa, Suécia e Suíça.

¹⁸ Deve permanecer em Portugal por um período não inferior a 7 dias no primeiro ano e não inferior a 14 dias nos anos subsequentes, dias seguidos ou interpolados.

Planejamento Imigratório

Ganho de capital – Investimentos Financeiros	28%	28% ou 0	35%
Pensões	-	10%	
Outros	-	-	

Obs.: a não tributação de fonte estrangeira para existir deverá respeitar as regras mencionados no capítulo anterior.

Ademais, além desses benefícios adquiridos através do RNH, em Portugal não existe imposto sobre grandes fortunas, tampouco sobre heranças e doações entre cônjuges. Descendentes e ascendentes estão isentos de tributação, enquanto o restante dos beneficiários está sujeito a uma taxa de 10% do imposto de selo. Não há, ainda, incidência de imposto de selo para transmissões de bens estrangeiros, ademais, estão excluídos de tributação as mais valias oriundas da cessão onerosa de imóveis destinados à habitação própria e permanente, desde que o valor da satisfação seja reinvestido na compra de outro imóvel também designado à habitação própria e permanente, situado em território português, ou em outro Estado membro da União Europeia, ou do espaço econômico europeu.

Assim, resumidamente, com a realização de qualquer um dos investimentos acima citados, o cidadão brasileiro é potencialmente candidato a se tornar residente fiscal em Portugal, podendo ou não realizar a saída fiscal do Brasil e se beneficiar desse programa, com aplicação da convenção feita entre os países, que também pode ser favorável para além do RNH. A escolha do melhor investimento faz a diferença para o pleno aproveitamento de tais benefícios.

4.2. Questões Sucessórias

Um planejamento imigratório só é completo quando, além do desenvolvimento de questões fiscais, há a elaboração de um planejamento sucessório, ou seja, de estratégias para prover a transmissão do patrimônio quando em razão da morte.

A importância consultiva de um planejamento sucessório é justamente em razão do significado amplo do que se entende por sucessão, que o Professor Doutor Luís A.

Carvalho Fernandes (2012, p. 49) define como “ (...) o fenómeno pelo qual uma pessoa se substitui a outra, ou toma seu lugar, ficando investida num direito ou numa vinculação, ou num conjunto de direitos e vinculações, que antes existiam na esfera jurídica substituído, sendo que as situações jurídicas adquiridas pelo novo titular são consideradas as mesmas, antes existentes, e tratadas como tais.”.

Como nas questões fiscais, a sucessão pode sofrer interferências em razão da existência de elementos de cunho internacional, que, nessa situação, vão além da residência. Realizar um investimento em Portugal que ofereça o direito a ter ARI e se tornar residente fiscal não significa que o cidadão deixou de ser residente também no Brasil, para além de manter patrimônio e herdeiros legitimados, por isso a importância de prevenir e eliminar vícios que a morte pode causar.

Para os autores brasileiros Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho (2016, p. 404), “consiste o planejamento sucessório em um conjunto de atos que visa a operar a transferência e a manutenção organizada e estável do patrimônio do disponente em favor dos seus sucessores”. Existem alguns instrumentos para a realização de um planejamento sucessório, entre eles os mais tradicionais são: (1) a escolha por um outro regime de bens no casamento; (2) a doação; e (3) a elaboração de testamento.

A influência do regime de bens na sucessão existe, pois se trata do “conjunto de regras cuja aplicação define a propriedade sobre os bens do casal, isto é, a sua repartição entre o patrimônio comum, o patrimônio do marido e o patrimônio da mulher” (COELHO; OLIVEIRA, 2001, p. 474). Os regimes de bens existentes no casamento em Portugal e no Brasil, apesar de terem nomenclatura diferentes, têm essencialmente os mesmos conceitos. Vejamos.

Tabela 3 - Regimes de Bens Existentes no Casamento em Portugal e no Brasil

Portugal	Brasil	Características
Comunhão de Adquiridos	Comunhão Parcial de Bens	Tem como base o esforço comum do casal. Só se comunicam os bens adquiridos durante o casamento a título oneroso, independentemente de quem o adquiriu ou pagou, sendo cada cônjuge detentor de metade. Os bens adquiridos antes do casamento não se comunicam, assim com as heranças recebidas.

Planejamento Imigratório

		Tanto em Portugal como no Brasil é o regime supletivo legal, ou seja, na falta expressa de um regime bens, será ele o regime aplicado.
Comunhão Geral	Comunhão Universal de Bens	Não existem bens individuais. Após o casamento, há uma unificação do patrimônio dos cônjuges. Cada um do casal é dono da metade de todos os bens, independentemente a quem pertenceu antes do casamento. Há necessidade de elaboração de pacto antenupcial para definição desse regime de bens.
Separação de Bens	Separação Total de Bens	Não há comunhão de qualquer bem, seja antes ou durante o casamento. Cada cônjuge reserva para si o domínio e a fruição de todos os seus bens. Há necessidade de elaboração de pacto antenupcial para definição desse regime de bens.
Regime Imperativo da Separação de Bens	Separação Obrigatória de Bens	Em Portugal, a separação de bens será sempre contraída quando o casamento for celebrado: (1) sem precedência do processo preliminar de casamento; e (2) por quem tenha completado 60 anos de idade. No Brasil, a separação total de bens é obrigatória quando o casamento for contraído por pessoas: (1) que o contraírem com inobservância das causas suspensivas de celebração do casamento ¹⁹ ; (2) maiores de 70 anos; e (3) que dependem, para se casar, de suprimento judicial.
-	Participação Final nos Aquestos	É um regime misto. Os bens adquiridos após o casamento se comunicam, no entanto, cada cônjuge poderá livremente alienar os bens móveis, dependendo de autorização apenas os bens imóveis, que, de forma excepcional, quando no pacto antenupcial, não precisam de autorização. Há necessidade de elaboração de pacto antenupcial para definição desse regime de bens.

O segundo instrumento mais conhecido para realizar um planejamento sucessório é a doação. Esse mecanismo consiste em um contrato, que por regra é a título gratuito, na

¹⁹ Art. 1.523 do Código Civil brasileiro “Não devem casar: I - o viúvo ou a viúva que tiver filho do cônjuge falecido, enquanto não fizer inventário dos bens do casal e der partilha aos herdeiros; II - a viúva, ou a mulher cujo casamento se desfez por ser nulo ou ter sido anulado, até dez meses depois do começo da viuvez, ou da dissolução da sociedade conjugal; III - o divorciado, enquanto não houver sido homologada ou decidida a partilha dos bens do casal; IV - o tutor ou o curador e os seus descendentes, ascendentes, irmãos, cunhados ou sobrinhos, com a pessoa tutelada ou curatelada, enquanto não cessar a tutela ou curatela, e não estiverem saldadas as respectivas contas.” (BRASIL, 2002).

qual uma pessoa, dentro da sua liberdade e à custa do seu patrimônio, dispõe de algo ou de um direito, ou assume uma obrigação, em benefício do outro contratante.

A doação é um negócio *inter vivos* e pode ser pura ou com encargos/obrigações. Doações puras consistem em “uma simples transferência do doador para o donatário” (CORDEIRO, 2018, p. 446), enquanto na existência de encargos/obrigações “o donatário assume deveres para com o doador ou para com terceiros ou, ainda, adota uma posição que não lhe dá a plena e definitiva titularidade do bem doado” (CORDEIRO, op. Cit., p. 446).

A liberdade da doação está limitada a alguns quesitos. O primeiro é a quota legítima²⁰ da herança, ou seja, a existência de herdeiros necessários como descendentes, ascendentes e/ou conjuges. Nesse último caso, deve haver atenção à escolha do regime de bens, uma vez que, caso a escolha seja comunhão de adquiridos/comunhão parcial de bens, comunhão geral/comunhão universal de bens e participação final nos aquestos, a pessoa só é dona de metade dos bens adquiridos após o casamento. O segundo quesito é o pagamento de impostos, quer seja o imposto do selo em Portugal, quer seja o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) no Brasil.

Antes de adentrar no próximo instrumento, é importante destacar o porquê de a doação ser considerada um contrato, e não um negócio jurídico unipessoal. O contrato é um negócio jurídico bi ou plurilateral, dado que depende da declaração de vontade de todos os envolvidos e “a perfeição do ato depende da conjugação das duas, ou mais, declarações de vontade” (XAVIER, 2016, p. 57). Na doação, não é diferente. Para que ela se concretize, é necessário, em regra, que o donatário aceite a liberdade da transferência do patrimônio ou de vantagens do doador. A exceção existe quando da doação para aqueles que forem absolutamente incapazes, nesse caso, dispensa-se a aceitação, desde que se trate de doação pura, ou seja, sem qualquer encargo.

Por fim, tem-se o testamento, “um negócio jurídico através do qual o seu autor dispõe de todos ou em parte dos seus bens para depois da morte” (XAVIER, 2016, p. 58). O testamento é um negócio jurídico unilateral no qual só há uma declaração de vontade e, para alcançar a perfeição, necessita apenas da declaração do seu autor. Apesar de existir a necessidade da aceitação do sucessor, esse ato é distinto e unilateral, não mantendo qualquer relação com a existência/validade de um testamento.

²⁰ Para a lei portuguesa, a quota legítima corresponde a 2/3 da totalidade dos bens. Já no Brasil, aos herdeiros necessários é assegurado metade dos bens.

O testamento só tem seus efeitos produzidos após a morte do testador. Logo, trata-se de um negócio *mortis causa* típico, em outros termos, “é um ato jurídico cujos efeitos têm como causa a morte do autor do testamento e este não se autolimita em vida, uma vez que pode vir a revogar o testamento. Para além disso, os herdeiros ou legatários só com a morte do testador adquirem os bens deixados.” (GALEGO, 2018, p. 12). Nos mesmos moldes da doação, o testamento deve respeitar a quota legítima de 2/3 em Portugal e 50% no Brasil, quando da existência de herdeiros necessários, pois trata-se de parte da herança que escapa da livre disposição do testador, importando novamente o regime de bens do casamento.

Em relação à limitação fiscal, há diferenças entre Portugal e Brasil. Por lei portuguesa, como já mencionado anteriormente, em casos de transmissão dos bens aos herdeiros necessários, não há incidência de impostos, mesmo quando ocorrer por meio do testamento²¹, existindo a necessidade de pagamento apenas quando o beneficiário for terceiro. Nessa situação, o herdeiro deverá pagar imposto de selo de 10% do valor total dos bens declarados. Já no Brasil, há incidência de ITCMD, independentemente de quem for o favorecido da herança. O valor do ITCMD é determinado por cada estado, em São Paulo, por exemplo, é de 4% do valor total bem recebido.

Para o planejamento imigratório, o testamento é de extrema relevância, pois ele vai além da mera disposição dos bens do falecido. Por meio do testamento, é possível escolher a lei aplicável à sucessão.

Tanto em Portugal quanto no Brasil, a regra para abertura da sucessão é no lugar do último domicílio do falecido, porém, como já foi visto anteriormente, por domicílio deve-se entender a residência, que, com a aquisição da ARI, pode ser mais de uma. Diante desse fato, o Regulamento (EU) nº 650/2012, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 4 de julho de 2012, estabeleceu que a aplicação da lei da residência habitual do falecido pode ser afastada por escolha expressa no testamento pela lei da nacionalidade do testador (XAVIER, 2016, p. 79). Tem-se então que, através desse Regulamento, o testador pode planejar a sua sucessão com a certeza de qual lei será aplicada. “O *de cuius* tem a faculdade de escolher a lei da sua nacionalidade para reger toda a sua sucessão (art. 22º).” (XAVIER, op. Cit., p. 79).

Assim, os brasileiros que decidirem investir em Portugal — para além de serem beneficiários de questões fiscais por 10 anos; não precisarem de visto para entrar em terras

²¹ Benefício fiscal, em matéria de sucessão, de possuir investimento em Portugal.

lusitanas; poderem circular livremente pelo espaço Schengen; conseguirem viver e trabalhar em Portugal, mesmo com residência num país diverso; adquirirem residência permanente ou cidadania portuguesa após 5 anos; e estenderem a residência aos familiares — podem realizar um testamento indicando que, quando do falecimento, requerem a aplicação da lei brasileira. Evita-se assim a aplicação da lei portuguesa e a frustração da maneira de como dispor dos seus bens, visto que, no Brasil, a quota legítima é de 50%, e não de 2/3 da totalidade dos bens.

Fora do âmbito deste Regulamento, a escolha de aplicação da lei brasileira não significa que haverá incidência de ITCMD aos investimentos localizados em Portugal. O Supremo Tribunal Federal Brasil decidiu, em sede de Recurso Extraordinário (RE) 851108 (BRASIL, 2021), com repercussão geral, a proibição de os Estados cobrarem tributos sobre doações e heranças de bens no exterior sem a intervenção de lei completar, que, até a presente data, ainda não existe, confirmando deste modo os benefícios fiscais em sede de sucessão.

6. CONCLUSÃO

A pesquisa sobre o planejamento imigratório teve por finalidade demonstrar as questões fiscais e sucessórias vantajosas para os brasileiros realizarem investimentos em Portugal.

Em primeiro lugar, este trabalho permitiu compreender o significado de residência e quais os seus elementos de conexão. Foram estudados os seguintes elementos: nacionalidade, fonte e residência. O destaque do capítulo foi para os elementos de conexão aplicados em Portugal e no Brasil, esmiuçando a convenção elaborada por ambos, cuja finalidade é sanar os problemas que podem aparecer em razão da possibilidade de possuir residência em terra lusitana e brasileira. A determinação da residência é fundamental para que haja aplicação tributação.

Em seguida, no segundo capítulo, foi desenvolvida uma trajetória para analisar os benefícios fiscais de um brasileiro ao adquirir a residência em Portugal, destinando a atenção ao regime do Residente Não Habitual, que oferece notáveis oportunidades fiscais para os rendimentos dos novos residentes por um período de 10 anos.

Finalmente, foi feito um estudo direcionado ao planejamento imigratório, tratando diretamente das questões fiscais e sucessórias, a partir do conceito de residência e do desenvolvimento do RNH. Foram exibidos os investimentos possíveis para a aquisição da Autorização de Residência para Investimento, quais sejam: (1) a transferência de capitais no montante igual ou superior a 1 milhão de euros; (2) a criação de, pelo menos, 10 postos de trabalho; (3) a aquisição de bens imóveis de valor igual ou superior a 500 mil euros; (4) a aquisição de bens imóveis, cuja construção tenha sido concluída há, pelo menos, 30 anos, ou localizados em área de reabilitação urbana e realização de obras de reabilitação dos bens imóveis adquiridos, no montante global igual ou superior a 350 mil euros; (5) a transferência de capitais no montante igual ou superior a 350 mil euros, que sejam aplicados em atividades de pesquisa desenvolvidas por instituições públicas ou privadas de pesquisa científica, integradas ao sistema científico e tecnológico nacional; (6) a transferência de capitais no montante igual ou superior a 250 mil euros, que sejam aplicados em investimento ou apoio à produção artística, recuperação ou manutenção do património cultural nacional; (7) a transferência de capitais no montante igual ou superior a 350 mil euros, destinados à aquisição de unidades de participação em fundos de investimento ou fundos de capitais de risco orientados para a capitalização de empresas

Conclusão

— tais fundos devem ser constituídos ao abrigo da legislação portuguesa, com maturidade, no momento do investimento, de pelo menos cinco anos, além de concretizar ao menos 60% do valor dos investimentos em sociedades comerciais sediadas em território nacional; e (8) a transferência de capitais no montante igual ou superior a 350 mil euros, destinados a (i) constituição de uma sociedade comercial com sede em território nacional, conjugada com a criação de cinco postos de trabalho permanentes; ou (ii) reforço de capital social de uma sociedade comercial com sede em território nacional, já constituída, com a criação ou manutenção de postos de trabalho, com um mínimo de cinco permanentes, e por um período mínimo de três anos.

Constatou-se que, com a ARI, o cidadão se torna um candidato ao regime de RNH e consequentemente adquire benefícios fiscais, para além da não incidência de impostos comuns a todos os residentes em Portugal.

Além disso, foram demonstradas as questões sucessórias cabíveis e com a finalidade de evitar insatisfações quando da morte, por exemplo, o que pode ser conteúdo do testamento nas situações de dupla residência, em Portugal e no Brasil, incluindo, inclusive, a última decisão do Supremo Tribunal Federal brasileiro em relação aos bens localizados no exterior, favorecendo e incentivando ainda mais o planejamento sucessório.

Aqueles que tenham condições e interesses de realizarem tais investimentos descritos nesta tese terão os respectivos benefícios fiscais e sucessórios aqui discorridos, além dos também mencionados benefícios domiciliares, como: não precisar de visto para entrar em Portugal e para viajar no Espaço Schengen; viver e trabalhar em Portugal, mesmo com residência num país diferente; ter a possibilidade de residência permanente ou cidadania portuguesa após 5 anos; e ter residência estendida aos familiares.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARI - Autorização de Residência para Atividade de Investimento. **Serviço de Estrangeiros e Fronteiras, Seção Documentação de Estrangeiros**. S.l., [2021]. Disponível em <<https://www.sef.pt/pt/pages/conteudo-detalle.aspx?nID=62>>. Acesso em 13 de maio de 2021.

BRASIL. Presidência da República — **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

_____. Presidência da República — **Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001**. Brasília, DF: Presidência da República, 2001. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acessado em 01 de dezembro de 2020.

_____. Presidência da República — **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002.

_____. Ministério da Fazenda — **Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002**. Brasília: Diário Oficial da União, 01 de outubro de 2002. p. 15.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 851108 – São Paulo**. Relator(a): Min. Dias Toffoli. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 20 de abril de 2021. Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20851108%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acessado em 08 de julho de 2021.

CÂMARA, Francisco de Sousa da — A dupla residência das sociedades à luz das convenções de dupla tributação. In ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DE CONSULTORES FISCAIS (org.) — **Planeamento e concorrência fiscal internacional**. Lisboa: Fisco, 2003.

CAMPOS, Lucas Augusto Ponte — Os elementos de conexão em direito tributário internacional: definindo o significado de “residência” para pessoa física e contribuição do direito comparado. **Revista da Faculdade de Direito**. São Paulo, Universidade de São Paulo. Vol. 103 (2018), p. inicial-final. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67832/70440>>. Acessado em 30 de novembro de 2020.

CAZARRÉ, Marieta — Fugindo da crise e da insegurança, brasileiros migram para Portugal. **Agência Brasil**. Lisboa, 8 de maio de 2018. Disponível em <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/internacional/noticia/2018-05/fugindo-da-crise-e-da-inseguran%C3%A7a-brasileiros-migram-para-portugal>>. Acessado em 03 de maio de 2021.

CIRCULAR n.º 2/2010. Direcção de serviços do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. **Publicação** (2010-01-07).

Referências bibliográficas

CIRCULAR n.º 4/2020, de 21/02. Operações de redução de capital com cancelamento de quotas. **Portal das Finanças, Seção Instruções Administrativas** (2020-02-21). Disponível em: <<https://info.portaldasfinancas.gov.pt/>>. Acessado em 26 de março de 2021.

COELHO, Francisco Pereira; OLIVEIRA, Guilherme de — **Curso de direito da família – Vol. 1 – Introdução direito matrimonial**. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

CORDEIRO, António Menezes — **Tratado de direito civil, XI, Contratos em especial (1ª parte)**. Coimbra: Almedina, 2018.

COURINHA, Gustavo Lopes — **A residência no direito internacional fiscal do abuso subjectivo de convenções**. Coimbra: Almedina, 2015.

DECRETO-LEI n.º 398/98. Lei Geral Tributária. **Diário da República n.º 290/1998, Série I-A** (1998-12-17).

DECRETO-LEI n.º 249/2009. **Diário da República n.º 185/2009, Série I** (2009-09-23) p. 6774-6783.

DECRETO-LEI n.º 162/2014. Código Fiscal do Investimento. **Diário da República n.º 211/2014, Série I** (2014-10-31).

DIÁRIO DA REPÚBLICA n.º 98/2001. **1º Suplemento, Série I-B** (2001-04-27). Disponível em: <<https://dre.pt/>>. Acessado em 01 de dezembro de 2020.

FAUSTINO, Manuel Lopes — Os residentes no imposto sobre rendimento pessoal (IRS) português. **Centro de Estudos Fiscais, Ciência e Técnica Fiscal**. Lisboa. ISSN. N.º 424 (2009), p. inicial-final.

FERNANDES, Luís A. Carvalho — **Lições de direito das sucessões**. 4. ed. Lisboa: Quid Juris Sociedade Editora, 2012.

FIGUEIREDO, Joana Miranda — **Fluxos migratórios e cooperação para o desenvolvimento: realidades compatíveis no contexto Europeu?** Lisboa: Universidade de Lisboa 2004. Dissertação de Mestrado em Desenvolvimento e Cooperação Internacional apresentada à Universidade Técnica de Lisboa, Instituto Superior de Economia e Gestão.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo — **Novo curso de direito civil: direito das sucessões**. 3. ed. Vol. 7. São Paulo: Saraiva, 2016.

GALEGO, Macarena Pires — **O testamento e a sua interpretação**. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2018. Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2º ciclo de estudos em Direito, na Área de Especialização em Ciência Jurídico-Forenses.

GARRIGUES. **Newsletter da Garrigues** (2019-11-14). Disponível em: <<https://www.garrigues.com/pt/>>. Acessado em 26 de março de 2021.

LEI n.º 64-A/2008. **Diário da República n.º 252/2008, 1º Suplemento, Série I** (2008-12-31) p. 9300-(2) a 9300-(389).

LEI n.º 82-E/2014. Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. **Diário da República n.º 252/2014, 2º Suplemento, Série I** (2014-12-31).

LEI n.º 2/2020. **Diário da República n.º 64/2020, Série I** (2020-03-31) p. 2-336.

LOBO, Carlos Baptista — A Fiscalidade como instrumento de recuperação económica. In MONTEIRA, Sónia; COSTA, Suzana Fernandes da; PEREIRA, Liliana Ivone da Silva (coord.) — **Política fiscal em tempo de recessão**. Porto: Vida Económica Editorial, 2011.

MACHADO, Rui; REIS, Sílvia; ESTEVES, Sandra; SOUSA, Pedro; ROSA, Ana Paula — **Relatório de imigração, fronteiras e asilo 2019**. Oeiras: Serviços de Estrangeiros e Fronteiras, junho de 2020. Disponível em <<https://sefstat.sef.pt/Docs/Rifa2019.pdf>>. Acessado em 07 de maio de 2021.

MAGNO, Helena Gomes — **A residência fiscal das pessoas singulares (em particular a residência parcial)**. Porto: Vida Económica Editorial, 2019.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de — **Curso de direito administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

NABAIS, José Casalta — **Direito fiscal**. 8 ed. Coimbra: Almedina, 2015.

NEVES, Tiago Cassiano — Apontamentos sobre o tratamento fiscal de expatriados em Portugal e na Europa. **Instituto Superior de Gestão**. Lisboa. ISSN. Nº 39 (2009), p. inicial-final.

PEREIRA, Paula Rosado — **Princípios do direito fiscal internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu**. Coimbra: Almedina, 2010.

_____ Em torno dos princípios do direito fiscal internacional. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.) — **Lições de fiscalidade – Vol. II – Gestão de planeamento fiscal internacional**. Coimbra: Almedina, 2015.

PORTARIA n.º 12/2010. **Diário da República n.º 4/2010, Série I** (2010-01-07) p. 40.

PORTARIA n.º 230/2019. **Diário da República n.º 139/2019, Série I** (2019-07-23) p. 20-22.

RIBEIRO, Maria José; ESTRELA, Joaquim; ROSA, Ana Paula; MACHADO, Rui — **Relatório de imigração, fronteiras e asilo 2017**. Oeiras: Serviços de Estrangeiros e Fronteiras, junho de 2018. Disponível em <<https://sefstat.sef.pt/Docs/Rifa2017.pdf>>. Acessado em 07 de maio de 2021.

RIBEIRO, Maria José; ESTRELA, Joaquim; ROSA, Ana Paula; CRUZ, Maria; MIRANDA, Susana; SOUSA, Pedro; MACHADO, Rui — **Relatório de imigração,**

Referências bibliográficas

fronteiras e asilo 2018. Oeiras: Serviços de Estrangeiros e Fronteiras, 2019. Disponível em <<https://sefstat.sef.pt/Docs/Rifa2018.pdf>>. Acessado em 07 de maio de 2021.

SILVA, Alexandra Oliveira Pinho e — **A tributação dos residentes não habituais: o caso português**. Aveiro: Universidade de Aveiro, 2015. Tese de Mestrado em Contabilidade – Ramo Fiscalidade apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.

XAVIER, Rita Lobo — **Planeamento sucessório e transmissão do património à margem do direito das sucessões**. 1. ed. Porto: Universidade Católica Editora, 2016.