



## ANÁLISE DA CTOC

PAULA FRANCO, CONSULTORA DA CÂMARA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS

# Tributação dos estágios profissionais

### Enquadramento

Há vinte anos, no dia 1 de Janeiro de 1986, Portugal tornou-se membro de pleno direito da Comunidade Europeia. Passados 20 anos, Portugal está completamente diferente.

Algumas dessas mudanças devem-se ao principal instrumento financeiro que permitiu à União Europeia concretizar os objectivos estratégicos da sua política de emprego e que foi tão conhecido de todos nós, o Fundo Social Europeu (FSE). Instituído pelo Tratado de Roma, é o fundo estrutural mais antigo, prosseguindo, desde há 40 anos, em colaboração com os Estados-membros (EM), uma estratégia de investimento em programas e políticas que têm como objectivo específico desenvolver as competências e melhorar as perspectivas profissionais dos cidadãos europeus, visando preparar os cidadãos para o mundo do trabalho e a criação de um clima mais favorável ao emprego.

Ao longo destes 20 anos assistimos à realização de inúmeros projectos de formação profissional por todo o país. Nos últimos anos, foi mais frequente a concretização de formação em conjunto com estágios profissionais, que tinham por objectivo a inserção de jovens na vida activa, complementando uma qualificação anteriormente adquirida, com uma formação prática em contexto laboral.

### Principais confusões associadas aos estágios

Um dos problemas que têm acompanhado o desenvolvimento destes estágios, bem como de outros realizados por iniciativas privadas, prende-se com o enquadramento fiscal dos mesmos. Isto é, ao longo dos anos interiorizou-se a ideia, que face ao carácter paralelamente social e formativo que os mesmos continham, os rendimentos pagos aos estagiários não se encontravam sujeitos a qualquer tipo de tributação em imposto sobre o rendimento.

Ora, esta apreciação não está de todo correcta, pelo que é objectivo desta análise efectuar um enquadramento histórico e actual das implicações fiscais para as entidades, empresas e estagiários no que respeita aos rendimentos auferidos.

### Regras de sujeição a IRS

Refira-se em primeiro lugar que apenas podem estar sujeitos a IRS os rendimentos previstos nas normas de incidência deste imposto. Dito de outra forma, perante um determinado rendimento teremos de verificar se o mesmo se enquadra em alguma das categorias previstas no Código do IRS (CIRS), e em caso afirmativo, verificar se pode ou não beneficiar de alguma exclusão.

Seguindo esta metodologia, quanto ao rendimento que tenha sido obtido na frequência de um estágio profissional, terá de se verificar se a natureza dos contratos estabelecidos, as obrigações e os direitos dos formandos e entidades formadoras, permite

concluir pela tipificação como rendimentos do trabalho dependente (categoria A), isto porque muitos dos estágios são realizados em contexto real de trabalho, podendo os formandos ser realmente chamados à prestação efectiva de trabalho.

A sujeição ou não a IRS dos rendimentos auferidos no âmbito dos estágios profissionais tem sido objecto de controvérsia, dado que ao longo dos tempos existiu a necessidade de ajustar o enquadramento dos mesmos levando a que existam entendimentos contraditórios exarados por parte da Administração Fiscal.

### Instruções da Administração Fiscal

Um das primeiras informações que pretendeu enquadrar este tipo de rendimentos foi a Informação n.º 2482, do NIR, exarada em Despacho de 16/11/1989, onde se esclarecia que as quantias pagas aos estagiários eram consideradas, para efeitos fiscais, como rendimento do trabalho dependente enquadrável na categoria A, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do art.º 2.º do CIRS, dado que são um factor de produção durante o estágio, embora sujeitos a maior acompanhamento e sob a directa responsabilidade de um orientador de estágio, o que implica a sua subordinação à orientação e direcção de um superior hierárquico.

Mais tarde o Ofício-Circulado n.º 37 348 da DGI, de 30 de Junho de 1998, emitiu um entendimento diferente, dispondo como não sujeitos a IRS, os subsídios atribuídos aos estagiários que frequentam estágios profissionais disciplinados pelo Decreto-Lei n.º 242/88, de 7 de Julho, por não constituírem remuneração de trabalho dependente.

Também por Despacho de 11/12/99, Processo 9376/98 D.I.R.S., a Administração Fiscal veio clarificar esta situação ao efectuar a distinção entre os diplomas reguladores dos estágios profissionais, sujeitando as bolsas de estágio pagas nos termos da Portaria n.º 268/97, de 18 de Abril e não sujeitando os subsídios de formação pagos ao abrigo do Decreto-Lei n.º 242/88, de 7 de Julho, corroborando o Ofício-Circulado acima citado.

Esta distinção tem obviamente como base a diferença que se verifica nas várias formas de realizar as acções de melhoria das competências profissionais dos cidadãos portugueses. Assim, podemos referir que se entende que os estágios sujeitos eram os que claramente dependiam de subordinação e os não sujeitos os que apenas compreendiam formação em sala sem qualquer dependência hierárquica.

Para melhor compreensão desta distinção transcrevemos a redacção do n.º 3 do art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 242/88, de 7 de Julho: "O contrato de formação não gera nem titula relações de trabalho subordinado e caduca com a conclusão da acção de formação para que foi celebrado" e, na alínea f) do n.º 2 do art.º 5.º, quanto aos direitos do formando: "Recusar a prestação de trabalho subordinado no decurso da acção de formação."

Por outro lado, na regulamentação do regime de concessão de apoios técnicos e financeiros da medida Estágios Profissionais, regulamentada pela Portaria n.º 268/97, de 18 de Abril (com as alterações introduzidas pela Portaria n.º 1271/97, de 26 de Dezembro), já não existe uma definição tão clara sobre as relações estabelecidas com o contrato de formação. Embora também nestas circunstâncias nos possamos questionar se não estaríamos também perante uma subordinação a um superior hierárquico no âmbito do exercício de funções directamente relacionadas com uma actividade profissional, sendo neste caso os valores pagos aos estagiários considerados rendimentos do trabalho dependente, enquadrando-se nos n.ºs 1 e 2 do art.º 2.º do CIRS.

Chamamos a atenção que para os estágios celebrados ao abrigo da Portaria n.º 268/97, de 18 de Abril, e consequentemente sujeitos a tributação, nem mesmo a introdução, pelas partes, de cláusula em que estabeleça que o contrato não titula nem gera relações de trabalho subordinado, afasta o enquadramento das relações entre formando e entidade formadora do conceito de contrato de trabalho e, como tal, a tributação em IRS.

Por outro lado, ainda segundo o mesmo despacho, um contrato de formação, atendendo à diversidade de conceitos, objectivos, direitos, deveres e contratantes (formandos, entidade formadora, entidade beneficiária), não podia, simultaneamente, ser celebrado ao abrigo do Decreto-Lei n.º 242/88, de 7 de Julho, e da Portaria n.º 268/97, de 18 de Abril.

### A "mera aquisição de conhecimentos teóricos"

Recentemente, em 2003, a Administração Fiscal, acerca do Proc. n.º 2184/03, com despacho concordante do Sr. Subdirector-geral, de 08/07/2003, voltou a pronunciar-se sobre esta matéria, e emitiu entendimento no sentido de que os subsídios/bolsas de estágio/formação, "... só não são tributáveis no caso dos estágios consistirem na mera aquisição de conhecimentos teóricos, ainda que os formandos participem na produção de quaisquer bens que devam considerar-se economicamente irrelevantes."

Esta informação vinculativa, vem clarificar o enquadramento dos estágios profissionais em sede de IRS, fornecendo um método claro de distinção da tipificação dos rendimentos, ao contrário do que existia, deixando de a subordinar apenas ao tipo de legislação que regula os estágios.

Interessará, em primeiro lugar, determinar se os estagiários/formandos executam quaisquer tarefas de que resultem mais valias para a entidade de acolhimento, pois em caso afirmativo estamos perante uma relação laboral.

Por outro lado, se o estágio consiste na mera aquisição de conhecimentos teóricos, e uma eventual participação dos formandos

na produção de bens e serviços seja considerada como economicamente irrelevante, então os rendimentos que sejam obtidos nesses estágios não são tributados, pois não se inserem na previsão de nenhuma das normas de incidência do IRS.

Quanto aos estágios que não assumam estas características, existindo subordinação à orientação e direcção de um superior hierárquico, não há dúvida que estaremos perante a prestação de trabalho dependente, o que obriga o estagiário/formando a declarar esses rendimentos no anexo A da declaração modelo 3, à semelhança dos restantes rendimentos desta categoria.

### O Caso do INOV-Jovem

Uma das medidas recentes que abrangem um grande número de estagiários foi o conhecido regime de concessão dos apoios técnicos e financeiros do Programa INOV-JOVEM, que compreendia formação em sala e um estágio profissional com formação prática a decorrer em contexto laboral.

Logo, nesta situação, estabelece-se uma acção de subordinação orientada por um superior hierárquico, não havendo dúvidas neste caso que estamos perante a prestação de trabalho dependente, mesmo que não tenha subjacente um contrato de trabalho.

Feito o enquadramento dos rendimentos, refira-se que no caso dos rendimentos ficarem sujeitos a tributação, no momento do pagamento ou colocação à disposição dos mesmos, deverá a entidade pagadora efectuar a competente retenção na fonte do IRS.

Conforme decorre do anteriormente referido, os valores pagos aos estagiários, sendo rendimentos do trabalho dependente têm de constar da declaração modelo 10 a entregar anualmente pelas entidades pagadoras, até ao final do mês de Fevereiro, à DGCI.

Do mesmo modo, os estagiários deverão mencionar os rendimentos obtidos no âmbito do estágio profissional qualificados como rendimentos do trabalho dependente na declaração anual de rendimentos modelo 3 a entregar no ano seguinte ao da respectiva obtenção.

Feito o enquadramento, esperamos ter chamado a atenção e esclarecido o tratamento adequado destes rendimentos, pois sabemos existir uma confusão generalizada nas interpretações efectuadas por TOC, organismos e empresas.