

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo

01044/15.3BESNT

Data do documento

13 de julho de 2021

Relator

José Gomes Correia

DESCRITORES

IRS > Bolsa de formação > Médico > Vaga

SUMÁRIO

I- A bolsa adicional paga aos médicos internos em regime de vaga preferencial, deve ser considerada como uma prestação relacionada exclusivamente com acções de formação profissional dos trabalhadores pois o seu escopo é o de estimular a fidelização do médico interno no serviço ou hospital onde se verificou uma carência de profissionais, compensando-os pela obrigação de permanência naquele serviço após a conclusão do internato médico.

II- Como corolário dessa opção, a quantia atribuída mensalmente ao sujeito passivo a título de bolsa de formação, constitui rendimento do trabalho dependente, enquanto remuneração acessória da remuneração principal e, por isso, fora da incidência objectiva da norma de exclusão da tributação (art. 2º n.ºs 3 al. b) e 8 al. c) CIRS em vigor à data dos factos), sendo que, ao invés, estes rendimentos estão sujeitos a retenção na fonte no momento do seu pagamento ou colocação à disposição nos termos do artigo 99º,1 do CIRS e do Decreto-Lei nº 42/91 de 1991-01-22.

III- Não tendo sido decidida pela sentença recorrida a questão da violação, pela A. T., do princípio da confiança, impõe-se a baixa dos autos ao tribunal “a quo” para que sobre tal questão se pronuncie.

TEXTO INTEGRAL

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1. - Relatório

Vem interposto recurso jurisdicional por **A.....** e **B.....**, com os sinais dos autos, visando a revogação da sentença de 24-05-2020, do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que julgou totalmente improcedente a impugnação que deduziram da liquidação de IRS, relativa a 2012, n.º20144005302324, onde foi apurando uma colecta líquida de 4.451,18 euros.

Inconformados, nas suas alegações, formularam os recorrentes **A.....** e **B.....**, as seguintes conclusões:

1. O presente recurso tem como objecto a decisão de 24 de Maio de 2020 que julgou como improcedente a impugnação judicial.
2. Conclui o Tribunal a quo que a bolsa de formação em análise constitui rendimento do trabalho dependente, enquanto remuneração acessória da remuneração principal, conseqüentemente fora da incidência objectiva da norma de exclusão da tributação.
3. Mais entendeu o Tribunal a quo quanto à violação do princípio da protecção da confiança, que a questão não foi bem enquadrada, concluindo pela improcedência total da impugnação.
4. Impõe-se fazer um enquadramento jurídico quer da bolsa de formação em apreciação, quer do conceito de rendimento de trabalho dependente (designadamente de remunerações acessórias), para aferir se a mencionada bolsa se subsume ao conceito de remuneração acessória, como defende o Tribunal a quo.
5. No que se refere ao regime jurídico dos internatos médicos, o mesmo encontra-se regulado pelo Decreto-Lei nº 203/2004, de 18 de Agosto, com as alterações que lhe foram introduzidas pelo Decreto-Lei nº 45/2009, de 13 de Fevereiro, diploma que procurou redefinir o regime jurídico da formação após a licenciatura em Medicina, com vista à especialização, estabelecendo os princípios gerais a eu deve obedecer o respectivo processo.
6. Nos termos do seu artigo 2º, nº 1, “Após a licenciatura em Medicina, inicia-se o internato médico, que corresponde a um processo único de formação médica especializada, teórica e prática, tendo como objectivo habilitar o médico ao exercício tecnicamente diferenciado na respectiva área profissional de especialização”.
7. Os internos são, em princípio colocados, nos locais de formação, mediante a celebração de contrato de trabalho em funções públicas com a administração regional de saúde ou com as Regiões Autónomas, na modalidade de contrato a termo resolutivo incerto ou, no caso do internato ser titular de uma relação jurídica de emprego público por tempo indeterminado constituída previamente, mediante comissão de serviço. O contrato vigora pelo período de duração estabelecido para o respectivo programa de formação médica especializada, incluindo repetições e interrupções.
8. Assim, o Decreto-Lei nº 45/2009, de 13 de Fevereiro, veio aditar o artigo 12º-A, sob a epígrafe “Vagas Preferenciais”, e passou a prever-se a atribuição de uma bolsa de formação aos médicos internos que preenchem uma vaga preferencial, bem como a obrigatoriedade daqueles, após o internato, ficarem a

realizar trabalho para o estabelecimento ou serviço onde se verificou a necessidade que deu lugar à vaga preferencial, por um período não inferior ao do respectivo programa de formação médica especializada, incluindo repetições. Em caso de incumprimento desta obrigação, o interno terá de devolver a totalidade ou parte do montante da bolsa recebida.

9. É precisamente a percepção desta bolsa de formação prevista no nº 8 do artigo 12º-A, do Decreto-Lei nº 203/2004, de 18/08, na redacção dada pelo Decreto-Lei nº 45/2009, de 13/02, que está em causa nos presentes autos, mais concretamente se tal bolsa deve ser tributada em sede de IRS ou se, pelo Contrário, a mesma não constitui rendimento tributável, à luz do disposto no artigo 2º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS).

10. O artigo 2º do CIRS, tipifica, de forma muito ampla e abrangente, a incidência de imposto no que respeita aos rendimentos provenientes do trabalho dependente, ou seja é rendimento da categoria A tudo o que o trabalhador receba, em dinheiro ou em espécie ou sob a forma de quaisquer vantagens, salvo o expressamente exceptuado pela lei, desde que tais rendimentos tenham natureza remuneratória, ou seja, eu tenham sido auferidos em razão da prestação de trabalho.

11. Tal entendimento é confirmado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que se tem pronunciado no sentido de que os rendimentos auferidos com natureza meramente compensatória não estão abrangidos no âmbito da incidência do IRS (cfr. Acórdão do STA, de 07-12-2011, Processo nº 0713/11, disponível in www.dgsi.pt).

12. A remuneração base auferida pelo Recorrente em face do seu contrato de trabalho em funções públicas é fixada nos termos do disposto no artigo 214º do RCTFP. À remuneração base acrescem suplementos remuneratórios previstos e devidos nos termos do artigo 73º da Lei 12-A/2008, de 27/02, nos quais não se encontra prevista a bolsa de formação auferida pelo Recorrente, recebida por efeito de preenchimento de uma vaga preferencial.

13. Tal bolsa de formação é concedida ex lege, por força do nº 8 do artigo 12º-A do Decreto-Lei nº 45/2009, de 13/02, e assume uma natureza compensatória no âmbito do processo de formação médica especializada, concedida ao médico que ocupe uma vaga preferencial, em contrapartida da obrigação de, após realização do respectivo internato, permanecer ao serviço do estabelecimento onde se verificou a necessidade que deu lugar à vaga preferencial e por um período igual ao do respectivo programa de formação médica especializada, restringindo, dessa forma a liberdade de escolha e de exercício do seu trabalho.

14. Tal obrigação, além de futura (por apenas se poder efectivar após o internato), é eventual, pois conforme resulta do nº 5 do artigo 12º-A, do Decreto-Lei nº 45/2009, de 13/02, a mesma depende da celebração de um (novo) contrato de trabalho em funções públicas, precedido de um processo de

recrutamento onde serão considerados e ponderados o resultado da prova de avaliação final do internato médico e a classificação obtida em entrevista de selecção.

15. Por outro lado, resulta ainda que a referida bolsa de formação não tem interesse exclusivamente para o interno, que assegura uma vaga para prestar o seu trabalho como médico especialista, mas também, e especialmente, para a entidade pagadora, isto é a futura entidade empregadora, na medida em que assegura o recrutamento de médicos especialistas em áreas onde têm carência de profissionais.

16. Resulta assim, que a bolsa de formação é uma compensação pela obrigação futura que os médicos internos assumem, não existindo correlação entre a bolsa de formação e a prestação de trabalho enquanto interno, pelo que não derivando esse montante de qualquer prestação de trabalho presente e efectiva, é de afastar o seu carácter remuneratório, seja a título principal ou acessório.

17. Tal ilação pode ainda ser retirada do facto de, o incumprimento da obrigação de permanência, bem como a não conclusão do respectivo internato médico por motivo imputável ao médico interno, implicar a devolução do montante de bolsa de formação (cfr. Nº 10 do artigo 12º-A do Decreto-lei nº 45/2009, de 13/02), o que não sucederia se tal bolsa tivesse carácter remuneratório.

18. No mesmo sentido se pronunciou o TCA Sul, no acórdão de 12-01-2017, processo nº 09966/16 (disponível in www.dgsi.pt), no qual se refere: “Em conclusão, a bolsa de formação em causa não constitui uma remuneração acessória derivada de uma prestação de trabalho dependente, mas antes, um incentivo pecuniário atribuído, a título compensatório, no âmbito de um processo de formação profissional, ao médico interno que ocupe uma vaga preferencial, em contrapartida da obrigação por ele assumida de, findo o internato, permanecer ao serviço do estabelecimento onde se verificou a necessidade que deu lugar àquela vaga preferencial, por um período igual ao do respectivo programa e formação médica especializada.”

19. Em idêntico sentido o Acórdão do STA de 31-01-2018 (processo n.º 01331/16 in www.dgsi.pt) em que se refere que o propósito confesso da bolsa de formação “é o de incentivar a fidelização do médico interno no serviço ou hospital onde se verificou uma carência de profissionais, compensando-os pela obrigação de permanência naquele serviço após a conclusão do internato médico”.

20. É este último Acórdão que está na génese nos demais Acórdãos do mesmo Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente naqueles que fundamentam a decisão no caso em apreço. Deste Acórdão mais não resulta que os valores a auferidos pelos médicos como bolsa de formação quando o médico interno ocupe uma vaga preferencial são um incentivo à sua fidelização, que tem natureza compensatória, e não remuneratória (!).

21. Note-se que no processo que está na origem deste Acórdão do STA de 31-01-2018, o mesmo baixou à

Primeira Instância, onde, em conformidade com o Acórdão, foi proferida decisão que julgou procedente a impugnação do aí médico impugnante.

22. Com base na fundamentação dos arestos em cima referidos, com os quais se concorda na íntegra, é de concluir, atento o **caracter compensatório e não remuneratório** da bolsa de formação, que o montante anual de € 9.000,00 auferido pelo Recorrente a esse título, não se encontra abrangido pelo disposto no artigo 2º do CIRS, pelo que não constitui rendimento tributável para efeitos daquele imposto.

23. Mais acresce que, o Tribunal a quo não se pronunciou quanto à questão subsidiária alegada pelo Recorrente na sua Impugnação quanto à violação do princípio da confiança.

24. Com efeito, a actuação da administração tributária (AT), ao reclamar imposto sobre as bolsas de formação liquidadas nos anos de 2010 a 2012 é completamente iníqua e viola inequivocamente o princípio da confiança, constitucional e legalmente consagrado.

25. Lembre-se que os montantes colocados à disposição dos médicos internos são processados por estabelecimentos e serviços de saúde públicos, que integram a administração directa ou indirecta do Estado, que não retiveram ou declararam como tributáveis tais bolsas.

26. A administração fiscal, por seu turno, teve acesso às declarações enviadas por tais estabelecimentos e serviços e validou a sua não tributação nos anos de 2010 a 2012.

27. Tal validação passou pelo pré-preenchimento das declarações anuais de IRS, as quais não incluíam as bolsas de formação.

28. Naturalmente, os médicos internos, confiando na actuação da administração de saúde e da administração tributária, conformaram os seus comportamentos, assumindo como disponível todo o montante recebido a título de bolsa de formação.

29. Na verdade, cabia à administração de saúde determinar os rendimentos sujeitos à tributação, devendo a falta de retenção durante três anos fundar uma legítima expectativa de que tais montantes não eram sujeitos a retenção e a imposto.

30. Agora, ignorando tal actuação, vem a A.T. reclamar imposto, impondo um sacrifício inesperado e contrário à actuação pretérita da administração.

31. Há assim por parte da AT a prática de actos anteriores ao acto agora impugnado geradores de confiança no Recorrente de que tais montantes não estavam sujeitos a retenção na fonte.

32. Entende o Recorrente que esta actuação é violadora da confiança depositada pelos médicos na administração, pelo que é ilegal e injusta, sacrificando desadequada e desproporcionalmente as legítimas expectativas dos médicos internos em prol de uma eficácia a l'outrance na cobrança de imposto.

33. Assim, face ao exposto, forçoso será concluir que a liquidação de IRS ora impugnada, na parte em que tributou o valor correspondente à bolsa de formação, é ilegal, por erro nos pressupostos de direito, impondo-se a sua anulação parcial.

PELO EXPOSTO,

Deverá ser dado provimento ao recurso e proferido acórdão que revogue a sentença recorrida e que determine que, atento o carácter compensatório, e não remuneratório, da bolsa de formação em análise, não se encontrando os valores recebidos a esse título sujeitos a tributação para efeitos de IRS, ou que, caso assim não se entenda, subsidiariamente, julgue como procedente impugnação em face da violação do princípio da confiança.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal, o Exmo. Procurador-Geral Adjunto, notificado nos termos do art. 146.º, n.º 1, do CPTA, pronunciou-se no sentido de ser negado provimento ao recurso, no parecer que se segue:

INTRODUÇÃO

A..... e B..... vêm interpor o presente recurso jurisdicional da douda sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, datada de 24 de Maio de 2020, que julgou improcedente a impugnação judicial por ambos deduzida da liquidação de IRS do ano de 2012, na parte em que tributa rendimentos auferidos a título de bolsa de formação, no valor de €2.326,26 (cf. fls. 125 a 134 do SITAF).

Como melhor se alcança da análise da motivação sub judice, os Recorrentes, invocando, erro de julgamento da matéria de direito, pretende com o presente recurso jurisdicional a revogação por este tribunal ad quem da, aliás, douda sentença proferida pelo tribunal a quo

Uma vez que, no seu entendimento, a liquidação englobou rendimentos não sujeitos a IRS, os quais, por não provirem de uma bolsa de formação, não comportam uma verdadeira remuneração, tendo antes natureza compensatória.

Ora resulta expressamente da lei e é univocamente reconhecido pela jurisprudência que o âmbito do presente recurso se encontra delimitado pelas conclusões extraídas da motivação, por parte do recorrente, não podendo o tribunal ad quem conhecer de matéria nelas não inserida, ressalvados os casos do seu conhecimento oficioso, de harmonia com as disposições conjugadas dos artigos 282º, nº 5 a 7 do CPPT e 635º, nº 4, do CPC, na redacção que lhe foi dada pela Lei nº 41/2013, de 26 de Junho, aqui aplicável ex. vi do artigo 281º do CPPT.

Cumpre-nos, pois, emitir parecer, o que faremos de imediato.

DO MÉRITO DO RECURSO

O objeto do presente recurso, delimitado pelas conclusões das alegações dos Recorrentes restringe-se à questão de saber se a denominada “Bolsa de Formação” a que aludia o n.º 8 do artigo 12º-A do DL n.º 203/2004, de 18.08, constitui ou não rendimento tributável,

E se, por essa razão, a liquidação de imposto sobre o rendimento efectuada pela AT se mostra ilegal, como defendeu o Recorrente.

A questão foi apreciada e decidida no recente acórdão STA de 31 janeiro 2018 processo nº 1331/16, disponível em www.dgsi.pt, cujo sumário se transcreve no segmento que ora interessa:

“I- Afigura-se duvidoso, apesar da designação que o legislador lhe atribuiu, que a bolsa adicional paga aos médicos internos em regime de vaga preferencial deva ser considerada como uma prestação relacionada exclusivamente com acções de formação profissional dos trabalhadores,

Pois sendo embora verdade a conexão desta com a formação especializada dos médicos que a recebem, o seu propósito confesso é o de incentivar a fidelização do médico interno no serviço ou hospital onde se verificou uma carência de profissionais,

Compensando-os pela obrigação de permanência naquele serviço após a conclusão do internato médico”.

Para a compreensão da doutrina do acórdão é útil a transcrição do seguinte excerto da respectiva fundamentação:

“Importa, pois, compreender o “estatuto especial” conferido aos médicos em regime de vaga preferencial nos termos do artigo 12º-A do supra citado diploma legal, por oposição ao estatuto dos médicos internos em regime de vaga normal.

Assim: À semelhança dos médicos internos em regime de vaga normal, os médicos internos em regime de vaga preferencial celebram um contrato de trabalho a termo resolutivo incerto, ao abrigo do qual exercem a profissão de Medicina de forma remunerada e recebem formação especializada de cariz teórico e prático (artigos 2.º e 20.º do Decreto-Lei n.º 203/2004, de 18 de Agosto).

Contrariamente aos médicos internos em regime de vaga normal, os médicos internos em regime de vaga preferencial:

Assumem a obrigação de, após internato, exercer funções no estabelecimento ou serviço onde se verificou a necessidade que deu lugar à vaga preferencial por um período igual ao do respectivo programa de formação médica especializada, incluindo repetições (artigo 12º-A do Decreto-Lei n.º 203/2004, de 18 de Agosto); e

Gozam do direito ao recebimento de uma bolsa de formação, que acresce à respectiva remuneração de médico interno (artigo 12º-A do Decreto-Lei n.º 203/2004, de 18 de Agosto).

Em face do exposto, parece evidente que aquilo que distingue uma vaga normal de uma vaga preferencial não é a existência de uma oferta formativa diferenciada ou alargada para os médicos internos que ocupam as vagas preferenciais,

Antes o facto de os médicos internos em regime de vaga preferencial assumirem a obrigação de, após o internato, exercerem funções no estabelecimento ou serviço onde se verificou a necessidade que deu lugar à vaga preferencial.

Afigura-se-nos, pois, duvidoso que, apesar da designação que o legislador lhe atribuiu, a bolsa adicional

paga aos médicos internos em regime de vaga preferencial deva ser considerada como uma prestação relacionada exclusivamente com acções de formação profissional dos trabalhadores

E como tal excluída de tributação em IRS, pois sendo embora verdade a conexão desta com a formação especializada dos médicos que a recebem, o seu propósito confesso é o de incentivar a fidelização do médico interno no serviço ou hospital onde se verificou uma carência de profissionais E onde este vinha exercendo a profissão de Medicina em regime de internato, compensando-os pela obrigação de permanência naquele serviço após a conclusão do internato médico ...”

Por outro lado o regime jurídico da formação médica após a licenciatura em Medicina (constante do Decreto-Lei nº 203/2004 de 18 de Agosto com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 45/2009, 13 de Fevereiro) não integra um conceito normativo de bolsa de formação,

Designadamente definindo-a como uma comparticipação compensatória nas despesas inerentes à formação do médico interno no decurso do internato

Nos termos daquele regime jurídico a bolsa de formação é considerada um incentivo pecuniário que acresce à remuneração do interno (artigo 12-A nº 8 último segmento do Decreto-Lei nº 203/2004, de 18 de Agosto aditado pelo Decreto-Lei nº 45/2009, de 13 de Fevereiro)

O auferimento da quantia a título de bolsa de formação em função da prestação de trabalho ou em conexão com a prestação de trabalho resulta claramente da circunstância de o incumprimento da obrigação de permanência do médico interno no estabelecimento onde se verificou a necessidade de provimento de vaga preferencial,

Por um período igual ao do respectivo programa de formação médica especializada, implicar a devolução do montante percebido a título de bolsa de formação, na proporção do período do incumprimento, a contar da data da conclusão do respectivo internato médico (artigo.12-A n.ºs 4 e 10 do diploma citado)

Neste contexto a quantia atribuída mensalmente ao sujeito passivo a título de bolsa de formação, assumindo a natureza de incentivo pecuniário associado ao exercício da actividade profissional do médico interno provido em vaga preferencial,

Constitui rendimento do trabalho dependente, enquanto remuneração acessória da remuneração principal, consequentemente fora da incidência objectiva da norma de exclusão da tributação (artigo 2º n.ºs 3 al. b) e 8 al. c) do CIRS em vigor à data dos factos). No mesmo sentido, os Acórdãos do STA, de 8/05/2019, proc. nº 02553/14.7BELRS, 22/05/2019, proc. nº 15/15.4BEPDL, 25/09/2019, proc. nº 0401/15.0BEAVR e 29/05/2019, proc. nº 017/15.0BEPDL, todos disponíveis em www.dgsi.pt.

Nesta conformidade, afigura-se-nos que o recurso não merece provimento.

CONCLUSÃO

Nestes termos, com os fundamentos expostos deverá ser negado provimento ao recurso e, em consequência, manter-se integralmente a douda sentença recorrida.

*

Os autos vêm à conferência satisfeitos os vistos legais.

*

2. FUNDAMENTAÇÃO:

2.1. - Dos Factos:

Na decisão recorrida foi fixado o seguinte probatório reputado relevante para a decisão:

- a) A 18/04/2013, foi entregue declaração modelo 3, de IRS, relativa ao ano de 2012, onde o impugnante marido declarou, rendimentos de categoria A, no valor de 5.449,00euros, mais declarando retenções na fonte de 5.449,00 (cfr. documento de fls. 22 dos autos);
- b) O Centro Hospitalar do Oeste, emitiram “Talão de Vencimento”, relativos ao aqui impugnante marido, relativos a cada mês de do ano de 2012, relativos a “Bolsa de Formação (int. Médico)”, no valor de 750,00, por mês (cfr. documento de fls. 24 a 35 dos autos);
- c) A 13/09/2014, os impugnantes remeteram declaração modelo 3, de IRS, relativa ao ano de 2012, onde declararam (cfr. documento de fls. 38 dos autos):
- d) Na declaração a que se refere a alínea anterior, foram declarados rendimentos de categoria A, pelo impugnante marido, no valor de 27.507,70euros, provenientes da entidade pagadora com o NIPC, e declarando retenções na fonte no valor de 5.449,00 euros, mais declarando ter auferido rendimento de categoria A, no valor de 9.000 euros, provenientes de entidade com o NIF (cfr. documento de fls. 39 dos autos);
- e) A 16/09/2014, foi emitida liquidação de IRS n.º20144005302324, onde se alcançou um valor a reembolsar no valor de 883,84euros (cfr. documento de fls. 42 dos autos);
- f) A 22/09/2014, foi emitida compensação, onde se apurou (cfr. documento de fls. 43 dos autos):

[IMAGEM]

- g) Pelo Hospital de Santa Maria, foi emitida declaração, a 17/09/2014, onde se de lê (cfr. documento de fls. 18 dos autos):

[IMAGEM]

*

2.2.- Motivação de Direito

O objecto do recurso é delimitado pelas conclusões das respectivas alegações, nos termos dos artigos 144º nº 2 e 146º nº 4 do CPTA e dos artigos 5º, 608º nº 2, 635º nºs 4 e 5 e 639º do CPC ex vi dos artigos 1º e 140º do CPTA.

No caso, em face dos termos em que foram enunciadas as conclusões de recurso pelos recorrentes, a questão que cumpre decidir subsume-se a saber se a decisão vertida na sentença, a qual julgou totalmente improcedente a impugnação então apresentada, padece de erro de julgamento, tendo em conta que constituindo a bolsa de formação dos médicos internos uma compensação pela obrigação futura que aqueles assumem, não existe correlação entre aquela bolsa de formação e a prestação de trabalho enquanto interno, pelo que não derivando esse montante de qualquer prestação de trabalho presente e efectivo, é de afastar o seu carácter remuneratório, seja a título principal ou acessório, não se encontrando, consequentemente, abrangido pelo disposto no artigo 2.º do CIRS, pelo que não se revela rendimento tributável para efeitos daquele imposto.

Vejamos.

A questão que cumpre resolver tem sido reiteradamente tratada em jurisprudência consagrada nos acórdãos deste STA de 21.01.2018, recursos n.º01331/06, de 08.05.2019, recurso nº02553/14.7BELRS, 22/05/2019 recurso nº15/15.4BEPDL, de 29/05/2019, recurso nº0401/15.0BEAVR, de 25-09-2019 no qual o ora relator interveio como Juiz 1.º adjunto e que também relatou o de 21/11/2019, Processo nº16/15.2BEPDL, visto que, perante as conclusões de recurso as questões que se debatem nestes autos são substancialmente idênticas, adoptaremos a solução encontrada naqueles arestos e que passamos a revelar.

Na esteira dessa jurisprudência, a questão levantada pelos recorrentes reconduz-se a saber se a denominada “Bolsa de Formação” a que se referia o n.º 8 do artigo 12.º-A do DL n.º 203/2004, de 18.08, constituía ou não rendimento tributável e se, por essa razão, a liquidação de imposto sobre o rendimento efectuada pela AT se mostrava ilegal, (tese dos recorrentes) ou legal (como sustenta a sentença, a recorrida FP e o Ministério Público junto desta instância por apelo à citada jurisprudência deste STA).

Do discurso fundamentador da sentença, resulta claro que nela se adopta o entendimento de que a questionada “bolsa de formação” recebida pela recorrida não está excluída de tributação em IRS por não excepcionada pelo artigo 2.º nº 8 al. d) do CIRS, na redacção aplicável uma vez que, em substância, a bolsa de formação paga aos médicos internos, em regime de vaga preferencial, constitui um meio para obviar às carências de médicos em determinados serviços ou estabelecimentos, sem nexo directo com a formação médica e sem se encontrar exclusivamente relacionado com ela, antes constituindo uma forma de retribuição do trabalho prestado numa vaga preferencial ao abrigo do contrato de trabalho em funções públicas. E por assim ser, estaria abrangida pela enumeração casuística do artigo 2.º do Código do IRS, não lhe podendo ser aplicada a al. c) do nº 8 da mesma disposição legal.

O MP, neste STA, entende que o recurso não merece provimento nos termos do parecer supra condensado. Como já se antecipou, elegemos como preferível o entendimento deste STA, expresso no acórdão de 31-01-2018, proc. 01331/16 e nos demais atrás nomeados e que seguirem essa solução e o qual está exposto na sua fundamentação jurídica como segue:

“Disponha a alínea c) do n.º 8 do artigo 2.º do Código do IRS, na redacção em vigor à data dos factos - que a sentença recorrida julgou aplicável ao caso dos autos -, que estavam excluídas de tributação “as prestações relacionadas exclusivamente com acções de formação profissional dos trabalhadores, quer

estas sejam ministradas pela entidade patronal, quer por organismos de direito público ou entidade reconhecida como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes”.

(...)

Ora, nos termos do artigo 2.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 203/2004, de 18 de Agosto (diploma que estabelece o regime jurídico do internato médico), na redação em vigor à data dos factos, “após a licenciatura em Medicina, inicia-se o internato médico, que corresponde a um processo único de formação médica especializada, teórica e prática, tendo como objectivo habilitar o médico ao exercício tecnicamente diferenciado na respectiva área profissional de especialização”.

Ou seja, o internato médico corresponde ao período de exercício da Medicina que se segue, imediatamente, à conclusão da respetiva licenciatura. Neste período de internato, e ao abrigo de um contrato de trabalho a termo resolutivo incerto, os médicos internos exercem a sua profissão e recebem, simultaneamente, formação especializada de cariz teórico e prático (artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 203/2004, de 18 de Agosto).

Por força da aprovação do Decreto-Lei n.º 45/2009, de 13 de Fevereiro, foi aditado ao Decreto-Lei n.º 203/2004, de 18 de Agosto o artigo 12.º-A, com a epígrafe “vagas preferenciais”, através do qual foi criada uma distinção ao nível das vagas do internato médico, a saber: as vagas comuns e as vagas preferenciais. Nos termos do Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 45/2009, de 13 de Fevereiro, a introdução desta distinção foi motivada pela revogação do contrato administrativo de provimento (operada no âmbito das alterações introduzidas ao regime legal da função pública pela Lei n.º 12-A/2008, de 27 de Fevereiro e pela Lei n.º 59/2008, de 11 de Setembro), o que obrigou à criação de uma nova forma de vinculação dos médicos internos através da qual pudesse ser assegurado o exercício de funções próprias do serviço público que não revestissem carácter de permanência.

Pela sua importância para a decisão do caso sub judice, transcreve-se o artigo 12.º-A do Decreto-Lei n.º 203/2004, de 18 de Agosto, com a epígrafe “Vagas Preferenciais” (aditado pelo Decreto-Lei n.º 45/2009, de 13 de Fevereiro):

1 - No mapa de vagas previsto no n.º 6 do artigo 12.º, podem ser identificadas vagas preferenciais, destinadas a suprir necessidades de médicos de determinadas especialidades, as quais não podem exceder 30 % do total de vagas estabelecidas anualmente.

(...)

3 - As vagas preferenciais são fixadas independentemente da existência de capacidade formativa no estabelecimento ou serviço onde se verificou a necessidade que a elas deu lugar, podendo a formação decorrer em estabelecimento ou serviço diferente daquele, no caso de não existir idoneidade ou capacidade formativa.

4 - Os médicos internos colocados em vagas preferenciais assumem, no respectivo contrato, a obrigação de, após o internato, exercer funções no estabelecimento ou serviço onde se verificou a necessidade que deu lugar à vaga preferencial, por um período igual ao do respectivo programa de formação médica especializada, incluindo repetições.

5 - O exercício de funções nos termos do número anterior efectiva-se mediante celebração do contrato de

trabalho em funções públicas por tempo indeterminado, o qual é precedido de um processo de recrutamento em que são considerados e ponderados o resultado da prova de avaliação final do internato médico e a classificação obtida em entrevista de selecção a realizar para o efeito.

(...)

8 - O preenchimento de uma vaga preferencial confere direito a uma bolsa de formação, que acresce à remuneração do interno, de valor e condições a fixar por portaria conjunta dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças, da Administração Pública e da saúde, sem prejuízo do recurso a outros regimes de incentivos legalmente previstos.

(...)

10 - O incumprimento da obrigação de permanência prevista no n.º 4, bem como a não conclusão do respectivo internato médico por motivo imputável ao médico interno, salvo não aproveitamento em avaliação final de internato, implica a devolução do montante percebido, a título de bolsa de formação, sendo descontados, proporcionalmente, os montantes correspondentes ao tempo prestado no estabelecimento ou serviço de saúde onde se verificou a necessidade que deu lugar à vaga preferencial, a contar da data de conclusão do respectivo internato médico.

(...)

Importa, pois, compreender o “estatuto especial” conferido aos médicos em regime de vaga preferencial nos termos do artigo 12.º-A transcrito, por oposição ao estatuto dos médicos internos em regime de vaga normal. Assim:

1. À semelhança dos médicos internos em regime de vaga normal, os médicos internos em regime de vaga preferencial celebram um contrato de trabalho a termo resolutivo incerto, ao abrigo do qual exercem a profissão de Medicina de forma remunerada e recebem formação especializada de cariz teórico e prático (artigos 2.º e 20.º do Decreto-Lei n.º 203/2004, de 18 de Agosto).

2. Contrariamente aos médicos internos em regime de vaga normal, os médicos internos em regime de vaga preferencial:

a. Assumem a obrigação de, após internato, exercer funções no estabelecimento ou serviço onde se verificou a necessidade que deu lugar à vaga preferencial por um período igual ao do respectivo programa de formação médica especializada, incluindo repetições (artigo 12.º-A do Decreto-Lei n.º 203/2004, de 18 de Agosto); e

b. Gozam do direito ao recebimento de uma bolsa de formação, que acresce à respetiva remuneração de médico interno (artigo 12.º-A do Decreto-Lei n.º 203/2004, de 18 de Agosto).

Em face do exposto, parece evidente que aquilo que distingue uma vaga normal de uma vaga preferencial não é a existência de uma oferta formativa diferenciada ou alargada para os médicos internos que ocupam as vagas preferenciais, antes o facto de os médicos internos em regime de vaga preferencial assumirem a obrigação de, após o internato, exercerem funções no estabelecimento ou serviço onde se verificou a necessidade que deu lugar à vaga preferencial.

Afigura-se-nos, pois, duvidoso que, apesar da designação que o legislador lhe atribui, a bolsa adicional paga aos médicos internos em regime de vaga preferencial deva ser considerada como uma prestação relacionada exclusivamente com acções de formação profissional dos trabalhadores e como tal excluída de

tributação em IRS, como julgado pela sentença recorrida, pois sendo embora verdade a conexão desta com a formação especializada dos médicos que a recebem, o seu propósito confesso é o de incentivar a fidelização do médico interno no serviço ou hospital onde se verificou uma carência de profissionais e onde este vinha exercendo a profissão de Medicina em regime de internato, compensando-os pela obrigação de permanência naquele serviço após a conclusão do internato médico, como, aliás, é reconhecido pelo recorrido nas suas contra-alegações de recurso.”

Em reforço, com a devida vênia, acolhem-se as considerações tecidas pelo EPGA no seu douto parecer, a saber:

“Por outro lado o regime jurídico da formação médica após a licenciatura em Medicina (constante do Decreto-Lei nº 203/2004 de 18 de Agosto com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 45/2009, 13 de Fevereiro) não integra um conceito normativo de bolsa de formação,

Designadamente definindo-a como uma comparticipação compensatória nas despesas inerentes à formação do médico interno no decurso do internato

Nos termos daquele regime jurídico a bolsa de formação é considerada um incentivo pecuniário que acresce à remuneração do interno (artigo 12-A nº 8 último segmento do Decreto-Lei nº 203/2004, de 18 de Agosto aditado pelo Decreto-Lei nº 45/2009, de 13 de Fevereiro)

O auferimento da quantia a título de bolsa de formação em função da prestação de trabalho ou em conexão com a prestação de trabalho resulta claramente da circunstância de o incumprimento da obrigação de permanência do médico interno no estabelecimento onde se verificou a necessidade de provimento de vaga preferencial,

Por um período igual ao do respectivo programa de formação médica especializada, implicar a devolução do montante percebido a título de bolsa de formação, na proporção do período do incumprimento, a contar da data da conclusão do respectivo internato médico (artigo.12-A n.ºs 4 e 10 do diploma citado)

Neste contexto a quantia atribuída mensalmente ao sujeito passivo a título de bolsa de formação, assumindo a natureza de incentivo pecuniário associado ao exercício da actividade profissional do médico interno provido em vaga preferencial,

Constitui rendimento do trabalho dependente, enquanto remuneração acessória da remuneração principal, consequentemente fora da incidência objectiva da norma de exclusão da tributação (artigo 2º n.ºs 3 al. b) e 8 al. c) do CIRS em vigor à data dos factos). No mesmo sentido, os Acórdãos do STA, de 8/05/2019, proc. nº 02553/14.7BELRS, 22/05/2019, proc. nº 15/15.4BEPDL, 25/09/2019, proc. nº 0401/15.0BEAVR e 29/05/2019, proc. nº 017/15.0BEPDL, todos disponíveis em www.dgsi.pt. “

Assim, nessa linha de entendimento e por via da improcedência das conclusões recursórias, deve manter-se o decidido, que julgou improcedente a impugnação em razão da não aplicação do disposto na alínea c) do n.º 8 do artigo 2.º do Código do IRS, na redacção em vigor à data dos factos.

Porém, sem embargo de se entender que o recurso é de improceder quanto ao referido erro de direito, não se pode deixar de observar que a recorrida tinha invocado ainda como causa de pedir, a violação do princípio da confiança, conforme melhor consta dos pontos 70º a 80º da impugnação.

Sendo assim, como os termos desta questão não são muito diversos dos que levaram a determinar no dito acórdão do S.T.A. (de 31-01-2018, Processo nº01331/16) deve ser apurado se ocorre ainda violação

daquele princípio, sendo de mandar baixar os autos para que se conheça de tal questão ampliando para tal, se necessário, o probatório fixado, o que se determina.

*

3.- Decisão

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em:

- conceder parcial provimento ao recurso;
 - confirmar a sentença recorrida, quanto ao fundamento da não aplicação do disposto na alínea c) do n.º 8 do artigo 2.º do CIRS, na redacção em vigor à data dos factos;
 - ordenar a baixa dos autos ao tribunal a quo para que conheça dos demais fundamentos da impugnação.
- Custas pelos recorrentes, em partes iguais, fixando-se a taxa de justiça em 75% da devida.

*

Lisboa, 13 de Julho de 2021

José Gomes Correia (relator) * - Aníbal Ferraz – Paula Cadilhe Ribeiro

* Relator, que consigna e atesta que, nos termos do disposto no art.15º-A do DL nº 10-A/2020, de 13/3, aditado pelo art.3º do DL nº 20/2020, de 1/5, têm voto de conformidade com o presente Acórdão os restantes Juízes Conselheiros integrantes da formação de julgamento.

Fonte: <http://www.dgsi.pt>