

Legislação

Diploma - Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 2/2026, de 06/02

Estado: vigente

Resumo: Acórdão do STA de 15 de Outubro de 2025, no Processo n.º 1210/22.5BELRS - Julgamento Ampliado - 2.ª Secção. Porque a isenção de IRC foi concedida à UCP por norma criada adrede - o artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 307/71, de 15 de Julho, expressamente mantida pelo artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 128/90, de 17 de Abril -, e não pela Concordata de 1940, a revogação desta Concordata pela que foi celebrada entre a Santa Sé e o Estado português em 2004, a qual também não regula a situação fiscal da UCP, não se repercute na vigência daquelas normas.

Publicação: Diário da República n.º 26/2026, Série I de 2026-02-06

Legislação associada: -

Histórico de alterações: -

Nota: Não dispensa a consulta do [diploma original](#) publicado no Diário da República Eletrónico.

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 2/2026, de 6 de fevereiro

Acórdão do STA de 15-10-2025, no processo n.º 1210/22.5BELRS 2.ª Secção - Julgamento Ampliado

1 - Relatório

1.1 - A AT, inconformada com a sentença por que o Tribunal Tributário de Lisboa julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela ora Recorrida e anulou a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) do período de tributação do ano de 2018, dela recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo, tendo apresentado a pertinente motivação, com conclusões do seguinte teor:

«A) Visa o presente recurso reagir contra a douda sentença que julgou procedente a impugnação judicial à margem melhor identificada, deduzida por Universidade Católica Portuguesa, NIPC 501082522, na sequência do indeferimento tácito da reclamação graciosa n.º ...82, apresentada contra a liquidação de IRC n.º ...20, de 17 de Agosto de 2021, relativa ao exercício de 2018, bem como a Demonstração de Acerto de contas n.º ...89, de 19 de Agosto de 2021, e a Demonstração de Liquidação de Juros n.º ...11, emitida na mesma data, com o valor total a pagar de € 1.131.292,17, que vinha impugnada, com fundamento em vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito.

B) Não pode a Fazenda Pública conformar-se com o assim decidido, porquanto considera existir erro de julgamento, por errónea interpretação e apreciação do quadro legal vigente.

Com efeito,

C) A UCP beneficiou de isenção de IRC, até 31/12/2004, data em que passou a produzir efeitos, no que respeita a impostos periódicos, a nova Concordata entre a Santa Sé e a República Portuguesa, assinada em 18/05/2004, que deixou de prever uma isenção subjectiva e abrangente a favor das entidades

jurídicas canónicas, como resultava da Concordata de 1940 e do art. 10.º do Decreto-Lei n.º [307/71](#), de 15 de Julho, remetendo-as, agora, no caso de desenvolverem actividades com fins diversos dos religiosos, como é o caso da Recorrida, para o regime fiscal aplicável a tais actividades. - n.º 5, art. 26.º da Concordata de 2004.

D) Por comparação, e contrariamente ao disposto no art. 8.º da Concordata de 1940, em que as exclusões e isenções tinham um carácter genérico, subjacente a uma isenção subjectiva ilimitada, que beneficiava directamente não os templos e seminários mas as pessoas morais que os administravam, abrangendo todos os bens que lhes pertenciam e que estivessem afectos, ainda que de forma indirecta, à realização dos seus fins, na Concordata de 2004 passam a ter um objecto limitado ou específico (isenção objectiva limitada), definindo-se a amplitude das isenções ao nível dos diferentes impostos.

E) Assim, estando em causa bens ou operações não subsumíveis em nenhuma das situações de exclusão ou isenção, estas passam a estar, com a entrada em vigor da Nova Concordata, sujeitas a tributação nos termos gerais.

Por outras palavras,

F) Por força do n.º 5 do art. 26.º da Concordata de 2004, as pessoas jurídicas canónicas (identificadas nos números anteriores), quando também desenvolvam actividades com fins diversos dos religiosos, assim considerados pelo direito português, como, entre outros, os de solidariedade social, de educação e cultura, além dos comerciais e lucrativos, ficam sujeitas ao regime fiscal aplicável à respectiva actividade e o seu enquadramento na isenção prevista no art. 10.º do CIRC fica dependente do preenchimento dos requisitos aí expressos.

G) Isto é, não estão dispensadas do preenchimento dos requisitos adicionais legalmente previstos, designadamente da obtenção do reconhecimento a que se refere o n.º 2 do art. 10.º do CIRC.

Ora,

H) Na medida em que, os rendimentos da UCP decorrem estritamente da actividade do ensino, constituindo este um “fim diverso do religioso”, são sujeitos a tributação, nos mesmos termos que as sociedades civis, por força da aplicação do art. 3.º, n.º 1, alínea a) do CIRC.

I) Atendendo à especificidade das actividades desenvolvidas pela UCP, no âmbito do universo das pessoas jurídicas canónicas previstas na Concordata de 2004, esta entidade exerce a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola, sendo consequentemente tributada pelo respectivo lucro, determinado nos termos do Código do IRC, devendo a UCP cumprir com as obrigações acessórias declarativas e de organização contabilística definidas nos artigos 17.º, 117.º e 123.º do CIRC, de forma a permitir o cálculo do lucro tributável, tendo que ajustar a sua estrutura a uma nova realidade ausente até 2004, que é não só o da tributação desses rendimentos ou bens, como também o cumprimento das demais obrigações fiscais de natureza acessória.

J) Aduz, ainda, a sentença recorrida que “Acresce referir que, a Concordata de 2004, no seu artigo 21.º reconhece a especificidade da entidade UCP e no seu artigo 31.º expressamente, ressalva as situações jurídicas existentes e constituídas ao abrigo da Concordata de 1940 e do Acordo Missionário fazendo permanecer a presunção prevista no artigo 7.º, n.º 3 do Código Civil, no sentido da subsistência da lei especial, o 10.º do Decreto-Lei n.º [307/71](#), de 15/07, cuja vigência se manteve por força do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º [128/90](#), de 17/04 que, reitera-se, se entende, nos termos expostos, não ter sido, ainda, revogado.”.

K) Não podemos deixar de discordar com tal entendimento.

Com efeito,

L) O art. 7.º do Código Civil, estipula que são três as formas de revogação: expressa, tácita e de sistema.

M) A revogação é expressa, se resulta de uma declaração expressa da nova lei revogando lei anterior (norma revogatória); é tácita, se existe uma incompatibilidade entre as novas disposições e as regras precedentes (naturalmente pressupondo-se a inexistência na nova lei de norma revogatória expressa); é de sistema (igualmente não existindo na nova lei norma revogatória), na circunstância da lei nova regular toda a matéria da lei anterior.

N) O novo quadro concordatário de 2004, que vigora na ordem jurídica interna, enquanto Tratado Internacional, por força do art. 8.º da Constituição da República Portuguesa, prevalece sobre o artigo 9.º do Decreto-Lei n.º [128/90](#) de 17.04.

O) Aliás, quanto a este facto parece-nos ser de salientar o seguinte:

a) Revogação tácita, pois não existe uma declaração expressa do legislador em revogar, mas tal facto decorre da incompatibilidade de disposições das duas leis (cf. art. 7.º n.º 2 do Código Civil), já que o n.º 5 do art. 26.º estabelece um novo enquadramento fiscal das pessoas jurídicas canónicas, incompatível com o Decreto-Lei n.º [128/90](#) de 17.04;

b) Revogação substitutiva, visto que a Concordata de 2004 apresenta uma nova regulação da matéria fiscal para as pessoas jurídicas canónicas que desenvolvam actividades com fins diversos dos religiosos, (ex: educação e cultura), remetendo para o regime fiscal aplicável à respectiva actividade, em concreto o Código do IRC, e,

c) Revogação global tácita (cf. art. 7.º n.º 2 do Código Civil parte final), visto que resulta uma intenção do legislador de regular novamente todo um instituto jurídico: o enquadramento fiscal das entidades jurídicas canónicas.

P) Neste sentido, apesar de inexistir uma revogação expressa do art. 9.º do Decreto-Lei n.º [128/90](#) de 17 de Abril, a verdade é que, a Concordata de 2004 prevê um novo regime tributário das entidades relacionadas com a Igreja Católica, prevendo expressamente que as pessoas jurídicas canónicas que desenvolvam actividades com fins diversos dos religiosos (ex: educação e cultura), ficam sujeitas ao regime fiscal aplicável à respectiva actividade, pelo que constitui, a nosso ver, “intenção do legislador”, a revogação do regime fiscal estabelecido no referido Decreto-Lei n.º [128/90](#) de 17.04.

Q) A título de nota complementar, temos a referir que no âmbito do grupo de trabalho constituído junto do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais para análise das implicações tributárias decorrentes da aplicação da Concordata de 2004, foram elaboradas diversas informações, sendo que a última delas (74/2005 de 28.02) integrou como Anexo o “Relatório sobre a análise das implicações tributárias decorrentes da aplicação da nova Concordata celebrada entre o Estado Português e a Igreja Católica”, afirmando-se já aí que, e citamos, “A Igreja Católica tem plena consciência (tendo-o afirmado expressamente nas reuniões de trabalho realizadas) que, em resultado da entrada em vigor da Concordata de 2004, as pessoas jurídicas canónicas ficam sujeitas a IRC, relativamente a rendimentos não isentos de acordo com aquela”.

R) Mais adiante afirma-se que “as pessoas jurídicas canónicas que preencham a hipótese normativa dos artigos 12.º e 26.º n.º 5 da Concordata de 2004, podem requerer as isenções que o Direito interno estatui para as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa ou as que ele estatui para as pessoas colectivas de mera utilidade pública (...) e para as IPSS e entidades anexas”.

Atento todo o supra exposto,

S) A UCP está sujeita ao regime fiscal geral, por força do exercício das actividades desenvolvidas pela mesma, no âmbito do ensino, atendendo ao definido nos seus estatutos, pelo que não pode beneficiar da isenção de IRC.

T) Face ao exposto, desempenhando a UCP actividades com fins diversos dos religiosos, conforme o disposto no n.º 5 do art. 26.º da Concordata de 2004, a isenção de IRC, pelos motivos indicados, será de desconsiderar.

U) Assim, concretizando as liquidações de IRC e de juros compensatórios aqui impugnadas o quadro legal vigente aplicável, somos a concluir que as mesmas são legais, não padecendo do vício de violação de lei que lhe vem apontado pela douta sentença recorrida, pelo que, devem manter-se incólumes no ordenamento jurídico-tributário.

V) O Tribunal, ao julgar em sentido discrepante, incorreu em erro de julgamento por errónea interpretação e aplicação do quadro legal aplicável, pelo que, a douta sentença recorrida deve ser revogada e substituída por Acórdão que julgue totalmente improcedente a impugnação judicial.

W) Sequentemente, a procedência do presente recurso, com a consequente improcedência total da presente impugnação judicial, implicará, também, que se julgue improcedente o pedido de indemnização por prestação indevida de garantia, contrariamente ao que ficou consignado no sentenciado aqui sob recurso.

X) Finalmente, a procedência do presente recurso, com a consequente improcedência da impugnação judicial implicará, também, a reforma da sentença recorrida em matéria de custas processuais. O que se requer. A terminar,

Y) É nosso entendimento de que não se verifica, no caso em apreço, uma má conduta processual das partes justificativa do acréscimo de remanescente de taxa de justiça, estando preenchido, para aferição da possibilidade de dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça, o segundo pressuposto, a saber, a conduta processual das partes.

Z) Por outro lado, entende a Fazenda Pública que, efectivamente, a matéria em questão tem um grau de complexidade normal e que não justifica uma taxa de justiça superior àquela que resulta da aplicação do limite de € 275.000,00, ficando, portanto, também preenchido o primeiro pressuposto enumerado»

1.2 - A Recorrida apresentou contra-alegações, com conclusões do seguinte teor:

«A. A sentença sob recurso não padece de qualquer dos vícios que lhe são assacados pela Recorrente, devendo manter-se na ordem jurídica, com a inerente anulação da liquidação de IRC impugnada.

B. O regime fiscal isentivo aplicável à Recorrida é o constante da alínea a), do artigo 10.º, do Decreto-Lei n.º [307/71](#), de 15 de Julho, cuja manutenção em vigor foi clarificada pelo artigo 9.º do Decreto-Lei n.º [128/90](#), de 17 de Abril.

C. Tal regime nunca foi, até hoje, expressa ou tacitamente revogado por qualquer acto legislativo posterior.

D. O legislador português sempre pretendeu instituir um regime próprio para a pessoa jurídica canónica que é a Universidade Católica (a “Universidade”), regime esse actualmente constante do Decreto-Lei n.º [128/90](#), de 17 de Abril, e do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º [307/71](#), que por via do Decreto-Lei n.º [128/90](#) permanece em vigor, e que tem a natureza de regime especial face ao regime geral da Concordata de 1940, primeiro, e de 2004, depois.

E. Atenta a natureza especial do mencionado regime, a aprovação de uma lei geral (ainda que na modalidade de tratado internacional como sucede com a Concordata de 2004) só teria a capacidade de o revogar caso se estivesse perante uma inequívoca intenção de revogação, por aplicação do artigo 7.º, n.º 3, do Código Civil.

F. O princípio da não revogação de norma especial anterior por norma geral posterior, salvo em caso de intenção revogatória inequívoca do legislador, é um critério interpretativo qualificado e não um conceito indeterminado susceptível de preenchimento e tem sido consistentemente aplicado pelo Supremo Tribunal Administrativo em diversas situações, algumas delas com paralelismo com a presente.

G. No caso dos autos, a intenção inequívoca de revogação do regime tributário especial aplicável à Universidade não se verifica.

H. Mais, a própria Autoridade Tributária continua a referir-se à Universidade como entidade isenta de impostos nas instruções de preenchimento das declarações de IMT e de Imposto do Selo (revistas em 2024!), com base na alínea a), do artigo 10.º, do Decreto-Lei n.º [307/71](#), de 15 de Julho, e no artigo 9.º do Decreto-Lei n.º [128/90](#), de 17 de Abril.

I. Os vários elementos discutidos e trazidos pela Recorrida aos presentes autos confirmam que a intenção do legislador foi precisamente a oposta: a de não revogar o regime especial aplicável à Universidade.

J. Veja-se a propósito, por exemplo, o anexo IV da Lei-Quadro do Estatuto da Utilidade Pública, publicado em 2021, que continua a fazer referência ao Decreto-Lei n.º [128/90](#), o que significa que o Estado-Legislator continua a considerar tal diploma - e, portanto, o seu artigo 9.º - em vigor, ainda que o Estado-Administração insista em ver uma revogação tácita na aprovação da Concordata de 2004.

K. Pelo que é de concluir que a Universidade é uma entidade isenta de IRC, nos termos da alínea a), do artigo 10.º, do Decreto-Lei n.º [307/71](#), de 15 de Julho, cuja manutenção em vigor foi clarificada pelo artigo 9.º do Decreto-Lei n.º [128/90](#), de 17 de Abril, tendo andado bem o tribunal a quo ao anular os actos impugnados.

L. Entendimento diverso resultaria, aliás, em violação do princípio da igualdade fiscal, consagrado na norma que resulta das disposições conjugadas dos artigos 13.º e 107.º da Constituição da República Portuguesa, que desde já se invoca para todos os efeitos legais, uma vez que as outras instituições de ensino universitário são isentas de imposto pelos rendimentos que obtêm na prestação dos mesmos serviços de ensino que a Recorrida, que é uma instituição sem fins lucrativos.»

1.3 - O recurso foi admitido.

1.4 - Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido de que o recurso não merece provimento, com fundamentação que resumiu nos seguintes termos: «[...]

(i) É de concluir que a entidade recorrida é uma entidade isenta de IRC, ao abrigo do art. 10.º, alínea a) do CIRC e nos termos da al. a), art. 10.º do DL n.º [307/71](#), de 15/7, conjugado com o art. 9.º do DL n.º [128/90](#), de 17/4;

(ii) Sem embargo de a recorrente reconhecer que não existe revogação expressa do art. 9.º do DL n.º [128/90](#) de 17 de Abril [als. J a M) do probatório], a verdade é que também não existe a invocada revogação implícita, resultante do normativo do n.º 5 do art. 25.º, da Concordata celebrada entre a Santa Sé e a República Portuguesa, assinada em 18/05/2004, tanto mais que nos termos do art. 31.º da Concordata de 2004, ficam «ressalvadas as situações jurídicas existentes e constituídas ao abrigo da Concordata de 7 de Maio de 1940 e do Acordo Missionário»;

(iii) Convoca-se neste contexto o disposto no art. 7.º, n.º 3 do Código Civil segundo o qual a “lei geral não revoga a lei especial, excepto se outra for a intenção inequívoca do legislador”;

(iv) Não decorre do texto da Convenção de 2004 uma clara e inequívoca intenção revogatória tácita do regime legal constante dos DL n.º [128/90](#) e art. 10.º do [307/71](#), expressa igualmente na “Exposição de motivos”, e no art. 17.º, n.º 3, art. 36.º corpo e alínea k) da [Lei n.º 36/2021](#), de 14/06, tendo presente a relação de especialidade deste regime face ao regime resultante do Tratado Internacional de 2004, (sobre a revogação tácita ou implícita, cf. Acórdão do STA 11/03/2021, proferido no processo n.º 0530/07.3BESNT);

(v) Aliás do probatório fixado na douda sentença recorrida [als. J a M)] resulta que a UCP beneficia de isenção de IUC, IMT, I. de Selo e IMI, o que significa que a própria AT reconhece a vigência do regime especial de isenção de tributação da UCP.

(vi) Em suma, não se verifica qualquer erro de julgamento de direito incorrido pelo tribunal a quo na anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa e da liquidação de IRC e de juros compensatórios aqui impugnadas, por as mesmas serem ilegais por violação de lei e erro nos pressupostos de direito, da liquidação de IRC; mais devendo a prestação de garantia indevida ser liquidada em execução de sentença; improcedendo desta forma in totum o presente recurso de apelação.

(vii) Nada se obsta ao pedido da recorrente de deferimento da dispensa do pagamento da taxa de justiça correspondente ao valor que extravase o montante de € 275.000,00, nos termos do n.º 7 do art. 6.º do RCP, atendendo à boa conduta processual das partes e considerando que as questões de direito objecto da causa não têm especial complexidade.

(viii) No mesmo sentido foram decididos os Processos n.º 0963/18.0BELRS, 113/19.5BELRS, 578/20.2BELRS, que se encontram, juntamente com os presentes autos, em recuso neste Supremo Tribunal Administrativo.»

1.5 - Por despacho de 11 de Setembro de 2025, o Conselheiro Presidente do Supremo Tribunal Administrativo, anuindo à proposta da Conselheiro relator e considerando verificados os pressupostos previsto no artigo 289.º, n.º 1, do CPPT, determinou «que os presentes autos sejam decididos em julgamento ampliado tendo em conta que se suscita a mesma questão em vários processos».

1.6 - Cumpre apreciar e decidir.

* * *

2 - Fundamentação

2.1 - De facto

A sentença recorrida julgou provados os seguintes factos:

«A) A Universidade Católica Portuguesa foi erecta pela Santa Sé, em 13-10-1967 e erigida pelo decreto “Humanam Eruditionem” da Sagrada Congregação da Educação Católica, em 01-10-1971 - cf. documento 4 da petição inicial de impugnação;

B) A Impugnante foi alvo de acção inspectiva aos anos de 2017 e 2018, em sede de IRC, ordens de serviço n.ºs...12 e...34 tendo sido elaborado relatório de inspecção tributária - cf. documento 3 da petição inicial de impugnação;

C) A Impugnante foi considerada sujeita e não isenta a IRC tendo sido efectuadas correcções ao lucro tributável relativas:

(i) Depreciações não aceites;

(ii) Gastos relevados em perdas por imparidades em créditos que, de acordo com a interpretação da AT, não cumprem com os requisitos dos artigos 35.º e 36.º do CIRC

(iii) Subsídios relacionados com activos não correntes sem conhecimento do rédito do exercício

(iv) Anulação do método de equivalência patrimonial

(v) Provisões não dedutíveis Apuramento de tributações autónomas referentes a ajudas de custo, despesas de representação e despesas com viaturas - cf. documento 3 da petição inicial de impugnação;

D) A Impugnante foi notificada da liquidação de IRC n.º ...20, de 17-08-2021, relativa ao exercício de 2018 e demonstração de acerto de contas n.º ...89, de 19-08-2021 e a demonstração de liquidação de juros n.º ...11 emitida em 19-08-2021, no valor total a pagar de € 1 131 292,17, no qual se inclui o montante de € 85 268,12 relativo a juros compensatórios - cf. documento 2 da petição inicial de impugnação;

E) Em 13-01-2022, a Impugnante apresentou Reclamação graciosa que correu termos sob o n.º ...82 contra a liquidação de IRC n.º ...20, de 17-08-2021, relativa ao exercício de 2018 referida na alínea precedente - cf. documento 9 da petição inicial de impugnação;

F) Em 09-03-2022, a Impugnante recebeu o projecto de indeferimento da reclamação graciosa mencionada na alínea precedente, para se pronunciar - cf. documento 10 da petição inicial de impugnação;

G) Em 07-04-2022 exerceu o direito de audição prévia, reiterando que se encontra isenta de impostos - cf. documento 11 da petição inicial de impugnação;

H) A Impugnante foi notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...98, de 29-04-2022 proferida pelo Director de Finanças Adjunto da Direção de Finanças de Lisboa - cf. documento 1 da petição inicial de impugnação;

I) Em 15-07-2022 foram apresentados os presentes autos de impugnação - cf. petição inicial de Impugnação, no Sítio;

J) Em 2015, a Autoridade Tributária decidiu a favor da Universidade Católica Portuguesa, a Reclamação Graciosa n.º ...30 relativa a Imposto Único de Circulação, em que se discutia a aplicação da isenção resultante do Decreto-Lei n.º [307/71](#), de 15/07 e nessa decisão consta que «verifica-se que de facto existe uma isenção, que dispensa procedimento de reconhecimento de benefício fiscal» - cf. documento 5 da petição inicial;

K) Nas instruções de preenchimento da Declaração para liquidação de IMT, Modelo 1, na listagem relativa a Diplomas Diversos é feita referência, no código 22 ao "DL [307/71](#), de 15/07" e na descrição dos beneficiários é identificada a Universidade Católica como entidade isenta de IMT - cf. documento 12;

L) Nas instruções de preenchimento da Modelo 2 do Imposto do Selo - Comunicação de contratos de arrendamento disponíveis no Portal das Finanças, em que a Universidade Católica Portuguesa vem indicada no código 7 da lista de entidades que gozam de isenções ou benefícios, com indicação base legal: artigo 10.º, a) do DL [307/71](#) - cf. documento 13;

M) A Autoridade Tributária tem reconhecido em sede de IMI, a aplicação de uma isenção à Universidade Católica - cf. documento 14;

N) A páginas 80 do relatório “Os benefícios Fiscais em Portugal” publicado em Junho de 2019 e elaborado pelo Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais constituído pelo Despacho do Ministro das Finanças n.º 4222/2018, de 17-04-2018 identifica expressamente, a isenção prevista no artigo 10.º, alínea a) do Decreto-Lei n.º [307/71](#), de 15/07, estando em vigor para “apoio à actividade de ensino da Universidade Católica Portuguesa” - disponível na internet;

O) Marcelo Rebelo de Sousa, em parecer datado de 30-08-2010, afirma que “não tendo ainda sido desenvolvidos, em lei especial, os princípios constantes da Concordata, na sua versão de 2004, deve entender-se continuar em vigor o Decreto-Lei n.º [128/90](#), de 17/04” - cf. documento 15 da petição de impugnação;

P) No Parecer sobre o “IRC - Enquadramento da Universidade Católica Portuguesa no IRC” de Abílio Morgado, de 09-04-2018, o Centro de Estudos Fiscais sustenta “[...] sem necessidade de grandes desenvolvimentos, se há instituição que, por excelência, por essência, por natureza, visa a produção, o desenvolvimento, o progresso, a transmissão e a divulgação do conhecimento científico e da cultura, através da investigação, do estudo e do ensino, uma tal instituição é, lapidarmente, a universidade [...] sejamos francos, em termos de finalidades, é muito dificilmente explicável a razão porque se nega a uma universidade o acesso à isenção fiscal prevista no artigo 10.º, n.º 1, alínea c) do Código do IRC.” - cf. documento 16 da petição de impugnação;

Q) A Impugnante foi citada para o processo de execução fiscal n.º ...30 para pagamento da quantia exequenda de € 1 131 292,17 - cf. documento 6 da petição inicial de impugnação;

R) Em 05-11-2021, a Impugnante prestou garantia bancária n.º ...53 emitida pelo Banco 1... e requereu suspensão da execução referida supra, manifestando intenção de apresentar reclamação graciosa contra a liquidação referida em D - cf. documentos 7 e 8 da petição inicial de impugnação;

S) Tal requerimento foi deferido, por despacho de 15-11-2021, no sentido de ser aceite a garantia bancária prestada para suspensão do processo de execução fiscal n.º ...30 - cf. documento 8 da petição inicial de impugnação.»

*

2.2 - De direito

2.2.1 - O recurso versa a questão de saber se a isenção fiscal concedida à Universidade Católica Portuguesa (adiante UCP) pelo artigo 10.º do Decreto-Lei n.º [307/71](#), de 15 de Julho - e mantida expressamente pelo artigo 9.º do Decreto-Lei n.º [128/90](#), de 17 de Abril - pode, ou não, considerar-se tacitamente revogada pela Concordata celebrada entre a República Portuguesa e a Santa Sé em 18 de Maio de 2004 (adiante Concordata de 2004).

Está em causa nos autos a legalidade da liquidação adicional de IRC do ano de 2018, efectuada pela AT na sequência de inspecção tributária e com o fundamento de que a referida isenção fiscal - que a AT entende que decorria, não só do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º [307/71](#), de 15 de Julho, mas também da Concordata celebrada entre a República Portuguesa e a Santa Sé em 7 de Maio de 1940 (adiante Concordata de 1940), designadamente do seu artigo 8.º - se deve ter por tacitamente revogada pela aprovação da Concordata de 2004, que substituiu a Concordata 1940 (cf. artigo 33.º da Concordata de 2004).

Mais concretamente e em resumo, entendeu a AT que o artigo 26.º, n.º 5, da Concordata de 2004 estabelece um novo enquadramento fiscal para as pessoas jurídicas canónicas, incompatível com o

regime anterior, constituindo uma revogação tácita, nos termos do n.º 2 do artigo 7.º do Código Civil (CC), na medida em que regula novamente todo o instituto jurídico do enquadramento fiscal das entidades jurídicas canónicas (revogação tácita global substitutiva).

A UCP discorda desse entendimento e sustenta que a isenção que lhe foi concedida pelo artigo 10.º do Decreto-Lei n.º [307/71](#), de 15 de Julho e que foi mantida expressamente pelo artigo 9.º do Decreto-Lei n.º [128/90](#), de 17 de Abril, se mantém em vigor por não ter sido tacitamente revogada pelo artigo 25.º, n.º 6, da Concordata de 2004.

2.2.2 - Antes do mais, cumpre ter presente que a cessação da vigência da lei pode dar-se por revogação tácita quando haja «incompatibilidade entre as novas disposições e as regras precedentes ou da circunstância de a nova lei regular toda a matéria da lei anterior», como dispõe o n.º 2 do artigo 7.º do CC.

Cumpra ainda recordar que, nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, «[a] lei geral não revoga a lei especial, excepto se outra for a intenção inequívoca do legislador».

Depois, atenta a fundamentação do acto impugnado (à luz da qual se deve aferir da legalidade do acto impugnado), há que indagar da natureza jurídica da UCP.

A UCP, que foi reconhecida oficialmente pelo Decreto-Lei n.º [307/71](#), de 15 de Julho, é uma instituição criada pela Igreja Católica ao abrigo da liberdade, reconhecida no artigo XX da Concordata de 1940 (1), de criar «escolas particulares paralelas às do Estado».

O artigo 1.º do referido decreto-lei dispunha que «[a] Universidade Católica Portuguesa é uma pessoa colectiva» e estabelecia como os seus fins, «além de promover e difundir a cultura no domínio das ciências sagradas e profanas, ministrar o ensino de nível superior em paralelo com as restantes Universidades portuguesas e cultivar a investigação e o progresso das ciências nelas professadas».

Ulteriormente, o Decreto-Lei n.º [128/90](#), de 17 de Abril - que, nos termos do respectivo preâmbulo, veio «precisar o quadro em que a mesma se insere, ao lado das universidades públicas e das universidades privadas» -, no seu artigo 1.º, veio estipular que a UCP «é uma instituição da Igreja Católica, canonicamente erecta ao abrigo do artigo XX da Concordata entre Portugal e a Santa Sé, de 7 de Maio de 1940 e é reconhecida pelo Estado como instituição universitária livre, autónoma e de utilidade pública».

Ou seja, a UCP é uma instituição de ensino superior, paralela às universidades estaduais e privadas, criada pela Igreja Católica ao abrigo da liberdade, convencionada no artigo XX da Concordata de 1940, de «estabelecer e manter escolas particulares paralelas às do Estado», e reconhecida pelo Estado como pessoa colectiva de utilidade pública (2), actualmente através da alínea k) do Anexo IV à [Lei n.º 36/2021](#), de 14 de Junho.

2.2.3 - Cumpre ter presente que a isenção concedida a esta instituição, contrariamente ao que parece pretender a Recorrente, não resultava da Concordata assinada em 7 de Maio de 1940 (aliás, a UCP nem sequer existia nessa data). Sendo certo que essa Concordata estabelecia, no seu artigo VIII (3), uma isenção genérica de impostos, essa isenção nunca poderia abranger a UCP, pelo motivo de que esta, tendo sido criada pela Igreja, não se integra na previsão daquele artigo, onde apenas se incluem «os templos e objectos nele contidos, os seminários ou quaisquer estabelecimentos destinados à formação do clero». Por isso, o legislador, pretendendo isentar a UCP de impostos (tendo por fundamento a sua qualificação como pessoa colectiva de utilidade pública e não como pessoa colectiva canonicamente erecta), consagrou a isenção da UCP em norma própria, criada adrede: o artigo 10.º do Decreto-Lei n.º [307/71](#), de 15 de Julho; caso essa isenção resultasse da Concordata de 1940, o legislador não teria sentido a necessidade de a consagrar autonomamente. Aliás, logo no preâmbulo do Decreto-Lei n.º

[307/71](#) se salientava a distinção entre «os estabelecimentos destinados ao ensino eclesiástico dos que têm por fim o ensino de nível superior paralelo ao do Estado».

Podemos, pois, dar como assente que a isenção concedida à UCP resultava (como reconhece também a Recorrente) e resultava apenas (contrariamente ao que parece ter entendido a AT na fundamentação da liquidação adicional) do disposto no artigo 10.º do Decreto-Lei n.º [307/71](#), de 15 de Julho, que foi expressamente mantido pelo artigo 9.º do Decreto-Lei n.º [128/90](#), de 17 de Abril.

Por isso não pode considerar-se que essa isenção concedida à UCP tenha sido tacitamente revogada pela Concordata de 2004, na medida em que também nesta, como na Concordata de 1940 (anterior à criação da UCP, relembramos), nada é regulado quanto ao regime fiscal daquela universidade.

Salvo o devido respeito, a AT faz um errado enquadramento da natureza jurídica da Universidade Católica quando a considera subsumível à *fattispecie* do n.º 5 do artigo 26.º (artigo onde se incluem as disposições fiscais) da Concordata de 2004, i.e., quando a considera uma «pessoa jurídica canónica referida nos números anteriores» (sublinhado nosso). Vejamos: «[P]essoa jurídica canónica referida nos números anteriores», como resulta da leitura dos n.ºs 1, 2 e 3 do artigo 26.º da Concordata de 2004, são a «Santa Sé, a Conferência Episcopal Portuguesa, as dioceses e demais jurisdições eclesiásticas, bem como outras pessoas jurídicas canónicas constituídas pelas competentes autoridades eclesiásticas para a prossecução de fins religiosos a quem tenha sido reconhecida personalidade civil». É a esta última categoria («outras pessoas jurídicas canónicas constituídas pelas competentes autoridades eclesiásticas para a prossecução de fins religiosos») que a AT pretende subsumir a Universidade Católica.

Mas ainda que se considere que a UCP é uma pessoa jurídica canónica, não retirando as devidas consequências do seu recorte muito específico e do facto de estar ausente do registo de pessoas jurídicas canónicas (4), ainda assim, ela difere substancialmente das referidas nos «números anteriores».

Ou seja, se a inviabilidade dessa subsunção suscitasse quaisquer dúvidas, elas seriam imediatamente afastadas e eliminadas pelo inciso «para a prossecução de fins religiosos» pois, sendo certo que a UCP foi criada pela Igreja, é inquestionável que não tem fins religiosos. É o que resultava do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º [307/71](#), de 15 de Julho - diploma legal por que o Estado reconheceu a UCP - que, logo no seu preâmbulo, distinguiu entre os estabelecimentos de ensino criados pela Igreja, os destinados ao ensino eclesiástico (§ 3.º do artigo XX da Concordata de 1940) dos que têm por fim o ensino de nível superior paralelo ao do Estado (designadamente a Universidade Católica). Que a UCP não tem fins religiosos resulta ainda da Lei da Liberdade Religiosa - [Lei n.º 16/2001](#), de 22 de Junho -, que no n.º 1 do seu artigo 21.º define e distingue os «fins religiosos» dos «fins não religiosos» nos seguintes termos:

«1 - Independentemente de serem propostos como religiosos pela confissão, consideram-se, para efeitos da determinação do regime jurídico:

- a) Fins religiosos, os de exercício do culto e dos ritos, de assistência religiosa, de formação dos ministros do culto, de missionação e difusão da confissão professada e de ensino da religião;
- b) Fins diversos dos religiosos, entre outros, os de assistência e de beneficência, de educação e de cultura, além dos comerciais e de lucro.»

É inequívoco que a UCP tem inspiração cristã e que a sua missão, de acordo com os respectivos estatutos, visa o incremento da cultura fundada nos valores cristãos, a formação humanística, filosófica e teológica. Mas, para os efeitos que ora consideramos e em face do disposto no referido art. 21.º, n.º 1, da Lei da Liberdade Religiosa, nada permite concluir - antes pelo contrário - que a UCP tenha fins religiosos, o que também inviabiliza a sua subsunção ao n.º 5 do artigo 26.º da Concordata de 2004.

2.2.4 - Sendo seguro que a isenção fiscal concedida à UCP pelo artigo 10.º do Decreto-Lei n.º [307/71](#), de 15 de Julho - e mantida expressamente pelo artigo 9.º do Decreto-Lei n.º [128/90](#), de 17 de Abril - não

decorria da Concordata de 1940, essa isenção também não pode considerar-se revogada pela Concordata de 2004.

Recorde-se, aliás, que a Concordata é uma convenção celebrada entre Estados (a Santa Sé e a República Portuguesa) e que o facto de nela não se estabelecer como obrigação para o Estado português a concessão de qualquer isenção fiscal à UCP não impede o Estado português de, em face de interesses que entenda pertinentes e relevantes, conceder ou manter isenções fiscais àquela instituição. O Estado português fica vinculado pela Concordata apenas no sentido de não poder restringir os direitos que nessa convenção reconhece às pessoas jurídicas canonicamente erectas, nada nela o impedindo de legislar no sentido do alargamento desses direitos.

Para além disso, a isenção fiscal também nunca poderia considerar-se ter sido tacitamente revogada. Recordemos que a revogação tácita, nos termos do n.º 2 do artigo 7.º do CC, pode resultar «da incompatibilidade entre as novas disposições e as regras precedentes ou da circunstância de a nova lei regular toda a matéria da lei anterior».

Ora, como procurámos demonstrar, o artigo 26.º da Concordata de 2004, designadamente o seu n.º 5, não pode considerar-se como nova disposição relativamente à UCP e ao respectivo regime fiscal, nem pode considerar-se que a Concordata de 2004 tenha vido regular toda a matéria respeitante ao regime fiscal da UCP.

Ademais, sempre a isenção concedida à UCP pelo artigo 10.º do Decreto-Lei n.º [307/71](#), de 15 de Julho - e mantida expressamente pelo artigo 9.º do Decreto-Lei n.º [128/90](#), de 17 de Abril - terá de ser havida como lei especial (5) e, por isso, a menos que se demonstrasse inequivocamente a intenção do legislador de pôr termo a essa isenção, designadamente através do desenvolvimento de uma lei especial alternativa, a sua revogação tácita por lei geral não poderia ser aceite, como resulta do n.º 3 do artigo 7.º do CC.

Como refere OLIVEIRA ASCENSÃO, «quanto à existência de intenção revogatória inequívoca do legislador, que se não conduza à referência expressa na própria lei, há-de o intérprete ser particularmente exigente» (6), pois, sendo certo que «intenção inequívoca e declaração expressa são coisas diferentes [...] também não podemos tomar a atitude oposta e dizer que tudo é questão de interpretação da nova lei, pois assim supriríamos arbitrariamente a palavra inequívoca, que exige uma posição qualificada por parte da lei. Não basta que da nova lei se retire uma intenção, é necessário que essa intenção seja inequívoca. Tudo somado, supomos que o art. 7.º, n.º 3, impõe uma presunção no sentido da subsistência da lei especial. Se não houver uma interpretação segura no sentido da revogação, ou se uma conclusão neste sentido não for isenta de dúvidas, intervém a presunção do art. 7.º, 3, e a lei especial não é revogada» (7).

Por tudo isto, entendemos que não pode concluir-se que a Concordata de 2004 tenha revogado a norma que concedeu à UCP a isenção em causa.

Sendo esse o fundamento em que a AT suportou a liquidação adicional impugnada - e, reiteramos, o único à luz do qual deve ser aferida a legalidade do acto impugnado -, este acto não pode manter-se, como bem decidiu a sentença recorrida, que deve ser integralmente confirmada.

Em nota final, diremos que, mesmo que se entendesse que tal revogação tinha ocorrido, haveria de ter-se em conta que, tal como a AT reconheceu, a UCP poderia sempre aceder à isenção prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRC - exactamente, aliás, nos mesmos termos em que o podem fazer todas as outras instituições de ensino superior a quem tenha sido reconhecida a utilidade pública. As circunstâncias são, todavia, outras, não havendo, por conseguinte, qualquer margem para, num contexto de observância estrita e escrupulosa da legalidade, afastar um regime jurídico plenamente vigente.

2.3 - Conclusões

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A cessação da vigência da lei por revogação tácita exige a «incompatibilidade entre as novas disposições e as regras precedentes» ou que se verifique a «circunstância de a nova lei regular toda a matéria da lei anterior», sendo que «[a] a lei geral não revoga a lei especial, excepto se outra for a intenção inequívoca do legislador» (cf. artigo 7.º, n.ºs 2 e 3, do CC).

II - Porque a isenção de IRC foi concedida à UCP por norma própria, criada adrede - o artigo 10.º do Decreto-Lei n.º [307/71](#), de 15 de Julho, expressamente mantida pelo artigo 9.º do Decreto-Lei n.º [128/90](#), de 17 de Abril - e não pela Concordata de 1940, a revogação desta Concordata pela que foi celebrada entre a Santa Sé e o Estado português em 2004, por si, não se repercute na vigência daquelas normas.

III - A Concordata de 2004 também não regula a situação fiscal da UCP, sendo que esta instituição, porque não tem fins religiosos, tal como definidos pelo n.º 1 do art. 21.º da Lei da Liberdade Religiosa, não é, contrariamente ao que entendeu a AT, subsumível à fattispecie do n.º 5 do artigo 26.º (“outras pessoas jurídicas canónicas constituídas pelas competentes autoridades eclesiásticas para a prossecução de fins religiosos”).

* * *

3 - Decisão

Em face do exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em formação alargada nos termos do artigo 289.º do CPPT, acordam em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente (cf. artigo 527.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, aplicável ex vi do artigo 281.º do CPPT), com dispensa do remanescente da taxa de justiça, uma vez que o recurso não é de complexidade superior à média e a conduta das partes não merece censura (cf. artigo 6.º, n.º 7, do Regulamento das Custas Processuais).

Notifique-se e publique-se (cf. artigo 289.º, n.º 4, do CPPT).

(1) Que dispunha: «As associações e organizações da Igreja podem livremente estabelecer e manter escolas particulares paralelas às do Estado, ficando sujeitas, nos termos do direito comum, a fiscalização deste e podendo, nos mesmos termos, ser subsidiadas e oficializadas. O ensino religioso nas escolas e cursos particulares não depende de autorização do Estado, e poderá ser livremente ministrado pela Autoridade eclesiástica ou pelos seus encarregados. É livre a fundação dos seminários ou de quaisquer outros estabelecimentos de formação ou alta cultura eclesiástica. O seu regime interno não está sujeito à fiscalização do Estado. A este deverão, no entanto, ser comunicados os livros adoptados de disciplinas não filosóficas ou teológicas. As autoridades eclesiásticas competentes cuidarão que no ensino das disciplinas especiais, como no da História, se tenha em conta o legítimo sentimento patriótico português».

(2) Com interesse para a natureza da UCP, vide o Parecer da Procuradoria-Geral da República de, disponível em <https://www.dgsi.pt/pgrp.nsf/7fc0bd52c6f5cd5a802568c0003fb410/2e3125e04b33f9ad8025829700366f5a?OpenDocument&ExpandSection=2>, do qual nos permitimos salientar o seguinte excerto:

«Para o efeito, o diploma distinguiu os estabelecimentos destinados ao ensino eclesiástico (§ 3.º do artigo XX da Concordata) dos que têm por fim o ensino de nível superior paralelo ao do Estado (designadamente a Universidade Católica).

Quanto a estes, o diploma adoptou “as providências consideradas necessárias para a garantia dos princípios fundamentais do sistema educativo português, prevendo-se que venham a ser objecto de regulamentação nos respectivos diplomas constitutivos os aspectos pedagógicos e administrativos específicos de cada estabelecimento da Universidade”.

Quanto aos outros (destinados ao ensino eclesiástico), o diploma limitou-se a algumas referências indispensáveis, deixando à Igreja autonomia, tanto no que toca à sua organização, como ao ensino neles ministrado (de harmonia, aliás, com as disposições do § 3.º do artigo XX da Concordata).

Assim, o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º [307/71](#), de 15 de Julho dispunha que “a Universidade Católica Portuguesa é uma pessoa colectiva de utilidade pública e tem por fins (...) ministrar o ensino de nível superior em paralelo com as restantes Universidades portuguesas e cultivar a investigação e o progresso das ciências nela professadas”.

Entretanto, com vista a “precisar o quadro em que a mesma se insere, ao lado das universidades privadas com absoluto respeito pelo princípio da liberdade de ensino, consagrado na Constituição da República Portuguesa (1976) e desenvolvido pelo Estatuto do Ensino Particular e Cooperativo”, foi publicado o Decreto-Lei n.º [128/90](#), de 17 de Abril. Este afirma no seu artigo 1.º, que “a Universidade Católica Portuguesa é reconhecida pelo Estado como instituição universitária livre, autónoma e de utilidade pública”.

Assim, quer o Decreto-Lei n.º [307/71](#) (já revogado), quer o Decreto-Lei n.º [128/90](#) (que substituiu o anterior) visaram regular/confirmar, no âmbito mais vasto da Concordata, as relações entre a UCP (instituição da Igreja Católica) e o Estado Português.

Tais diplomas reconheceram a UCP, para efeito de direito interno, por imposição do artigo XX da Concordata, o qual consagrou o princípio da livre criação e organização de escolas por parte da igreja e prevalece, neste aspecto, sobre a legislação ordinária, nos termos e para os efeitos do artigo 8.º, n.º 2, da Constituição.

Ambos os diplomas qualificam a UCP como instituição ou pessoa colectiva de utilidade pública. Isto é, trata-se duma entidade jurídica que, por causa de objectivos que prossegue, idênticos ou afins aos da Administração Pública, interage com esta».

(3) Norma que dispunha: «São isentos de qualquer imposto ou contribuição, geral ou local, os templos e objectos nele contidos, os seminários ou quaisquer estabelecimentos destinados à formação do clero, e bem assim os editais e avisos afixados à porta das igrejas, relativos ao ministério sagrado; de igual isenção gozam os eclesiásticos pelo exercício do seu múnus espiritual. Os bens e entidades eclesiásticos, não compreendidos na alínea precedente, não poderão ser onerados com impostos ou contribuições especiais».

(4) Existe um Registo Nacional de Pessoas Jurídicas Canónicas, instituído pelo [Decreto-Lei n.º 19/2015](#), de 3 de Fevereiro, sendo que a UCP não consta da mais recente Lista de Pessoas Jurídicas Canónicas, disponível em <https://irn.justica.gov.pt/Portals/33/Pessoas%20Canonicas%202025.pdf>.

(5) Lei que consagra uma disciplina diferente para um círculo mais restrito de pessoas. Cf. BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, Coimbra, 1983, pág. 95.

(6) O Direito, 11.ª edição, Almedina, Coimbra, 2001, pág. 259.

(7) Introdução ao Estudo do Direito, ano lectivo de 1970/71, Revisão parcial em 1972/73, 1.º ano - 1.ª turma, Edição dos Serviços Sociais da Universidade de Lisboa, págs. 480/481.

*

Lisboa, 15 de Outubro de 2025. - Francisco António Pedrosa de Areal Rothes (relator por vencimento) - Dulce Manuel da Conceição Neto - Joaquim Manuel Charneca Condesso - vencido, aderindo ao voto do Conselheiro Nuno Bastos - Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos - vencido, nos termos da declaração a final - Aníbal Augusto Ruivo Ferraz - Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro - Pedro Nuno Pinto Vergueiro - Anabela Ferreira Alves e Russo - vencida, aderindo ao voto do Conselheiro Nuno Bastos - João Sérgio Feio Antunes Ribeiro - Jorge Cortês - vencido nos termos da declaração a final - Catarina Almeida e Sousa - vencida, aderindo ao voto do Conselheiro Nuno Bastos.

*

Voto de vencido do Conselheiro Nuno Bastos:

«Votamos no sentido de que o diploma que concedeu a isenção fiscal em causa já não se encontrava em vigor em 2018 por duas razões essenciais:

Em primeiro lugar, porque extraímos do artigo 6.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (aplicável aos benefícios concedidos por lei especial com as necessárias adaptações) que a manutenção dos benefícios de natureza individual fica condicionada à manutenção das razões excecionais que justificaram a sua atribuição. E porque entendemos que estas razões já não subsistiam em 2018.

Em segundo lugar, porque consideramos que das alterações entretanto introduzidas no ordenamento jurídico português deriva a introdução de um regime de apoios do Estado às instituições de ensino superior privadas que não é compatível com o regime de isenção fiscal instituído pelo Decreto-Lei n.º [307/71](#), de 15 de julho.

Quanto à primeira razão:

As medidas constantes do Decreto-Lei n.º [307/71](#), de 15 de julho foram enquadradas no «sistema concordatário» (ver o seu preâmbulo) e, por isso, na necessidade de apoiar o ensino não oficial ministrado de acordo com o n.º 1 do artigo XX da Concordata de 1940.

Esta Concordata foi substituída pela celebrada entre a Santa Sé e a República Portuguesa em 18 de maio de 2004, que alterou profundamente o referido sistema para responder às, também profundas, transformações ocorridas nos planos nacional e internacional e, de modo particular, pelo que se refere ao ordenamento jurídico português.

Assim, no que respeita aos apoios fiscais, a nova Concordata passou a estabelecer que as pessoas jurídicas canónicas que também desenvolvessem atividades com fins diversos dos religiosos ficavam sujeitas ao regime fiscal aplicável à respetiva atividade - n.º 5 do seu artigo 26.º

E isto significa que o regime fiscal de exceção de que beneficiava a UCP já não podia ser justificado com o sistema concordatário. Desapareceu, assim, a razão excecional que poderia justificar a subsistência de um benefício de natureza individual na vigência do artigo 6.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (na numeração em vigor).

Ora, as leis não cessam a vigência apenas quando são revogadas, mas também quando desaparecem os pressupostos da sua aplicação (neste sentido, pode ver-se, genericamente, António Menezes Cordeiro, «Tratado de Direito Fiscal I», 4.ª edição, página 832; quanto à cessação da vigência das leis fiscais, Nuno de Sá Gomes, «Manual de Direito Fiscal, Volume II, 1999, pág. 410).

Quanto à segunda razão:

Em 10 de setembro de 2007, foi publicada a [Lei n.º 62/2007](#), que introduziu o regime jurídico das instituições de ensino superior (aplicável à Universidade Católica Portuguesa, sem prejuízo das especificidades decorrentes da Concordata entre Portugal e a Santa Sé - seu artigo 180.º).

Tendo sido estabelecido como princípio em matéria de apoios de Estado (e as isenções fiscais são apoios de Estado) a obediência aos princípios da publicidade, objetividade e não discriminação - n.º 2 do seu artigo 28.º

Não vemos como pode ser conciliado o princípio da objetividade e de não discriminação em matéria de apoios de Estado às instituições de ensino superior privado com a manutenção de uma isenção subjetiva e que só abrange uma dessas instituições.

E as leis não cessam vigência apenas quando são suprimidas, mas também quando a lei nova contém normas incompatíveis com a manutenção do regime pregresso (o que se designa de revogação global).

Quanto à questão de saber se a Universidade Católica podia aceder ao benefício com fundamento no artigo 10.º, n.º 1, al c) do CIRC, julgamos que nunca poderia ser aqui apreciada e que, por isso, nunca poderia justificar o decidido. Por não ter sido apreciada na sentença recorrida e por não existirem elementos que o permitissem fazer. Aliás, tanto quanto nos é permitido apreender, nunca foi solicitado o reconhecimento da isenção ao abrigo desta norma.

Por estas razões, teríamos concedido provimento ao recurso, revogado a douda sentença recorrida e ordenado a baixa dos autos para apreciação das demais questões, que o tribunal recorrido não chegou a apreciar por considerar prejudicado o seu conhecimento.

Nuno Bastos»

*

Voto de vencido do Conselheiro Jorge Cortês:

«Não acompanho o entendimento que fez vencimento.

O mesmo considera que a UCP, enquanto instituição de ensino superior, está isenta de pagamento de IRC com base no artigo 10.º do Decreto-Lei n.º [307/71](#), de 15 de julho, conciliado com o artigo 9.º do Decreto-Lei n.º [128/90](#), de 17 de abril.

Fundamenta a posição, em síntese, nos seguintes argumentos:

- a) A UCP é uma instituição de ensino superior como qualquer outra e não uma pessoa jurídica canónica incluída no âmbito de aplicação do artigo 26.º da Concordata de 2004, por não ter fins religiosos;
- b) A Concordata não preclui a concessão de isenção fiscal, seja anterior ou posterior à mesma;
- c) Não há uma lei geral ou especial que revogue, expressa ou tacitamente, o regime de isenção de 1971, mantido em vigor em 1990.

Os argumentos não procedem. Com efeito:

- a) Da Concordata resulta com segurança o seguinte:

- (i) O artigo 26.º, nas suas diferentes normas, diz que as pessoas jurídicas canónicas de fins religiosos só estão isentas de impostos quando e na medida em que a sua atividade se inscreve apenas nos fins religiosos;

(ii) E que, fora de tais fins, não o estão. Ora, a posição que faz vencimento invoca uma isenção para uma entidade que não prossegue fins religiosos, dando-lhe um benefício superior às que prosseguem fins religiosos, pois, em relação a estas, a Concordata diz que não estão isentas de imposto fora desse âmbito;

(iii) A prescrição essencial da Concordata segundo a qual fora de tais fins (independentemente do carácter primário da instituição) não é reconhecida a isenção não pode ser desconsiderada, dada a natureza de tratado internacional entre dois Estados, que, na ordem jurídica portuguesa, prevalece sobre a lei ordinária (artigo 8.º, n.º 2, da CRP);

b) Em segundo lugar, importa não perder de vista a natureza jurídica das isenções. Em síntese, têm uma natureza excecional e carecem de justificação específica, dado que constituem uma restrição ao direito à igualdade perante a lei e perante Constituição (artigo 13.º da CRP) e ao princípio fiscal da universalidade (artigo 12.º da CRP). A afirmação da existência de uma isenção tem que ser juridicamente inatacável.

c) Existem normas legais especiais que se aplicam à UCP: um diploma específico sobre benefícios fiscais - Estatuto dos benefícios fiscais ([Decreto-Lei n.º 108/2008](#), de 26 de junho - artigo 6.º) - e um diploma específico sobre o regime jurídico das instituições do ensino superior - [Lei n.º 62/2007](#), de 10 de setembro (artigo 180.º).

d) Do primeiro resulta que o exercício por entidade privada da prestação serviços de ensino superior, mediante o pagamento de contrapartidas por parte dos beneficiários das mesmas, com obtenção de proveitos daí derivados, quando tal entidade privada actua no mercado em concorrência com outras entidades privadas prestadoras de serviços de idêntica natureza, não pode ser sujeito a tratamento de favor por parte do Estado, em detrimento das demais entidades do sector.

e) Do segundo resulta que a concessão de apoios públicos às instituições de ensino superior privadas obedece aos princípios da publicidade, objectividade e não discriminação (artigo 28.º/2, da [Lei n.º 62/2007](#), de 10 de setembro), o que não é manifestamente o caso.

Em síntese: as disposições dos diplomas de 1971 e de 1990 foram revogados pela Concordata, pelo Estatuto dos Benefícios Fiscais, pela lei que aprova o regime jurídico das instituições do ensino superior aplicados cada um por si e aplicados conjugadamente.

A interpretação que fez vencimento é, ademais, enquanto aceita linearmente uma isenção historicamente situada, contrária à Constituição da República portuguesa (artigos 12.º, 13.º, 18.º, artigos 75.º e 76.º e 204.º da CRP).

Jorge Cortês»