



CENTRO
DE INVESTIGAÇÃO
JURÍDICO
ECONÓMICA

Embargos de Terceiro no Processo Tributário

Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal

Ana Carla Mourão Pinto Sousa
Abril 2011

PUBLICAÇÕES
ONLINE



FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO

Embargos de Terceiro
no
Processo Tributário

Ana Carla Mourão Pinto Sousa

V Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal
ABRIL 2010/ABRIL 2011

LISTA DE ABREVIATURAS

AF	Administração Fiscal
CC	Código Civil
CPT	Código do Processo Tributário
CPPT	Código do Procedimento e de Processo Tributário
CPC	Código de Processo Civil
DGCI	Direcção Geral dos Impostos
DL	Decreto-Lei
MP	Ministério Público
LGT	Lei Geral Tributária
STA	Supremo Tribunal Administrativo
SP	Sujeitos Passivos
TAF	Tribunal Administrativo e Fiscal

INTRODUÇÃO

O presente trabalho é apresentado para efeito de avaliação no V Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, cujo regulamento determina a elaboração de um trabalho escrito sobre um tema de Direito Fiscal relacionado com os módulos leccionados.

O trabalho incidirá sobre os Embargos de Terceiro no Processo Tributário.

Não pretendo um trabalho exaustivo, apenas um ligeiro aprofundar de determinados aspectos relacionados com o tema. Espero que seja apenas uma auxiliar para a compreensão de uma matéria essencial e muito rica nos campos teórico e prático.

1. ENQUANDRAMENTO LEGAL

CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO
DECRETO-LEI N.º 433/99 DE 26/10 COM ENTRADA EM VIGOR EM 01.01.2000

TÍTULO IV
Da execução fiscal
CAPÍTULO I
Disposições gerais

SECÇÃO VI
Dos incidentes e impugnações

Artigo 166.º

Incidentes da instância e impugnações

1 - São admitidos no processo de execução fiscal os seguintes incidentes:

- a) Embargos de terceiros;
- b) Habilitação de herdeiros;
- c) Apoio judiciário.

2 - À impugnação da genuinidade de qualquer documento aplica-se o disposto no n.º 4 do artigo 115.º

Artigo 167.º

Incidente de embargos de terceiros

O incidente dos embargos de terceiros, quando não forem liminarmente indeferidos na parte que não estiver regulada no presente Código, rege-se pelas disposições aplicáveis à oposição à execução. ***Remissão para o art.º 203º do CPPT***

CAPÍTULO II
Do processo

SECÇÃO VII

Da apreensão de bens

SUBSECÇÃO III

Dos embargos de terceiro

Artigo 237.º

Função do incidente dos embargos de terceiro. Disposições aplicáveis

1 - Quando o arresto, a penhora ou qualquer outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular um terceiro, pode este fazê-lo valer por meio de embargos de terceiro.

2 - Os embargos são deduzidos junto do órgão da execução fiscal.

3 - O prazo para dedução de embargos de terceiro é de 30 dias contados desde o dia em que foi praticado o acto ofensivo da posse ou direito ou daquele em que o embargante teve conhecimento da ofensa, mas nunca depois de os respectivos bens terem sido vendidos. *(Lei n.º 109-B/2001 de 27 de Dezembro)*

Artigo 238.º

Eficácia do caso julgado

A decisão de mérito proferida nos embargos de terceiro constitui caso julgado no processo de execução fiscal quanto à existência e titularidade dos direitos invocados por embargante e embargado.

2. VISÃO PANORÂMICA DOS EMBARGOS DE TERCEIRO

Os **embargos** de terceiro são o meio processual adequado para defender os direitos de quem for ofendido na sua posse ou qualquer direito por um acto de arresto, penhora ou outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens- Artº 237, nº 1 do CPPT.

Os actos lesivos da posse ou do direito de que o terceiro seja titular são o arresto, a penhora ou qualquer outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou de entrega de bens, permitindo-se, desse modo, que os direitos atingidos ilegalmente por esses actos possam ser invocados pelo lesado no próprio processo em que a diligência ofensiva teve lugar, em vez de o obrigar à propositura de acções possessórias ou de reivindicação.

Deste modo, o objecto dos **embargos** é a diligência judicial ofensiva da posse ou do direito do terceiro uma vez que em resultado do cumprimento de tal diligência se gera, desde logo, a ineficácia/indisponibilidade, para a execução, do bem penhorado.

Assim, os embargos não é um meio exclusivo da defesa da posse, exemplo disso é por exemplo a penhora ou arresto de uma quota de uma sociedade comercial, independentemente de se saber se há posse ou não, por parte do titular da quota.

Posse é o poder que se manifesta quando alguém actua por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade ou de outro direito real” – artigo 1251.º, C.C. Não se pode confundir posse com propriedade, juridicamente a posse e a propriedade são realidades distintas, podendo coincidir ou não no mesmo titular; além disso, a posse existe em relação a qualquer outro direito real e não só quanto à propriedade(pode existir posse de servidão, de usufruto). A posse precisa de dois elementos: um elemento material, o *corpus*, isto é, o exercício dos poderes correspondentes ao direito sobre a coisa, e um elemento psicológico, o *animus*, que consiste na vontade do possuidor de actuar como titular do direito. A posse pode ser titulada (“fundada em qualquer modo legítimo de adquirir, independentemente, quer do direito do transmitente, quer da validade substancial do negócio jurídico”, devendo a existência de título ser provada por aquele que o invoca), ou não titulada; de boa fé (é de boa fé sempre que “o possuidor ignorava, ao adquiri-la, que lesava o direito de outrem”) ou de má fé (a posse não titulada presume-se ser de má fé e “a posse adquirida por violência é sempre considerada de má fé, mesmo quando seja titulada”); originária (aquela que não teve na origem intervenção do anterior possuidor, antes se tendo iniciado pela prática de actos do possuidor) ou derivada (a que resultou de uma relação entre o antigo e o novo possuidor); pacífica (se foi adquirida sem violência) ou violenta (considerando-se assim “quando, para obtê-la, o possuidor usou de coacção física ou de

coacção moral”); pública (aquela que é exercida em termos de poder ser conhecida pelos interessados) ou não pública (cfr. artigos 1258.º a 1262.º, C.C.).

As formas de aquisição da posse encontram-se enunciadas no artigo 1263.ºCC, e são: a prática reiterada e pública dos actos materiais correspondentes ao exercício do direito, a tradição material ou simbólica da coisa, feita pelo antigo possuidor, o constituto possessório e a inversão do título da posse.

Perde-se a posse por abandono, por perda ou destruição da coisa, ou por esta última ser posta fora do comércio, por cedência e por posse de outrem, mesmo contra a vontade do antigo possuidor, se a nova posse se tiver prolongado por mais de um ano.

A posse, quando mantida por dado período fixado na lei, dá lugar à aquisição do direito correspondente pelo seu titular: chama-se a isto usucapião.

A posse contrapõe-se à detenção, já que esta implica o reconhecimento do direito de outrem por parte de quem exerce o poder sobre a coisa, embora seja idêntica à posse nas suas manifestações externas: há *corpus* mas não há *animus*.

O possuidor goza, em princípio, da presunção da titularidade do direito e dispõe de meios judiciais para defender a sua situação: acção directa, embargos de terceiro, acções possessórias e entrega judicial. A posse transmite-se por sucessão *mortis causa*. V. artigos 1251.º e segs.do CC..

Na verdade, a satisfação da AF é conseguida, no processo de execução fiscal, através da transmissão de direitos do executado, mediante a qual se irá proceder ao pagamento da dívida exequenda. *«Mas, para que essa transmissão se realize, há que proceder previamente à apreensão dos bens que constituem o objecto desses direitos, ao mesmo tempo paralisando ou suspendendo, na previsão dos actos executivos subsequentes, a afectação jurídica desses bens à realização de fins do executado, que fica consequentemente impedido de exercer plenamente os poderes que integram os direitos de que sobre eles é titular, e organizando a sua afectação específica à realização dos fins da execução. É nessa apreensão judicial de bens do executado que se traduz a penhora, que é assim o acto judicial fundamental do processo de execução para pagamento de quantia certa, aquele em que é mais manifesto o exercício do poder coercitivo do tribunal: perante uma situação de incumprimento, o tribunal priva o executado do pleno exercício dos seus poderes sobre um bem que, sem deixar ainda de pertencer ao executado, fica a partir de então especificamente sujeito à finalidade última da satisfação do crédito do exequente, a atingir através da disposição do direito do executado nas fases subsequentes da execução. Destas se poderá, assim, dizer que são como que a consequência natural da penhora, que é o acto executivo por excelência.»* - cfr. JOSÉ LEBRE DE FREITAS, in “A Acção Executiva”, Coimbra Editora, pág.177. que

significa que, pela penhora, o titular do direito sobre o bem penhorado é esvaziado dos poderes de gozo, os quais passam para a AF .

Pelo que, quando a penhora incide sobre um imóvel, a transferência dos poderes de gozo importa a transferência da posse, iniciando-se uma nova posse pela AF.

E daí que o facto relevante para se iniciar a contagem do prazo para reagir através de **embargos** seja, nos termos da lei, o conhecimento do acto ofensivo da posse ou do direito do embargante através da apreensão judicial do bem, não relevando para esse efeito a data em que é ordenada a sua venda ou a data em que o embargante dela toma conhecimento,

Em conclusão, é a penhora, e não a ordem de venda, que constitui o acto ofensivo do direito.

Dos n.º 1 e 3 art. 237.º do CPPT resulta que, nos casos de penhora, os embargos de terceiro têm de ser deduzidos no prazo de 30 dias a contar da data em que o Embargante teve conhecimento da ofensa do seu direito.

Por isso, conclui-se que no n.º 3 do art. 237.º do CPPT se encontra estabelecido um regime de caducidade e tem implícita a opção legislativa de apenas poderem ser deduzidos embargos de terceiro em relação ao primeiro acto ofensivo do direito do embargante que chega ao seu conhecimento. - O prazo fixado no artigo 237º, nº 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário para dedução de embargos de terceiro é extintivo do respectivo direito, o que se traduz num prazo de caducidade.

Por ultimo coloca-se a questão de saber qual a *ratio* do nº 3 do artigo 237º do CPPT, in fine, “*nunca depois de os bens terem sido vendidos*”.

As respostas a tal questão são

- a estabilidade das vendas em execução,
- a obtenção de um maior número de interessados e
- a protecção dos possíveis compradores.

É o interesse público que se impõe ao interessesse particular do embargante.

3. PERSPECTIVA HISTORICA

Na Lei Processual Tributária

O art. 167º do CPPT não tem norma correspondente no CPT.

O actual art. 237º CPPT corresponde ao artº 319º CPT.

O actual artº 237º CPPT, no C.P.T. corresponde ao artigo 319.º, n.º 1 e dispunha nos seguintes termos:

1. *Quando o arresto, a penhora, o arresto ou outra diligência judicial ofenda a posse de terceiro, pode o lesado fazer-se restituir à sua posse por meio de embargos de terceiro, que serão apresentados na repartição de finanças onde pender a execução e regidos, na parte em que o possam ser, pelos preceitos relativos à oposição.*
2. *O prazo é de 20 dias e conta-se desde o dia em quem foi praticado o acto ofensivo da posse ou daquele em que o embargante teve conhecimento da ofensa, mas nunca depois de os respectivos bens terem sido vendidos.*

Na essência, a redacção do artigo 237.º, n.º 1, não diverge da redacção deste artigo 319.º, n.º 1, o legislador apenas aditou um novo fundamento dos embargos de terceiro («qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência»).

Por isso, e por remissão imposta pelo artigo 2.º, alínea e), do C.P.P.T. para aquele artigo 351.º, n.º 1, do C.P.C., terceiro para efeitos de embargos de terceiro em execução fiscal é também aquele que não tenha a posição de parte no processo de execução fiscal.

Então coloca-se a questão quem é que não tem a posição de parte no processo de execução fiscal.

É quem não figura no título executivo? Não, porque a execução também pode prosseguir contra pessoas que não figuram no título, nomeadamente os revertidos.

É quem não foi citado para a execução? Não, porque a execução também pode prosseguir contra quem não chegou a ser citado. De salientar que, em execução fiscal, a falta de citação só constitui nulidade insanável quando possa prejudicar a defesa do citando – artigo 165.º, n.º 1, alínea a), do C.P.P.T.

É terceiro quem, face à execução e face à diligência a que é apontada a ofensa, não deva ser citado como executado.

4. TERCEIRO

Para poder embargar é necessário ter a qualidade **de** terceiro.

Dispõe o art.º 237.º, n.º 1 do CPPT, que para se poder embargar é necessário ser terceiro.

O CPPT não nos dá, um conceito próprio de terceiro. No art.º 351.º, n.º 1 do CPC define-se o “terceiro”, para efeito de embargos, como aquele que não é parte na causa.

Terceiro “é todo aquele que não tenha intervindo no processo ou no acto jurídico de que resultou a diligência judicial, nem represente quem foi condenado no processo ou quem no acto se obrigou” (Ac. Secção do STA de 9/4/03, in n.º 1.838/03).

Dizer que a qualidade de «terceiro» do embargante é um dos requisitos de que dependia a procedência dos embargos é falso. Na realidade, a qualidade de terceiro não é um requisito da procedência dos embargos, mas um pressuposto processual para serem admitidos. Questionar sobre a qualidade de terceiro do embargante é questionar sobre a sua **legitimidade processual activa** para intervir.

A legitimidade processual activa, no Processo Civil é quem tem interesse directo em demandar, na falta de indicação da lei em contrário, o sujeito da relação material controvertida, é o autor– artigo 26.º do CPC.

No processo tributário, deve considerar-se sujeito da relação material controvertida, de um lado, o contribuinte, incluindo o substituto ou responsável. Do outro lado, a AF na figura do RFP, ou ainda o M.P., conforme os casos (artigo 9.º, n.º 1, conjugado com o seu n.º 4 do CPPT).

Todavia no processo de execução fiscal, a legitimidade processual para intervir no processo respectivo não se afere pelo artigo 9.º do C.P.P.T., mas pelos seus artigos 152.º e seguintes¹.

A particularidade dos embargos de terceiro é que a sua legitimidade processual activa se afere por exclusão.

Isto é, só tem legitimidade para embargar de terceiro quem não for parte na execução. Nem como exequente, nem como executado.

A questão coloca-se do lado do executado (legitimidade processual passiva), uma vez que, na execução fiscal, a legitimidade processual activa é atribuída ao Órgão de Execução Fiscal ou, nos casos em que a execução deva correr nos tribunais comuns, ao M.P..

¹ Do mesmo modo que a legitimidade activa para intervir no processo executivo não é, em processo civil, aferida pelo artigo 26.º do C.P.C., mas pelos artigos 55.º e seguintes do mesmo Código.

E é neste momento que se pergunta quem é Executado? Executado é, como é definido no dicionário jurídico, *pessoa contra quem é instaurada uma execução e que, em regra, é quem figura no título executivo como devedor ou aquela que lhe sucedeu na obrigação exequenda. Caso a obrigação que se executa tenha uma garantia real sobre bens de terceiro, a execução “seguirá directamente contra este, se o exequente pretender fazer valer a garantia, sem prejuízo de poder desde logo ser também demandado o devedor”; “quando a execução tiver sido movida apenas contra o terceiro e se reconheça a insuficiência dos bens onerados com a garantia real, pode o exequente requerer, no mesmo processo, o prosseguimento da acção executiva contra o devedor, que será demandado para completa satisfação do crédito exequendo”; “pertencendo os bens onerados ao devedor, mas estando eles na posse de terceiro, poderá este ser desde logo demandado juntamente com o devedor”. Se a execução se fundar em sentença condenatória, “pode ser promovida, não só contra o devedor, mas ainda contra as pessoas em relação às quais a sentença tenha força de caso julgado”. V. artigos 55.º a 58.º, C.P.C., tendo o artigo 56.º a redacção do Decreto-Lei n.º 38/2003, de 8 de Março, rectificado pela Declaração de rectificação n.º 5-C/2003, de 30 de Abril.*

E o problema consiste no facto de poderem ser chamados à execução, não apenas os devedores originários, mas também os responsáveis subsidiários, que não têm que estar identificados no título. Incluindo aqueles que o próprio legislador, no artigo 157.º do mesmo Código, dá a designação de «terceiros».

O CPPT não dá um conceito de terceiro para efeitos de embargos de terceiro.

O artigo 237.º, n.º 1, do CPPT limita-se a prescrever que, quando o arresto, a penhora ou qualquer outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, **de que seja titular um terceiro**, pode este fazê-lo valer por meio de embargos de terceiro.

O conceito de terceiro é nos fornecido pelo que recorrer subsidiariamente ao CPC.

Deste modo, a regra principal quanto à execução do património em sede executiva é a de que nunca podem ser penhorados bens que não pertençam ao executado, seja este o devedor principal, um devedor subsidiário ou solidário ou um terceiro.

5. O CONJUGE

Na parte final do n.º 1 do artigo 239.º do CPPT, é assumida a obrigatoriedade legal de citação do cônjuge do executado para requerer a separação de bens nos casos de penhora de bens imóveis e de bens móveis sujeitos a registo

O cônjuge do executado não poderá, nestes casos, embargar de terceiro, porque das duas uma:

- ou foi citado e, nesse caso, deixa de ser considerado "terceiro" face à execução na medida em que tal citação lhe confere a qualidade de co-executado, com possibilidade de exercer, a partir da citação, todos os direitos processuais que são atribuídos ao executado
- ou não foi citado, devendo nesse caso, junto do órgão da execução fiscal, arguir a nulidade insuprível por omissão de citação, e, em caso de indeferimento da sua pretensão deduzir reclamação judicial nos termos do artigo 276.º e seguintes do CPPT.

Não é possível convolar os embargos deduzidos em reclamação judicial da penhora do imóvel se a petição de embargos deu entrada para além do prazo previsto no n.º 1 do artigo 277.º do CPPT.- (10 DIAS) A convolação para o meio processual adequado (levantamento da penhora) exige a observância dos respectivos pressupostos legais (art. 97.º nº 3 LGT; art. 98º nº4 CPPT).

Conclui-se, então que o meio processual adequado a reagir pelo cônjuge do executado, citado nos termos do artigo 239.º do CPPT, contra o acto que ordena o prosseguimento da execução com a venda do bem penhorado nos autos não é nem os **embargos** de terceiro nem mesmo a oposição à execução, mas sim a reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT no qual se prevê a possibilidade de impugnação não só de quaisquer decisões mas também de meros actos de execução praticados pelo órgão da execução fiscal ou de outras autoridades da administração tributária que afectem os direitos ou interesses legítimos do executado.

Foi opção do legislador inserir no âmbito das reclamações das decisões do órgão da execução fiscal a protecção dos executados contra actos que atinjam bens que não devem ser penhorados como se confirma pelo nº 3 do art.º 278 do CPPT.

Assim, o cônjuge do executado, em execução fiscal em que foi penhorado um imóvel, devendo ser citado nos termos do artigo 239º nº 1 do CPPT, que lhe confere os direitos de defesa do executado, está impedido de defender a sua posse mediante a dedução de embargos de terceiro.

Por exemplo, a embargante que era, à data da reversão, casada no regime de comunhão de adquiridos e porque as dívidas de impostos são da responsabilidade de ambos os cônjuges, por elas respondendo os bens comuns do casal e, na falta ou insuficiência destes, solidariamente, os bens próprios de qualquer dos cônjuges – tudo como emerge do disposto no artigo 351 n.º 2 do CPC e artigos 1691º n.º 1 al. d), 1692º, 1695º e 1696º n.º 1 do CC –, e se à foi oportunamente penhorado 1/3 do seu vencimento, então sem qualquer controvérsia ou impugnação. Reclama, invocando divórcio posterior, ter passado a ser terceiro na execução e não integrar o seu salário e o terço oportunamente penhorado bem comum do casal.

Mas sem razão e falecendo o êxito dos embargos.

6. O Ex-Cônjuge

Início a análise do ex- cônjuge configurando um exemplo

Contra “A.” foi instaurada em 2004 execução fiscal nº 123420040000000, tendo como certidão de dívida a nota de cobrança de IMI do ano de 2004 do art.º U 234 da freguesia X do concelho Y

Em finais de 2005, foi penhorado um imóvel art.º U 234 da freguesia X do concelho Y

No início de 2006, “B.” deduz embargos de terceiro alegando fundamentalmente o seguinte:

- a) foi casada com o Executado no regime de comunhão de adquiridos;
- b) o imóvel penhorado pertencia ao património do casal;
- c) E foi relacionado no divórcio como bem comum do casal, ocorrido em 2005;
- d) Não foi citada para requerer a separação de bens;
- e) que é terceiro.

Concluiu pela procedência dos embargos, devendo, além do mais, levantar-se a penhora.

“B.” é terceiro?

Tratando-se de penhora de bens imóveis ou móveis sujeitos a registo é sempre ordenada a citação do cônjuge do executado, o qual adquire por esse meio o estatuto de co-executado – artigo 239.º, n.º 1, do C.P.P.T.

E se a citação respectiva é omitida, o cônjuge deve alegar isso mesmo, ou seja, a nulidade decorrente da falta de citação devida.

No entanto, à data da penhora “A.” e “B.” já se encontravam divorciados.

O que levanta a questão de saber se os mesmos direitos devem ser atribuídos ao ex-cônjuge.

A questão a saber é a seguinte o que sucede ao património comum depois do divórcio?

Mas se entendermos que, após o divórcio e até à partilha, o património permanece na comunhão, os poderes dos ex-cônjuges sobre o património comum não se modificam necessariamente com o divórcio. Isso só acontecerá depois da partilha.

Ora, salvo melhor opinião, o divórcio por si só não faz cessar a comunhão.

É certo que o artigo 1688.º do CC dispõe que as relações patrimoniais entre os cônjuges cessam pela dissolução do casamento. Mas este artigo deve ser conjugado com o artigo 1788.º do CC, segundo o qual o divórcio tem os mesmos efeitos da dissolução por morte. E na dissolução por morte a herança não partilhada também não pertence a cada um dos herdeiros na proporção das suas quotas.

Os efeitos patrimoniais do divórcio implicam que cada um passa a dispor livremente do que lhe pertence, mas não que os bens que integravam a comunhão passem a pertencer a cada um na proporção de metade.

Se, com divórcio de *per si*, o património dos cônjuges dessa origem a um regime de compropriedade a partilha que alude o artigo 1404.º do CPC tornar se ia dispensável.

Pelo que o património dos ex-cônjuges não partilhado é uma universalidade de bens comuns, onde o ex-cônjuge tem o mesmo interesse em intervir na execução de bens comuns que a lei confere ao cônjuge do executado.

Por isso, a obrigação da citação a que alude o artigo 239.º, n.º 1, do CPPT se estende aos ex-cônjuges, quando tenham sido penhorados bens comuns (no caso, imóveis ou móveis sujeitos a registo), ainda não partilhados, do dissolvido casamento.

Visto não fazer sentido que o ex-cônjuge fique mais desprotegido em tal situação do que ficaria se o casamento ainda não se tivesse dissolvido².

Conclui-se, por isso, que o ex-cônjuge não tem a qualidade de terceiro na execução onde são bens penhorados bens imóveis comuns, ainda não partilhados, do.

No Acórdão do STA de 1999.05.17 (proc. n.º 023003), foi decidido em sentido convergente, tendo por referência o período do nascimento da dívida: se o cônjuge do executado se divorciasse em data posterior à da constituição da dívida, mesmo assim a responsabilidade do cônjuge se manteria.

No acórdão do STA de 2009.10.14 (processo n.º 0502/09), foi decidido que, continuando a ser responsável pelo pagamento daquelas dívidas, mediante

² A citação a que alude o artigo 239.º, do CPPT destina-se a estender ao cônjuge do executado todos os direitos processuais que são concedidos a este, assegurando-lhe, por isso todos os meios de defesa do património comum. E não faria sentido que o ex-cônjuge, só porque entretanto o casamento se dissolveu, não pudesse usar de idênticos direitos relativamente ao património que ainda é comum por não ter sido partilhado.

responsabilidade antes validamente imposta no respectivo processo executivo, o ex cônjuge não é terceiro e como tal não pode embargar.

Por isso, a citação do ex-cônjuge impõe-se sempre que são penhorados bens comuns ainda não partilhados.

Uma última questão impõe-se

Se a ex-cônjuge tem que ser citada nos termos do artigo 239.º, n.º 1, do CPPT por estar a ser penhorado um bem comum, ainda não partilhado, do património do dissolvido casamento com o Executado, deverão os presentes autos ser convolados em arguição da nulidade decorrente da falta de citação?

A resposta só poderia ser afirmativa se a nulidade tivesse como efeito o levantamento da penhora, visto que é isso que se pede na parte final dos Embargos. A convalidação só será possível se o pedido a final formulado for compatível com o processo convolado.

Ou seja, a falta de citação não importa a anulação da penhora, visto que é um acto anterior a esta citação.

Na verdade, a citação a que alude o artigo 239.º, n.º 1, citado, só tem lugar (como resulta do seu próprio teor gramatical), depois de efectuada a penhora e de ser junta a certidão de ónus.

7. O INCIDENTE PROCESSUAL

Os embargos de terceiro configuram um incidente a instância executiva.

O “incidente” – conforme dispõe a doutrina e jurisprudência é uma ocorrência estranha ao desenrolar normal de um processo, a qual dá lugar a processado próprio. Os incidentes mais não são do que um enxerto de um processo, que são resolvidos autonomamente. São tramitações acessórias ou laterais da regular tramitação do processo para a resolução de questões incidentais. Estas questões incidentais, na medida em que são resolvidas autonomamente, convocam o nascimento de uma tramitação própria que se designa por “incidente”. Deste modo, as características marcantes de um incidente são *i)* a acessoriedade em relação à questão principal e *ii)* a autonomia da respectiva tramitação – cf. Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e de Processo Tributário*, 3.ª edição, Coimbra Editora, p. 280.

Conforme prevê o artigo 166º do CPPT os embargos de terceiros são incidentes no processo de execução fiscal. entidade competente para a sua apreciação – juiz do tribunal administrativo e fiscal. Quando não forem indeferidos liminarmente têm como

legislação de suporte a aplicada á oposição (processo judicial) art.º 167º CPPT. Artigo que nos remete para o art.º 203º do CPPT.

Os embargos são deduzidos no órgão da execução fiscal no prazo de trinta dias contados desde o dia em que foi praticado o acto ofensivo, ou daquele em que o embargante teve conhecimento da ofensa, mas nunca depois de os bens terem sido vendidos. (art.º 237º do CPPT) a decisão de mérito proferida nos embargos de terceiro constitui caso julgado no processo de execução fiscal. (art.º 238º CPPT).

Os embargos de terceiro são o meio processual idóneo para defender os interesses e direitos legalmente protegidos do terceiro.

8. A PETIÇÃO E TRAMITAÇÃO DOS EMBARGOS DE TERCEIRO

Os embargos são apresentados no Serviço de Finanças – órgão de execução fiscal local – onde foi instaurado o Processo de Execução Fiscal, no prazo de 30 dias a contar desde o dia em que foi praticado o acto ofensivo da posse ou direito ou daquele em que o embargante teve conhecimento da ofensa.

A petição deve obedecer aos requisitos da petição da oposição judicial indicados no art.º 206º do CPPT, ex vi art.º 167º CPPT. Assim a petição deverá ser dirigida ao juiz do tribunal administrativo e fiscal, com a indicação do número do processo de execução fiscal, a petição será entregue em triplicado, como resulta do do art.º 206º CPPT, oferecendo o embargante prova documental, arrolando testemunhas e requerendo demais provas.

A petição de embargos deve conter a indicação do número de contribuinte do embargante art.º 9º do DL nº 439/79 de 30 – 11 e o valor do incidente, que é o valor da causa art.º 313º do CPC.

O pedido deverá ser o levantamento da penhora ou cessação da penhora, arresto ou apreensão ou ordem de entrega de bens artº 237º nº1 CPPT, ou a restituição provisória da posse do bens art.º 356º do CPC.

Para melhor compreensão, são elencados três requerimentos tipo, (anexo A;B e C de petição de embargos, sendo o **anexo A** EMBARGOS DE TERCEIRO DEDUZIDOS POR EX-CÔNJUGE PARA LEVANTAMENTO DE PENHORA COM FUNDAMENTO NA OFENSA DE POSSE DE PROPRIEDADE COMUM, o **anexo B**: EMBARGOS DE TERCEIRO - BENS IMÓVEIS e por ultimo o **anexo C**: EMBARGOS DE TERCEIRO – BENS DE CÔNJUGE- vide pag. 17 a 24.

Autuada a petição, o Serviço de Finanças remeterá o processo no prazo de 20 dias ao TAF competente (art.º 208º nº1 do CPPT), TAF da área onde se localiza o órgão da execução fiscal – art.º 151º do CPPT.

No prazo supra referido, o Chefe do Serviço de Finanças perante a petição de embargos de terceiro de duas, uma:

- Ou revoga o acto
- Ou se por outro lado, pretender manter o acto remeterá os autos de embargos ao TAF competente.

Sendo os embargos remetidos e liminarmente admitidos, será o RFP notificado para contestar no prazo de 10 dias, prazo que poderá ser prorrogado por mais 30 dias – artº 210º CPPT cabendo ao juiz do TAF competente o deferimento de tal prorrogação de prazo.

A suspensão da execução fiscal prevista no art.º 212º do CPPT para a oposição judicial não se aplica ao incidente embargos de terceiro, isto porque, a suspensão do processo de execução fiscal prevista neste artigo está dependente do condicionalismo plasmado nos art.º 52º LGT e 169º do CPPT, i.e. com prestação de Garantia idónea nos termos do art.º 199º do CPPT., só é admitida para os casos de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial que tenha por objecto a legalidade da liquidação da dívida exequenda. Por outro lado, para se obter a suspensão da execução fiscal não é necessário a prestação da garantia, esta pode ser dispensada nos termos dos artigos 52º nº 4 e art.º 170º CPPT.

Todavia o art.º 172º do CPPT refere que a execução fiscal suspende quando haja acção judicial que tenha por objecto a propriedade ou posse dos bens, mas só suspenderá relativamente a esse bens. É entendimento doutrinal que não se aplica aos embargos de terceiro pois estes são um incidente processual.

O CPPT não proibe que nos embargos seja suscitada a questão da propriedade, possibilidade que esta implícita no art.º 238º do CPPT.

A decisão judicial que é precedida de audição do MP – art.º 151º nº1 CPPT – terá efeito de caso julgado, no entanto é limitado ao processo de execução fiscal.

REQUERIMENTOS TIPO/ FORMULÁRIOS

Anexo A

EMBARGOS DE TERCEIRO DEDUZIDOS POR EX-CÔNJUGE PARA LEVANTAMENTO DE PENHORA COM FUNDAMENTO NA OFENSA DE POSSE DE PROPRIEDADE COMUM

Processo de Execução Fiscal nº _____

Exmo. Senhor Juiz do
Tribunal Administrativo e Fiscal

A _____ (nome), titular do número de contribuinte fiscal _____, e com residência
Em _____ (morada), vem nos termos dos artºs 237º do CPPT(185), deduzir

EMBARGOS DE TERCEIRO

Com os seguintes fundamentos:

DOS FACTOS:

1. Em __/__/__ foi registada na Conservatória do Registo Predial a aquisição, por compra, a favor de B _____ (nome) e da ora Embargante, ambos então solteiros, da fracção “X” de prédio urbano constituído em regime de propriedade horizontal (Doc. nº 1).
2. Em __/__/__, a ora Embargante contraiu matrimónio com B _____ (nome), sem convenção antenupcial.
3. Em __/__/__, foi instaurado no serviço de finanças e em nome da sociedade _____ (denominação social), titular do contribuinte fiscal número _____, e com sede em _____ (morada), o processo de execução fiscal nº _____ e apensos, com referência a dívidas de IVA e de coimas fiscais no montante total de _____ e (_____ euros) (Doc. nº 2).
4. Em __/__/__, no âmbito do processo de execução atrás mencionado, foi proferido despacho de reversão pelo chefe de finanças contra B _____ (nome), na qualidade de responsável subsidiário (Doc. nº 4).
5. Em __/__/__, foi efectuada a citação por reversão de B _____ (nome) (Doc. nº 5).
6. Em __/__/__, foi lavrado o auto de penhora da fracção autónomas “X” (Doc.

nº 6).

7. Em __/__/__, foi efectuado na Conservatória do Registo Predial o registo da penhora a favor da Fazenda Nacional.

8. Em __/__/__, o matrimónio da Embargante com B _____ (nome), foi dissolvido por divórcio por decisão de __/__/__, transitada em julgado em __/__/__ (Doc. nº 7).

9. Com data de __/__/__, no serviço de finanças foi emitido um Ofício dirigido à ora Embargante com o seguinte teor

“Citação - Cônjuge (art.º 239º do CPPT(186))

Fica v. Ex.ª por este meio citado, após a assinatura do aviso de recepção, para nos termos do nº 1 do art.º 825º do CPC(187), querendo, requerer a separação de bens. Mais fica notificado, para no prazo de 15 dias contados da mesma data, juntar aos autos de execução fiscal (procº nº _____ e apensos - Executado – B _____ (nome), p/reversão da sociedade _____ (denominação social) certidão comprovativa da pendência de acção judicial/separação de bens (...)” (Doc. nº 8).

10. A ora Embargante foi citada do teor do mencionado Ofício em __/__/__ (Doc. nº 9).

11. Em __/__/__ foi apresentada junto do serviço de finanças certidão comprovativa da pendência dos autos de inventário com o nº _____, que corre termos no Tribunal de Família e Menores.

DO DIREITO:

12. Determina o art.º 237º nº 1 do CPPT(188), a propósito da função do incidente dos embargos de terceiro, que *“Quando o arresto, a penhora ou qualquer outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular um terceiro, pode este fazê-lo valer por meio de embargos de terceiro”*.

13. Por sua vez, o art.º 1285º do CC(189) preceitua que *“O possuidor cuja posse for ofendida por penhora ou diligência ordenada judicialmente pode defender a sua posse mediante embargos de terceiro, nos termos definidos na lei de processo”*.

14. O art.º 1251º do mesmo Código(190) vem esclarecer que *“Posse é o poder que se manifesta quando alguém actua por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade ou de outro direito real”*.

15. É pois necessária uma posse real e efectiva, com o seu elemento material ou *corpus* e o elemento intencional ou *animus sibi habendi*.

16. No caso presente, a ora Embargante funda a sua posse sobre a fracção

“X”, penhorada, por ser um bem pertença em compropriedade com B _____
(nome).

17. Tratando-se assim de um bem pertença de ambos os cônjuges.

18. Tendo ocorrido a aquisição da referida fracção, por ambos (a ora Embargante e B _____ (nome) ao tempo então ambos solteiros, é a mesma pertença comum de ambos e presuntivamente na proporção de 1/2, nos termos do disposto no art.º 1403º do CC(191).

19. Tal contitularidade do mesmo direito de propriedade no caso, implica que em relação ao direito possuído, os compossuidores, em conjunto, gozem de todos os poderes que pertencem a um único possuidor, sendo porém, sempre qualitativamente iguais os seus direitos, embora possam ser quantitativamente diferentes

20. Sendo cada um deles compossuidor relativamente a toda a coisa e não um mero detentor em relação à parte excedente à sua quota.

21. Podendo por isso embargar de terceiro para defender a posse comum, nos termos do disposto nos artºs 1286º, 1404º e 1405º do CC(192).

22. No caso presente, a penhora possível sobre tal bem incidia apenas sobre 1/2 do direito indiviso da fracção em causa, nos termos do disposto no art.º 232º do CPPT(193).

23. Ofendendo por isso a posse da Embargante sobre tal fracção ao ter a mesma sido penhorada no direito de propriedade respectivo, não se podendo manter.

Em face do exposto, formula-se o seguinte

PEDIDO:

Deverão os presentes Embargos ser considerados procedentes, anulando-se a penhora.

Junta: 9 (nove) documentos, procuração, duplicados legais e comprovativo do pagamento da taxa de justiça.

Valor: o da quantia exequenda.

_____ (localidade), __/__/__

Advogado

7. Sendo certo que, o bem a que nos vimos referindo, foi penhorado para garantir a dívida exequenda relativa ao referenciado Processo de Execução Fiscal.
8. Mas o embargante em nada contribuiu para a constituição da dívida do executado.
9. Nem o ora embargante é executado, ou foi citado a qualquer título no âmbito daquele processo.
10. Apresentando-se assim como terceiro, para efeitos do disposto no art. 237.º/1 do CPPT e art. 353.º/1 do CPC.
11. Embora a penhora tenha ocorrido em ____/____/_____, o locador tomou conhecimento da ofensa dos seus direitos em ____/____/_____.
12. Pelo que está em tempo para deduzir os presentes embargos (cf. art. 237.º/3 do CPPT e art. 353.º/2 do CPC).

Nestes termos e melhores de direito devem os presentes embargos ser considerados procedentes, por provados e, em consequência, ser restituída à embargante a posse do bem acima referido e identificado, declarando-se sem efeito a penhora que sobre ele incidiu, com todas as consequências legais.

Valor: € _____ **(2)**

Meios de prova:

Documental: _____

Junta: (Ex.: Documentos **(3)**; duplicado legal; procuração; comprovativo do pagamento da taxa de justiça)

Testemunhal:

1. (nome, estado civil, domicílio)

2. (nome, estado civil, domicílio)

O(A) Advogado(a),

(2) O valor há-de corresponder ao dos bens penhorados ou arrestados ou o da execução, em qualquer caso será aquele em que se revê a *utilidade económica* do pedido.

(3) Indicar o número de documentos.

ANEXO C

EMBARGOS DE TERCEIRO – BENS DE CÔNJUGE

Exmo. Senhor

Doutor Juiz de Direito

Do Tribunal Administrativo e Fiscal
de _____

Execução Fiscal

Serviço de Finanças de _____

Proc.º n.º: _____

(Nome/Denominação) _____, NIF./NIPC.: __ _
_. __ __. __ __ __, com domicílio/sede em _____, número __ __, em
_____, por apenso à execução fiscal
identificada em epígrafe, vem ao abrigo do disposto no artigo 166.º/1-a), 167.º, 237.º e
238.º do C.P.P.T. (Código de Procedimento e de Processo Tributário), deduzir o incidente
de

Embargos de Terceiro

o que faz nos termos e com os fundamentos seguintes:

1. O embargante e a executada embora actualmente casados sob o regime da separação de bens, viveram em união de facto durante cerca de cinco anos;
2. Durante esse período exploraram um estabelecimento de venda de bijutarias e jóias de fantasia, em nome da executada;

3. Estabelecimento onde ambos trabalhavam, embora no último ano, por questões de saúde da executada, ao balcão apenas trabalhasse o ora embargante e uma empregada.
4. Tratando a executada das questões administrativas, contactava os fornecedores, fazia pagamentos e tratava de toda a documentação referente ao dito estabelecimento;
5. Da exploração do estabelecimento, executada e embargante retiravam o seu salário.
6. Por motivos de quebra de negócio tiveram de despedir a única funcionária que tinham e pelos motivos já referidos durante bastante tempo foi o ora embargante o único que esteve a manter as portas abertas do estabelecimento.
7. A quebra de vendas aliadas a obrigações contraídas com os bancos e às despesas a que tiveram de fazer face, devido à precária saúde da executada, ditaram o atraso nos pagamentos de dívidas que foram sendo contraídas.
8. Por todo este conjunto de razões, a executada e o embargante, impotentes para manter aberto o estabelecimento, optaram pelo seu encerramento, sempre na perspectiva de retomarem a actividade caso as coisas melhorassem.
9. Relativamente às obrigações fiscais, o ora embargante só veio a tomar conhecimento da falta de pagamento do IVA já este se encontrava em execução fiscal.
10. Por virtude da cessação da actividade, da existência da execução por falta de pagamento do IVA referente ao período _____ e da inexistência de bens no estabelecimento, o Serviço de Finanças procedeu à penhora de bens na morada da executada.
11. Ainda antes de casarem, a executada e embargante já tinham a mesma residência, que se situa num apartamento herdado pelo ora embargante, do qual, bem como do respectivo recheio, o embargante é o único proprietário.
12. E, embora alertados para tal circunstância, os funcionários da Administração Fiscal não se coibiram de efectuar a penhora, que incidiu sobre os referidos bens móveis existentes em casa do ora embargante.
13. Mas, no título executivo que deu origem à execução apenas consta o nome da executada/embargada como executada e não também o embargante.
14. Ao proceder assim, a Administração Fiscal, mais não fez que transformar o ora embargante em co-executado sem que exista um título executivo onde ele também conste como executado.
15. Na verdade, o embargante embora casado com a executada não é responsável pela dívida em causa, não constando, nem podendo constar, do título executivo que deu origem à penhora.
16. Os presentes embargos têm fundamento legal no art. 352.º do CPC norma que permite que *“o cônjuge que tenha a posição de terceiro pode, sem a autorização do outro, defender por meio de embargos os direitos relativamente aos bens próprios...”*.
17. Ora no caso vertente, o processo de execução foi apenas instaurado contra a executada esposa do embargante, não figurando este no título executivo, nem tendo sido, sequer, citado após a penhora dos bens móveis, citação que nem sequer era obrigatória, uma vez que esses bens não estão sujeitos a registo (cf. art. 239º do CPPT).

18. E, não havendo execução contra o embargante não podem os bens próprios deste serem objecto de penhora.
19. Embora, como se disse, o embargante e a executada se encontrem actualmente casados (no regime da separação de bens), tal não significa que, o ora embargante possa ser demandado por dívidas em cujo título apenas figura a executada.
20. Assim, por terem sido penhorados bens do ora embargante, em execução que não lhe é movida, é terceiro em relação ao respectivo processo executivo, (a que nem foi chamado através de citação), e nessa qualidade, pode legitimamente deduzir embargos.

Nestes termos e melhores de direito devem os presentes embargos ser considerados procedentes, por provados e, em consequência, ser restituída ao embargante a posse dos bens penhorados, declarando-se sem efeito a penhora que sobre eles incidiu, com todas as consequências legais.

Valor: € _____ (2)

Meios de prova:

Documental: _____

Junta: (Ex.: Documentos **(3)**; duplicado legal; procuração; comprovativo do pagamento da taxa de justiça)

Testemunhal:

1. (nome, estado civil, domicílio)

2. (nome, estado civil, domicílio)

O (A) Advogado(a),

[2] O valor há-de corresponder ao dos bens penhorados ou arrestados ou o da execução, em qualquer caso será aquele em que se revê a *utilidade económica* do pedido.

[3] Indicar o número de documentos.

CONCLUSÕES

A primeira conclusão a retirar é de que os EMBARGOS são um dos meios jurídicos adequados à disposição e à concretização dos direitos dos contribuintes em matéria tributária.

De salientar que nesta matéria a relação da AF com os Tribunais Administrativos e Fiscais não é a mais saudável nem desejável. Há muito a fazer, nomeadamente a nível operacional e relacional.

BIBLIOGRAFIA

JOSÉ LEBRE DE FREITAS, in “*A Acção Executiva*”, Coimbra Editora,
JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e de Processo Tributário*, 3.^a
edição, Coimbra Editora, p. 280.
CÓDIGO DO PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO, anotado
por Jorge Lopes de Sousa, 2003, Vislis Editores
CÓDIGO DE PROCESSO TRIBUTÁRIO, comentado e anotado por Alfredo
José de Sousa e José da Silva Paixão, 1991, Livraria Almedina
LEI GERAL TRIBUTÀRIA, anotada por António Lima Guerreiro, Editora Rei do dos Livros

Endereços na Internet

<http://www.portaldasfinancas.gov.pt/>– Códigos Tributários

WWW.dgsi.pt/- Acórdãos dos Tribunais Administrativos e Fiscais

ÍNDICE

Lista de Abreviaturas	2
Introdução.....	3
1. Enquadramento legal	4
2. Visão panorâmica dos Embargos de Terceiro.....	5
3. Perspectiva Histórica.....	8
4. Terceiro.....	9
5. O Cônjuge.....	11
6. O ex-cônjuge.....	12
7. Incidente processual.....	14
8. A petição e tramitação dos embargos de terceiro.....	15
Requerimentos tipo/ formulários Anexos A B e C.....	18
Conclusões.....	25
Bibliografia.....	26
Índice.....	27