

Adriana Monteiro

O IVA nos subsídios de limpeza urbana

Alguns aspectos essenciais



verbojurídico

O IVA nos subsídios de limpeza urbana

Alguns aspectos essenciais

ADRIANA MONTEIRO

Advogada

Resumo

O presente estudo, visa descrever o enquadramento jurídico em sede de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), nos casos de atribuição e/ou obtenção de um subsídio específico, por parte de um Município a uma Empresa Municipal, destinado a suportar os custos de limpeza urbana, com a consequente determinação do valor tributável, e taxa de imposto aplicável.

Descritores: IVA – subsídio – limpeza urbana – valor tributável – taxa de imposto

1. ENQUADRAMENTO

1.1. Pressupostos de facto

Com o intuito de otimizar a organização de um conjunto de valências e serviços historicamente prestados pelos Municípios, foram sendo criadas empresas municipais para prestação de serviços especializados.

A ausência de “*know-how*” por parte dos Municípios em áreas específicas, despoletou a criação destas empresas mais técnicas, destinadas a desenvolver o sector económico local.

Estas empresas passaram a prestar serviços específicos da administração local, embora sujeitos à concorrência do mercado.

Porém, como as empresas do sector empresarial local materializam a sua actividade na prestação de serviços de interesse publico, anteriormente a cargo dos Municípios, a

transferência de verbas das Autarquias para as empresas municipais, veio a revelar-se como fundamental para o exercício cabal das suas actividades estatutárias, garantindo também desta forma o seu relativo equilíbrio financeiro sem distorções concorrencias.

Contudo, a afectação de recursos do Município às empresas locais, por imperativos legais, não podia, nem pode, ser feita de forma discricionária e/ou sem critério. As transferências de fluxos financeiros por parte dos Municípios, apenas podem ser feitas por via da sua participação no capital social da empresa, ou através do pagamento de subsídios ao abrigo de contratos programa celebrados entre ambas as partes, ou em situações concretamente tipificadas na lei.¹

Para tal desidrato, de norte a sul do país, foram celebrados contrato de gestão delegada entre os Municípios e as empresas municipais, por via dos quais, estas, assumem a exclusividade da limpeza urbana e da gestão de resíduos urbanos (limitada, ou não, a determinado *quantum* de produção diária), de determinado perímetro geográfico, por norma, coincidente com a área geográfica do município².

Como contrapartida contratual, no leque das obrigações assumidas pelos Municípios, destaca-se a atribuição de subsídios e a realização das transferências financeiras que se revelarem necessárias ao financiamento anual da actividade de gestão de resíduos.

2.- ENQUADRAMENTO JURIDICO-TRIBUTÁRIO

Tendo como ponto de partida as transferências de fluxos financeiros por parte dos Municípios para a empresas municipais, a que corresponde uma subsidiação específica ao exercício de determinada actividade histórica e culturalmente exercida pelas Câmara Municipais, e que por via da outorga de um determinado contrato de gestão delegada, importa saber se este subsídio, também ele específico, está sujeito a tributação em sede de IVA. E, concluindo-se pela tributação, identificar o concreto valor tributável, bem como a taxa aplicável.

¹ Não obstante a autónoma de gestão de que gozam as empresas do sector empresarial local, a par das limitações de financiamento impostas por lei, a vigência da Lei 53-F/2006 (que instituiu o Regime Jurídico da Actividade Empresarial Local e das Participações Locais) veio a denunciar algumas fragilidades, designadamente, de natureza financeira.

² Em muitos casos as incumbências da empresa municipal incluem, também, a manutenção das infra-estruturas, e o transporte de resíduos até às instalações de triagem, tratamento e eliminação

Para tanto, será necessário analisar esta concreta operação (atribuição de um subsídio específico por parte do Município á empresa municipal) do ponto de vista da incidência (objectiva e subjectiva), localização, valor tributável e taxas.

2.1.- Incidência objectiva

Na formulação do art. 1º, n.º 1 do CIVA, são tributadas em imposto sobre o valor acrescentado as transmissões de bens, as prestações de serviços, as importações e as aquisições intracomunitárias de bens.

Considerando-se transmissões de bens, as transferências efectuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal.

Por sua vez, são prestações de serviços, as efectuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal.

O art. 4º, n.º 1 do CIVA acolheu um conceito residual de prestações de serviços, definindo como tal, toda a operação que não constitua transmissão de bens, aquisição intracomunitária de bens ou importação de bens. Ou seja, sendo um conceito lato abrange a transmissão de direitos que sendo cessões de bens incorpóreos não são enquadráveis no conceito de transmissão.

Atendendo a que a atribuição de um subsídio específico, destinado a assegurar os custos da actividade de limpeza urbana, não integra uma transmissão de bens, aquisição intracomunitária, ou importação, cai necessariamente no conceito de prestação de serviços acolhido pelo ordenamento jurídico interno para efeitos de tributação em IVA.

Não obstante, como se trata de um subsídio ou subvenção, e tendo em linha de ponderação que a Sexta Directiva faz a distinção entre subsídios á exploração e subsídios ao investimento, para efeitos de tributação em IVA, importa aquilatar da natureza da subvenção.

O art.11º, A, n.º1, al. a), da Sexta Directiva, determina que as subvenções recebidas por um sujeito passivo, que se encontrem *directamente relacionadas com o preço* das operações por ele efectuadas devem ser incluídas na matéria colectável, a título de elementos do preço pagos por terceiros, e como tal tributadas em IVA.

Se as subvenções a atribuir a um sujeito passivo se destinarem a sanear a situação económica de uma empresa, sendo por isso, concedidas sem referência explícita a um qualquer preço, não são tributadas em IVA.

Diversamente, nos casos em que o Município assegure os custos da actividade de limpeza urbana, através de subsídio específico atribuído a uma empresa municipal no âmbito do contrato de gestão delegada, e não por via de recuperação tarifária, resulta como evidente que a subvenção e/ou subsídio a atribuir pelo Município á empresa municipal tem na sua génese os encargos relacionados com limpeza urbana do perímetro do Município, sendo o seu *quantum* determinado nos termos da previsão inserida no contrato de gestão delegada, devem ser qualificados como prestações de serviços, e como tal tributados em IVA.

Dito de outra forma, como o subsídio a atribuído pelo Município se encontra directamente relacionado com o preço de custo dos serviços de limpeza urbana executados pela entidade beneficiária, deve ser categorizado como prestação de serviços.

Neste mesmo sentido se pronunciou o Tribunal de Justiça da União Europeia, no Processo C-184/00, de 27 de Junho de 2001³, ao considerar que *[s]egundo a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, «uma prestação de serviços só é tributável se existir um nexo directo entre o serviço prestado e a contrapartida recebida»*

Acorada nesta interpretação, veio do TJUE a decidir que *[n]os termos do artigo 11.º, A, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, as subvenções que cobrem uma parte dos custos de funcionamento de um sujeito passivo são tributáveis, na medida em que tais subvenções estejam directamente associadas a uma actividade económica determinada do beneficiário e impliquem, desse modo, uma diminuição do preço de um bem ou de um serviço que o beneficiário fornece a um consumidor ou um aumento da quantidade dos bens ou serviços fornecidos.*

A própria Autoridade Tributária tem seguido o entendimento estabelecido pelo TJUE, quando no processo A100 2004 081, com despacho datado de 17.02.2005, veio a consignar que estariam abrangidas na categoria de subvenções directamente conexas com o preço de cada operação, (...) *as indemnizações compensatórias destinadas a compensar, por razões sociais ou derivadas de um sector económico, os baixos preços de venda praticados (preços inferiores à normal*

³ Disponível no sítio da internet: www.curia.europa.eu

*rentabilidade da empresa subvencionada), desde que, bem entendido, sejam estabelecidas com referência ao preço ou às quantidades transmitidas.*⁴

*A contrário, observou no processo A419 2005037, com despacho datado de 15.12.2008, que [r]elativamente ao subsídio que a associação recebe do IPJ, afigura-se estarmos perante um subsídio "à exploração" (pois destina -se a cobrir os custos da actividade) não sujeito a IVA (...).*⁵

A razão para os diferentes enquadramentos radica na distorção que o subsídio e/ou subvenção possa ou não provocar na concorrência. Pois, como sublinha Clotilde Celorico Palma, (...) *a subvenção tem por efeito uma diminuição do preço final a pagar pelo adquirente e, caso não faça parte do valor tributável das operações, os beneficiários da subvenção serão duplamente beneficiados. Por um lado, serão beneficiados pela diminuição do preço, por outro lado, pelo pagamento de um montante de imposto inferior dado que a base tributável é menor*⁶.

Aqui chegados, por aplicação conjugada do disposto no art. 2º, n.º 1, 2, al. a), b) e c), e do art. 4º, n.º 1 do CIVA, o subsídio atribuído por um Município a uma empresa municipal, deve (em nosso entender) ser qualificado como uma prestação de serviços, e como tal sujeita a IVA.

2.2.- Incidência subjectiva

Ser sujeito passivo de IVA significa dever liquidar imposto nas operações efectuadas, isto é, nos *outputs* da respectiva actividade (vendas de bens e prestações de serviços). Excepcionalmente, tal obrigação poderá igualmente ocorrer nos *inputs* (compras de bens e serviços).

Em regra, é sujeito passivo, quem de modo habitual e com carácter de independência exerça uma actividade de produção, de comércio ou prestação de serviços, e aqueles que não exercendo uma actividade, pratiquem uma operação isolada tributada em IRC ou IRS (cfr. al. a) do n.º 1, do art. 2º do CIVA).

Neste caso em concreto, atendo que esta tipologia de empresas municipais, enquanto empresas surgem no giro comercial, com o escopo de procederem à limpeza urbana e à gestão de resíduos urbanos (limitada, ou não, a determinado *quantum* de produção diária), de

⁴ Disponível no sítio da internet: www.portalfinancas.gov.pt

⁵ Disponível no sítio da internet: www.portalfinancas.gov.pt

⁶ PALMA, Clotilde Celorico, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, 2ª edição, Coimbra, Almedina, Outubro de 2005, pg. 567.

determinado perímetro geográfico, por aplicação da al. a), do n.º 1, art. 2º do CIVA, devem as mesma assumir-se como sujeitos passivos de IVA, na medida em que exercem uma actividade de prestação de serviços, de forma habitual e com carácter de independência, materializada na recolha, transporte e triagem e tratamento dos resíduos urbanos do Município.

2.3.- Localização da operação tributável

A localização da operação revela uma importância capital, uma vez que, da localização da operação em território nacional ou fora dele, dependerá a sua sujeição a tributação.

Assim, para cada operação em concreto, necessário é averiguar se estão reunidas as condições para que a mesma possa ser considerada realizada em território nacional (exigência que decorre da al. a), do n.º 1, do art. 1º do CIVA), e como tal sujeita a tributação.

Relativamente às prestações de serviços, fruto da imaterialidade que lhe está associada, estabeleceu-se como regra, a localização da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador, quando os serviços sejam adquiridos por um não sujeito passivo (cfr. art. 6º, n.º 6, al. b) do CIVA), ou a localização da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente, quando os serviços sejam adquiridos por um sujeito passivo de IVA agindo como tal (cfr. art. 6º, n.º 6, al. a) do CIVA).

As prestações de serviços limpeza urbana, enquanto acto susceptível de preencher os pressupostos de incidência objectiva e subjectiva de IVA (cfr. art. 1º, n.º 1, al. a) e art. 2º, n.º 1, al- a) do CIVA), apenas serão tributados em Portugal se os mesmos forem localizados em território nacional.

Sendo esta a premissa, e de acordo com o critério de conexão da origem do prestador de serviços, diremos que as prestações de serviços de limpeza urbana, levada a cabo por uma empresa municipal, por se encontrarem localizados em território nacional, por aqui se encontrar a sua sede, são (aqui) tributados em IVA (cfr. art. 6º, n.º 6, al. b) do CIVA).

2.4.- Isenções

O art. 9º do CIVA, contempla as isenções denominadas nas operações internas, que na sua maior parte dizem respeito a prestações de serviços efectuadas a consumidores finais.

Em termos genéricos, estão isentas de IVA as prestações de serviços médicos e sanitários, e ainda a educação, cultura, desporto e assistência à juventude e à terceira idade, entre outros.

Seguindo as directivas europeias, acolheu-se no nosso ordenamento jurídico um leque de operações, que, não obstante se encontrarem localizadas em Portugal e de preencherem os pressupostos de incidência objectiva e subjectiva, não serão tributadas em IVA (cfr. art. 9º do CIVA), por forma a proporcionar ao adquirente a obtenção de serviço a melhor preço, isto é, sem o ónus do imposto.

Uma vez que não está prevista na norma isenção a actividade de limpeza urbana e da gestão de resíduos urbanos, a tributação segue a regra geral. Isto é, deve considerar-se que não se trata de uma operação isenta de imposto, mas sim de uma operação tributada nos termos gerais do CIVA.

2.5- Valor Tributável e Taxas

A regra contemplada no n.º 1, do art. 16º do CIVA dispõe que o valor tributável⁷ é fornecido pelo preço pago ou a pagar pelo adquirente ou por um terceiro pelo bem ou pelo serviço adquirido.

Na hipótese concreta dos subsídios ou subvenções, dispõe a al. a), do n.º 1, do art. 11º da Sexta Directiva que (...) *a base tributável é constituída: [n]o caso de entregas de bens e de prestações de serviços (...), por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações.*

Concretizando-se, o texto da Directiva, consignou-se na al. c). do n.º 5 do art. 16º do CIVA que, [o] *valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto, inclui: c) As subvenções directamente conexas com o preço de cada operação, considerando como tais as que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações.*

Refere Clotilde Celorico Palma que (...) *a doutrina é unânime em justificar a inclusão dos subsídios directamente relacionados com o preço das operações no valor tributável com o facto de se*

⁷ Valor sobre o qual o sujeito passivo de IVA faz incidir a taxa.

*pretender evitar a existência de consumos não tributados, protegendo-se, assim, a neutralidade do imposto*⁸.

Sendo este o enquadramento que emerge do regime que regula a determinação do valor tributável para efeitos de IVA, diremos, que por aplicação conjugada do n.º 1 e da al. c), do n.º 5 do 16º (dando concretização ao texto do art. 11º da Sexta Directiva), são tributadas em IVA as subvenções que estejam directamente conexas com o preço das operações tributáveis, relacionadas com as transmissões de bens ou com as prestações de serviços, integrando nessa medida a respectiva contrapartida suportada pelo adquirente.

De harmonia com o direito comunitário, são incluídos no valor tributável das operações as subvenções ou subsídios directamente relacionados com o preço de cada operação

Retomando o caso que nos ocupa, consigna-se, que ao abrigo dos normativos que vimos de invocar o valor sujeito a tributação, há-de corresponder ao valor do subsídio e/ou subvenção que o Município, por concretização no respectivo contrato de gestão delegada vier a atribuir à empresa municipal, por forma a suportar os encargos com a limpeza urbana por si executada em todo o perímetro geográfico, previamente determinado por via contratual.

Uma vez que a subvenção apresenta umnexo directo com o preço dos serviços de recolha dos resíduos urbanos e seu transporte até às instalações de triagem, tratamento e eliminação, deverá ser este o valor a considerar para efeitos de tributação em IVA.

No que diz respeito á taxa de imposto a aplicar, dispõe o art. 98º, n.º 2 da Directiva IVA que *[a]s taxas reduzidas aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do Anexo III.*

Concretizando, estatuiu-se na verba 18 do Anexo III que os Estados Membros, podem aplicar a taxa reduzida de IVA nas *[p]restações de serviços relacionados com a limpeza das vias públicas, a recolha e o tratamento do lixo (...).*

Transpondo o normativo para o nosso ordenamento jurídico, definiu-se no CIVA que as operações que constam da lista I, são tributadas à taxa reduzida de 6%, ao passo que as operações que constam da lista II, são tributadas à taxa intermédia de 13%, sendo tributadas á taxa normal de 23% todas as demais operações (cfr. art. 18º, n.º 1 do CIVA).

⁸ PALMA, Clotilde Celorico, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, 2ª edição, Coimbra, Almedina, Outubro de 2005, pg. 566, nota de pé de página, n.º 1127.

Do exposto decorre que *[a] taxa normal de IVA aplica-se sempre que ao bem ou serviço em causa não couber umas das taxas reduzidas previstas nas Listas I e II anexas ao CIVA*. Por seu turno, prossegue a autora (...) *só podemos aplicar taxas reduzidas a bens e/ou serviços que constem do Anexo III da Directiva IVA*.⁹

Ora, percorrendo a listas I anexa ao CIVA, verificamos que na verba 2.22, se contempla a tributação á taxa reduzida das prestações de serviços (...) *relacionadas com a limpeza das vias públicas, bem como a recolha, armazenamento, transporte, valorização e eliminação de resíduos*.

Ora, sendo que na hipótese que seguimos, para efeitos de estudo, a actividade da empresa municipal se expressa na actividade na limpeza urbana e da gestão de resíduos urbanos (limitada, ou não, a determinado *quantum* de produção diária), de determinado perímetro geográfico, por noma, coincidente com a área geográfica do município, recolha e seu transporte até às instalações de triagem, tratamento e eliminação, devem as operações que desenvolve na prossecução dos seus fins estatutários, ser tributadas á taxa reduzida de IVA, uma vez que se tratam de serviços relacionadas com a limpeza das vias públicas, recolha, armazenamento, transporte, valorização e eliminação de resíduos.

Na esteira do que se afirmou, articulando o disposto nos artigos 11º, n.º 1 e 98º da Sexta Directiva, com os artigos 16º, n.ºs 1 e 5, al. c) e 18º, n.º 1 do CIVA, somos da opinião que a prestação de serviços em que se concretiza a limpeza urbana do Município, por execução da qual a Câmara Municipal atribuirá à empresa municipal um subsídio destinado a custear a despesa que lhe está associada, evitando assim a correcção tarifária, deve ser tributada em IVA pelo valor do subsídio atribuído (contraprestação), á taxa reduzida de IVA de 6%.

3- CONCLUSÕES

Os encargos inerentes á limpeza urbana do Município, são por este suportados, pela atribuição de um subsídio específico.

Como o subsídio a atribuir pelo Município se encontra directamente relacionado com o preço de custo dos serviços de limpeza urbana executados pela entidade beneficiária (empresa municipal), devem os mesmos ser qualificados como prestação de serviços, nos termos dos art. 11º, A, n.º1, al. a), da Sexta Directiva 2º, e do n.º 1, 2, al. a), b) e c), e do art. 4º, n.º 1 do CIVA.

⁹ PALMA, Clotilde Celorico, *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos do IDEFF, N.º 1, 5ª Edição, Almedina, 2012, pg. 202.

A empresa que executa os serviços, enquanto empresa que surge no giro comercial, como uma empresa municipal, que tem como escopo a gestão de resíduos urbanos, assume-se como um sujeito passivo de IVA (cfr. al. a), do n.º 1, art. 2º do CIVA).

De acordo com o critério de conexão da origem do prestador de serviços, as prestações de serviços de limpeza urbana, executados por uma empresa municipal, por se encontrarem localizados em território nacional, por aqui se encontrar a sede são tributados em IVA (cfr. art. 6º, n.º 6, al. b) do CIVA).

A prestação de serviços de limpeza urbana não se encontra no leque de operações isentas (cfr. art. 9º do CIVA).

A prestação de serviços em que se materializa o subsídio destinado a suportar os encargos com a limpeza urbana do Município, deve ser tributada em IVA pelo valor do subsídio atribuído, à taxa reduzida de IVA de 6% (cfr. art. 11º, n.º 1 e 98º da Sexta Directiva e arts. 16º, n.º 1, n.º 5, al. c) e 18º, n.º 1 do CIVA).

BIBLIOGRAFIA

- CARVALHO, António Joaquim e TOMÁS, João Amaral, *Manual do Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Porto Editora, 1986.
- CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, Almedina, 2000.
- DA SILVA FERNANDES, José Domingos, *Manual do IVA*, Publisher Team, 2006.
- LAIRES, Rui, *A Incidência e os Critérios de Territorialidade em IVA*, Almedina, 2008.
- MICONI, Pascale, *Notas á Sexta Directiva do IVA*, DGCI, Serviços de Administração do IVA, 1986.
- PALMA, Clotilde Celorico, *As regras do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado sobre a localização das prestações de serviços*, Revista TOC, n.º 29, Agosto de 2002.
- PALMA, Clotilde Celorico, *Linhas gerais da proposta da directiva das prestações de serviços B2B*, Revista TOC n.º 63, Junho de 2005.
- PALMA, Clotilde Celorico, *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos do IDEFF, N.º 1, 5ª Edição, Almedina, 2012.
- PEREIRA, Carlos Ramos, *O Conceito de Sujeito Passivo na Sexta Directiva IVA e na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, tese de doutoramento não publicada, Santiago de Compostela, 2001.
- SALDANHA SANCHES, J. L., *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2001.

VASQUES, Sérgio, *Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, 2015.

VIDAL LIMA, Emanuel, *IVA Comentado e Anotado*, Porto Editora, 2003

BIOGRAFIA DA AUTORA

ADRIANA MONTEIRO

Formação Académica

Mestre em Ciências Jurídico Políticas, menção em Direito Fiscal, pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (2015 – 2017)

Pós-Graduada em Fiscalidade pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto, em 2012

Curso de Contabilidade para Juristas pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto, em 2011

Pós-Graduada em Direito e Empresas pela Universidade Portucalense Infante D. Henrique, em 2010

Pós-Graduada em Direito Fiscal das Empresas pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, em 2008

Pós-Graduada em Contencioso Tributário pelo Instituto Superior de Gestão de Lisboa, em 2006

Licenciatura em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, em 2004

Experiência Profissional

Advogada no escritório *Adriana Monteiro – Advogados RL*, desde Maio de 2018

Advogada na sociedade “*Nuno Cerejeira Namora, Pedro Marinho Falcão – Sociedade de Advogados, RL*”, de Janeiro de 2006 a Abril de 2018

Inscrita na Ordem dos Advogados

Consultora Fiscal da Valeu Connector

Membro da Associação Fiscal Portuguesa

Membro da Internacional Fiscal Association

Autora do livro *IVA nos atos médicos*, Almedina, 2018

Autora do artigo *Contrato de Agência: Tributação em IVA*, DataVenía, 2018

Autora da anotação ao artigo 46.º, da LGT, *Legixt*, 2018

Autora da anotação ao artigo 25.º, da LGT, *Legixt*, 2017

Autora de diversos artigos e separatas na área da fiscalidade

Oradora convidada em diversos congressos e conferências

Sócia fundadora da sociedade Valdemar & Filhos, Lda.

Sócia fundadora da sociedade Alltop Consultores, Lda.

Sócia fundadora da sociedade Ventos d’Aurora.

Áreas de Actuação

Tributação do Rendimento | Tributação da Despesa | Tributação do Património | Tributação Internacional
| Direito Penal Fiscal | Direito Fiscal Contra-Ordenacional | Contencioso Tributário e Arbitragem Fiscal
| Direito Societário | Família a Sucessões | Direito Penal.