



Processo : 10860.001782/99-13
Recurso : 115.045
Acórdão : 201-76.199

Recorrente: CONGREGAÇÃO DO SANTÍSSIMO REDENTOR - LIVRARIA DAS
VOCAÇÕES MISSIONÁRIAS
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

PIS. ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS.

As entidades sem fins lucrativos, que tenham empregados assim definidos pela legislação trabalhista, contribuirão para o Fundo mediante a aplicação da alíquota de 1% sobre a folha de pagamento (Lei Complementar nº 7/70, art. 3º, § 4º, c/c o Decreto-Lei nº 2.202/86, art. 33). Incabível a exigência da contribuição tendo como base de cálculo o faturamento, sem a comprovação de que a entidade não reveste as condições necessárias para o enquadramento como entidade sem fins lucrativos.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: CONGREGAÇÃO DO SANTÍSSIMO REDENTOR - LIVRARIA DAS VOCAÇÕES MISSIONÁRIAS.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2002

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Rogério Gustavo Dreyer
Rogério Gustavo Dreyer
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Antônio Mário de Abreu Pinto, José Roberto Vieira, Gilberto Cassuli, Antonio Carlos Atulim (Suplente) e Adriene Maria de Miranda (Suplente).

cl/ovrs



Processo : 10860.001782/99-13
Recurso : 115.045
Acórdão : 201-76.199

Recorrente: CONGREGAÇÃO DO SANTÍSSIMO REDENTOR - LIVRARIA DAS
VOCações MISSIONÁRIAS

RELATÓRIO

Trata o presente procedimento de autuação lavrado contra o departamento da contribuinte denominado Congregação do Santíssimo Redentor, sob a alegação de falta de pagamento do PIS - Faturamento. Segundo o relatório fiscal, de fls. 43 e seguintes, o departamento autuado dedica-se a atividade geradora de faturamento. Por tal, não pode recolher o PIS sobre a folha de pagamentos e sim com base no evento antes citado, tendo em vista que tal atividade não guarda relação com as desenvolvidas em harmonia com aquelas, objeto da mantenedora.

Em sua impugnação, a autuada alega que as atividades exercidas pelos departamentos subsumem-se aos objetivos elencados pela mantenedora, traduzidos em seu estatuto social. Alega que a instituição é declarada de utilidade pública nas três esferas políticas. Prossegue para repetir que os departamentos tem como objetivo levantar fundos para assegurar a sua atividade filantrópica e são integralmente nela revertidos.

Prossegue para afirmar que sua Contribuição ao PIS, por tal, vincula-se à folha de pagamento, alegando, inclusive que recolhe tais valores quando poderia esquivar-se de tal, face a vícios de ordem legal na instituição de tal exigência.

Repele a aplicação da base de cálculo girada sobre o faturamento pelas razões expostas.

A decisão recorrida deu provimento, em parte, à autuação, afastando a exigência relativa aos fatos geradores de outubro de 1995 a fevereiro de 1996, com base na IN SRF nº 06/2000.

Aduziu a incompetência para julgar questões de jaez constitucional, argumentando contudo que a condição da mantenedora não assegurava o mesmo efeito aos seus departamentos, para assegurar-lhes a imunidade que as identificava como instituição de utilidade pública, sem fins lucrativos, para garantir o tratamento relativo à base de cálculo do PIS.

Inconformada, a autuada interpõe o presente recurso voluntário, onde expende essencialmente os mesmos argumentos da exordial, aduzindo a nulidade da sentença, tendo em vista a omissão da autoridade julgadora recorrida em examinar a aplicação da lei ao caso concreto, à luz da constituição.

Amparado por liminar em Mandado de Segurança, os autos sobem ao Colegiado sem o depósito recursal.

É o relatório.



Processo : 10860.001782/99-13
Recurso : 115.045
Acórdão : 201-76.199

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ROGÉRIO GUSTAVO DREYER

Deixo de apreciar a preliminar suscitada em grau de recurso relativa à nulidade da decisão recorrida por conta da falta de exame de questão trazida ao processo na impugnação, tendo em vista a decisão que profiro na matéria de mérito.

Esta não é nova no Colegiado sendo que as decisões prolatadas por este Conselho têm sido unânimes para reconhecer que não cabe a exigência do PIS de entidades sem fins lucrativos, cujas atividades não desvirtuem tal conceito jurídico.

Com efeito, as operações perpetradas pela Recorrente em nenhum momento pretenderam ter outro condão do que o de proporcionar o atingimento de seus fins, claramente filantrópicos e não lucrativos. As atividades exercidas por seus departamentos têm clara vinculação à atividade religiosa, de caráter beneficente, exercida pela instituição mantenedora. Em julgamentos anteriores, relativos a atividades exercidas pelo Serviço Social da Indústria – SESI, as vendas de denominadas sacolas econômicas, teve oportunidade de referir que a mencionada atividade não alterava os fins precípuos da referida instituição. Na oportunidade, fiz referência ao voto proferido pelo ilustre Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, no Processo 11065.001688/97-95, laborando no mesmo sentido, do qual extrai o seguinte excerto:

“Da afirmativa da Fiscalização resulta evidente que a venda de sacolas econômicas e de remédios é feita a preços menores do que os praticados por outras empresas. Por outro lado, dos destaques transcritos, verifica-se que tais atividades – venda de remédios e sacolas econômicas a preços menores – estão dentro do campo de objetivos, finalidades e metas do SESI.

Resta, agora, definir se o exercício de tais atividades descaracterizam o SESI da condição de ENTIDADE DE FINS NÃO LUCRATIVOS para a condição de EMPRESA e, portanto, com fins lucrativos.

Entendo que não.

Além de suas atividades de educação e assistência social, o que o SESI faz – vender remédios e sacolas econômicas a preços menores – está dentro de seus objetivos, que não é lucro mas sim contribuir diretamente para o bem estar social e a melhoria das condições de nutrição e higiene aos trabalhadores, promover o seu bem estar, melhorar o padrão de vida e auxiliar o trabalhador na solução de problemas básicos de sua existência como saúde e alimentação.

Tais atividades – venda de remédios e sacolas econômicas a preços menores –, portanto, não transformam o SESI de entidade de fins não lucrativos em empresa, o que sob a ótica da legislação do PIS significa dizer que o SESI está sujeito a pagar o PIS sobre a folha de pagamento e não sobre



Processo : 10860.001782/99-13
Recurso : 115.045
Acórdão : 201-76.199

o faturamento de seus estabelecimentos relativo a sacolas econômicas e remédios."

Com a devida *vênia* de meus pares, se em tal atividade o reconhecimento dos objetivos a elas atinentes determinou o entendimento de que o PIS deveria ser calculado, como foi, com base na folha de pagamento, tanto quanto ou mais no caso presente, onde os produtos ofertados e os serviços prestados têm inexorável vinculação aos objetivos da instituição-mãe.

Tenho presente que a fiscalização deveria ter obrado no sentido de comprovar que os departamentos autuados estavam fugindo das finalidades da instituição-mãe. Neste sentido, igualmente em processo referente ao SESI, lapidar a manifestação do eminente Conselheiro Tarásio Campelo Borges, exarada em voto proferido no Processo nº 11080.004439/97-54, prolatado no Acórdão nº 202-10.291, *litteris*:

"Ora, se a entidade estava contribuindo para o Fundo mediante a aplicação da alíquota de 1% (um por cento) sobre a folha de pagamento, julgando-se uma entidade sem fins lucrativos, pois desta forma foi instituída, cabia ao fisco descaracterizá-la como tal para ser possível a exigência com base no faturamento."

No entanto, o autuante deu ênfase à questão da individualidade do departamento e sua atividade específica determinadora da existência de CNPJ individual para alterar a forma de tributação do PIS. Refiro que a pura questão envolvendo a existência de CNPJ individuado para o departamento autuado, é circunstância que decorre da simbiose dos fatos e do direito. Nada tem a ver com a automática consagração de uma ou outra forma de exigibilidade de determinado tributo.

A obrigação de formalizar um CNPJ individualizado (*caracterizando um estabelecimento independente de uma matriz*) decorre do fato de ser uma atividade específica e exercida em outro local (*espaço físico*), fazendo da cautela por parte do contribuinte e da obediência das regras formais atinentes à espécie, a razão da devida inscrição. Não determina, de *per si*, a forma de tributação aplicável.

Da mesma forma, pretender ater-se fixamente na questão da atividade, por assim dizer, concorrente com a da iniciativa privada, como mote da forma de tributação da contribuição sob comento é precipitada e, por tal, de frágil sustentação.

Prefiro, para bem definir a questão, trazer à colação excerto de voto-vista prolatado pelo eminente Conselheiro Jorge Freire que, com rara competência, bem abordou a questão. Gize-se que o voto prolatado referiu-se a autuações sofridas pela mesma instituição, através de diversos departamentos seus, quanto à COFINS, o que não desvirtua, em nada, a aplicação dos sábios ensinamentos nele contidos.

Assim manifestou-se o Conselheiro citado:



Processo : 10860.001782/99-13
Recurso : 115.045
Acórdão : 201-76.199

“Não tenho nenhum óbice à posição do ilustrado Conselheiro Antônio Mário de Abreu Pinto, insigne relator deste recurso, quer em sua conclusão, de dar provimento ao recurso, quer por suas fundamentações. No entanto, como a matéria é de alta relevância, faço esta declaração de voto para deixar mais salientadas determinadas questões atinentes ao mérito da causa, desta forma melhor especificando meu ponto de vista.

A motivação do lançamento (tópico 2.2 do Relatório Fiscal - fls. 45/48) foi de que a empresa autuada exerce atividades “tipicamente mercantis”, não guardando qualquer relação com o objetivo social da mantenedora, e, por isto mesmo, afastando-a “das benesses fiscais concedidas às Entidades Filantrópicas sem fins lucrativos”, e, assim, colocando ‘esses estabelecimentos no mundo das empresas em geral, posto NÃO TEM CABIMENTO se falar em filantropia praticada por um HOTEL que CONCORRE no mercado, ou por uma GRÁFICA que IMPRIME livros para EDITORAS comerciais, ou ainda por LOJAS que VENDEM mercadorias ao público,’.

A decisão monocrática, a meu sentir, alterou o critério jurídico e fático do lançamento, posto que a ilustre autoridade julgadora a quo afirmou que nestes autos não se discute ‘o fato de a mantenedora ter ou não direito de gozar o benefício da imunidade, mas sim o fato dessa mesma limitação constitucional alcançar ou não as entidades mantidas por aquela’. Apega-se a decisão recorrida ao § 2º, do artigo 55, da Lei 8.212/91. Dessa forma, considerando que a recorrente tem personalidade jurídica própria, conclui que incide a norma do parágrafo segundo, desta forma afastando a isenção de que trata aquele artigo 55.

Ora, esta questão é acessória no bojo da acusação fiscal. Deveria a r. decisão recorrida ter formulado juízo acerca de que se o fato de auferir receita em atividade de livraria afrontaria a índole de entidade beneficente de assistência social da autuada, de modo a afastar a norma imunizatória estatuída no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, pois esta foi a motivação do ato administrativo de lançamento. Até porque, como adiante abordado, o que se discute, para sabermos se estamos no caso concreto diante de isenção ou imunidade, são institutos jurídicos. E, nesse sentido, não tenho dúvidas de que houve omissão da decisão recorrida, mas que, frente ao provimento do recurso, fica superada tal mácula processual.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - O ARTIGO 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E SUA REGULAMENTAÇÃO

Dessarte, a questão devolvida ao conhecimento desta Corte, é, primeiro, se estamos falando de isenção ou de imunidade, que nada tem a ver com juízo de constitucionalidade, e, segundo, se o fato de determinado estabelecimento de entidade beneficente de assistência social estar atuando no mercado, desde que não infringindo suas finalidades estatutárias, enseja seu desenquadramento como tal por sua natureza supostamente mercantilista.



Processo : 10860.001782/99-13
Recurso : 115.045
Acórdão : 201-76.199

Entendo que a controvérsia gira em torno da aplicação à defendente da imunidade estatuida no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, portanto, como salientado pelo Dr. Antônio Mário, não relaciona-se com aquela do artigo 150, IV, "c", da Carta Fundamental. E aquela tal norma está assim positivada:

'São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei'.

A meu sentir, dúvida não há que a lide gira em torno da aplicação de imunidade.

A principal nota distintiva entre imunidade e isenção é que aquela encontra seu fundamento na própria constituição, delimitando o campo de atuação legiferante das pessoas políticas para a produção de normas jurídicas tributárias impositivas. Consiste a imunidade, então, na exclusão da competência dos entes políticos de veicularem leis tributárias impositivas em relação a certos bens, pessoas e fatos. Ou, no dizer do mestre Pontes de Miranda¹, 'a imunidade é limitação constitucional à competência para editar regras jurídicas de imposição'. É a imunidade, em remate, limitação constitucional ao poder de tributar. A isenção, por sua vez, como ensina Luciano Amaro², 'se coloca no plano da definição da incidência do tributo, a ser implementada pela lei (geralmente ordinária) através da qual se exerce a competência tributária'.

E a distinção de tais institutos tributários quanto aos seus regimes legais, conduz a relevantes conseqüências jurídicas.

'Em se tratando de imunidade, afasta-se do plano da iniciativa política o tratamento da matéria (raciocínio inverso se aplica aos casos de isenção, determináveis por conveniência política ou econômica), restringe-se, na disciplinada imunidade, a esfera legislativa ordinária, que passa a depender da disciplina geral ou especial constante de lei complementar (diferentemente do regime isencional, que independe de lei complementar disciplinadora)'.³

Nesse passo, duas conclusões, a saber: a um, a imunidade é um instituto ontologicamente constitucional, e, a dois, sua regulamentação, quando tratar-se de imunidade condicionada, como é a hipótese versada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, deve atender às exigências de lei complementar. Isto porque, sendo a imunidade limitação ao poder de tributar, a ela se aplica a norma do artigo 146, II, da Constituição Federal, a qual dispõe que 'Cabe a lei complementar: II – regular as limitações ao poder de tributar'. E dúvida não há, desde a manifestação do Supremo Tribunal Federal quando do

¹ MIRANDA, Pontes. "Questões Forenses", 2ª ed., Tomo III. Borsoi, RJ, 1961, p. 364.

² AMARO, Luciano. "Direito Tributário Brasileiro", 2ª ed., Saraiva, São Paulo, 1998, p. 265.

³ MARINS, Jaime. "Imunidade Tributária das Instituições de Educação e Assistência Social", in "Grandes Questões Atuais do Direito Tributário", vol. III, Dialética, São Paulo, 1999, p. 149.

J. J. J.



Processo : 10860.001782/99-13
Recurso : 115.045
Acórdão : 201-76.199

juízo do RE 146.133-9/SP, que as contribuições sociais têm natureza tributária sob o pálio da vigente Constituição.

Sem embargo, a norma do artigo 195, § 7º, da Carta de 1988, é norma de eficácia contida. E norma de eficácia contida, como leciona José Afonso da Silva⁴, 'são aquelas em que o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos à determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do Poder Público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nelas enunciados'. Ou seja, como o próprio Afonso da Silva conclui, 'Se a contenção, por lei restritiva, não ocorrer, a norma será de aplicabilidade imediata e expansiva'.⁵

Decisão plenária do STF no julgamento da ADIN 2028-5, em 11/11/1999, confirmando a liminar deferida pelo Ministro Moreira Alves em 14/07/1999⁶, suspendeu, até a decisão final daquela, a eficácia do artigo 1º da Lei 9.732, de 11/12/1998, que deu nova redação ao artigo 55, da Lei 8.212/91, onde é restringido o alcance da imunidade da norma constitucional reiteradamente citada. E na fundamentação da liminar, no que se refere a questão da inconstitucionalidade formal, assim afirmou, a certa altura, o ilustrado Ministro Relator:

'A toda evidência, adentrou-se o campo da limitação ao poder de tributar e procedeu-se – ao menos é a conclusão neste primeiro exame – sem observância da norma cogente do inciso II do artigo 146 da Constituição Federal. Cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ainda que se diga da aplicabilidade do Código Tributário Nacional apenas aos impostos, tem-se que veio à balha, mediante veículo impróprio, a regência das condições suficientes a ter-se o benefício, considerado o instituto da imunidade e não o da isenção, tal como previsto no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal'.

Em conclusão, na falta de lei complementar, a imunidade da citada norma constitucional é incondicionada. Assim, a regulamentação das condições que passam a conter a norma constitucional da imunidade da COFINS para as entidades beneficentes de assistência social, ou educacional, ora sob análise, são as veiculadas pelo Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar, vez inexistente outra, desta natureza, mais específica.

OS REQUISITOS DA NORMA RESTRITIVA DO ALCANCE DA IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS ÀS ENTIDADES BENEFICIENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

⁴ SILVA, José Afonso da. "Aplicabilidade das Normas Constitucionais", 3ª ed., Malheiros, São Paulo, 1998, p. 116.

⁵ Op. Cit. p. 85.

⁶ DJ 02/08/1999



Processo : 10860.001782/99-13
Recurso : 115.045
Acórdão : 201-76.199

Posto isso, o que sobeja à análise é verificar se a recorrente desviou-se ou não do previsto no artigo 14 do Código Tributário Nacional, a lei complementar vigente que restringe o alcance daquela norma imunizadora.

Quero crer que dúvida não há, para que partamos de mesma premissa, que estamos tratando de uma entidade beneficente de assistência social. E os fatos são os seguintes: trata-se da Congregação do Santíssimo Redentor (CNPJ 60.601.283/0001-59), sociedade civil vinculada à Igreja Católica, que, conforme seu estatuto social (fls. 101/112), artigo 4º, tem, dentre outras finalidades 'promover atividades beneficentes, educacionais, culturais, e serviços assistenciais a necessitados em geral', bem como 'oferecer e desenvolver o ensino em seus vários graus, envolvendo a educação de forma abrangente, com a manutenção de escolas, seminários pedagógicos, cursos livres, aprendizagem profissional na área gráfico editorial...', dentre outros.

Para a consecução de tais objetivos 'poderá a Congregação criar e manter departamentos, em todo o país, destinados a lhe fornecer os meios necessários à subsistência e manutenção dos seus estabelecimentos de educação, de assistência social e de promoção humana..' (artigo 6º). Em seu artigo 41 estão arrolados os departamentos mantidos pela Congregação, dentre os quais encontra-se a recorrente, que possui o CNPJ da Congregação, mas como estabelecimento filial. Por fim, no que nos interessa, em seu artigo 43 estão arroladas as fontes dos recursos econômicos e financeiros da entidade. Elas provêm do rendimento ou rendas de seus bens; das receitas originárias dos vários departamentos; de doações, legados, donativos, de pessoas físicas e jurídicas; de receitas decorrentes de contratos e convênios de prestação de serviços; de auxílio e subvenções de Poderes Públicos e de qualquer outro título legítimo de aquisição e posse. (grifei) Demais disso, seu regimento prevê que a Congregação não deve remunerar seus diretores (art. 45), devendo aplicar integralmente seus resultados no país (art. 44) e, não havendo prova produzida em contrário, presume-se que sua escrita reveste-se de todas as formalidades legais.

Podemos, então, concluir, que é legítimo que a Congregação crie, o que seu estatuto chama de departamentos, para atingimento de seus objetivos sociais. Assim, não identifico infração a seus fins sob tal ótica. E aqui podemos consignar que a decisão recorrida apegou-se unicamente à questão de forma. Pois claro está que, embora a autuada tenha personalidade jurídica própria, ela nada mais é do que um apêndice, uma filial, ou, nos dizeres de seu estatuto, um departamento da Congregação.

Nada obstante, o fisco, na motivação do lançamento ora vergastado, a contrario sensu, quer que a entidade obtenha recursos de qualquer fonte, menos buscando os mesmos através de prestação de serviços ou venda de mercadorias, quando então estaria atuando mercantilisticamente, e, conseqüentemente, afrontando a livre concorrência. Se dentre seus fins sociais está o de promover atividades educacionais, oferecendo e desenvolvendo o ensino em seus vários graus, bem como a aprendizagem profissional na área

J. sou



Processo : 10860.001782/99-13
Recurso : 115.045
Acórdão : 201-76.199

gráfico-editorial, não identifico que tenha havido, no caso vertente, infração ao disposto no parágrafo segundo, do art. 14, do CTN, quando esta atua no setor de livrarias, mormente quando estas atendem exclusivamente ao ensino e cultura religiosa.

Caracterizada a indole assistencial da Congregação, não vejo como a atividade de venda de livros religiosos possa ter qualquer conotação com a norma insculpida no art. 173, § 4º, da Constituição Federal, a qual se dirige às atividades de empresas públicas e sociedades de economia mista que atuem diretamente no mercado com conotação específica no direito econômico, desta forma, finalisticamente, buscando o lucro. No caso sob apreciação, estamos frente a uma situação específica inconteste nos autos, vale dizer, uma entidade beneficente de assistência social sem qualquer fim lucrativo. Pode até resultar em lucro determinada operação, embora na hipótese não tenha sido produzida prova nesse sentido, mas este não é seu fim, e, caso haja lucro, este não pode ser distribuído. Eis a questão. Todavia, a presunção, não revertida pela fiscalização, é que o resultado de tais vendas são empregados na manutenção da entidade, desta forma atendendo aos ditames de seu estatuto social.

Portanto, do exposto, não vejo nenhuma afronta a seu regime jurídico que ela exerça atividade mercantil. Agora, se desta atividade resultar desequilíbrio na concorrência, quero crer que a questão refoge ao direito tributário num primeiro momento, vinculando-se, então, a normas de direito econômico. Mas aí o objeto da autuação seria outro, e, sem embargo, as provas seriam de outra natureza.

Assim, o fato de a entidade assistencial exercer atividade comercial, ou melhor, vender mercadorias, por si só, desde que essa atividade comercial não destoe de seus objetivos institucionais, e atendidos os demais requisitos do art. 14 do CTN, não dá causa a perda da imunidade. Nesse sentido já houve manifestação do STF em ação onde discutia-se a imunidade de imposto ao SESC, em que aquele órgão explorava atividade comercial de diversão pública (cinema) mediante cobrança de ingressos aos comerciários (seus filiados) e ao público em geral. O Acórdão⁷ ficou assim ementado:

'ISS – SESC – Cinema. Imunidade Tributária (art. 19, III, c, da EC 1/69).

Sendo o SESC instituição de assistência social, que atende aos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional – o que não se pôs em divida nos autos – goza de imunidade tributária prevista no art. 19, III, c, da EC 1/69, mesmo na operação de prestação de serviços de diversão pública (cinema), mediante cobrança de ingressos aos comerciários (seus filiados) e ao público em geral.'

Apenas por dedicação ao detalhe, fruto do que se contém incontestavelmente no processo, reitere-se que a instituição que abriga os departamentos existentes e previstos no

⁷ Recurso Extraordinário 116.188-SP, rel. para o Acórdão Min. Sydney Sanches, j. 20/02/1990.



Processo : 10860.001782/99-13
Recurso : 115.045
Acórdão : 201-76.199

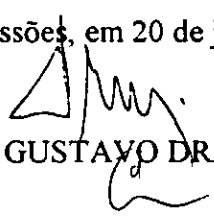
Estatuto é de assistência social e não tem fins lucrativos, cumprindo integralmente os requisitos legais que consagram esta condição.

Satisfeito, inequivocamente, este pressuposto, a forma de Contribuição ao PIS é aquela que vem sendo observada pela autuada.

Frente ao exposto, voto pelo provimento do recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2002


ROGÉRIO GUSTAVO DREYER 