



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13425.000008/2007-10
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-007.884 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de dezembro de 2019
Recorrente USINA CANSANÇÃO DE SINIMBU S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/2006 a 31/12/2006

Ementa:

PEDIDO RESSARCIMENTO. CRÉDITO DA COFINS CALCULADO SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. COMERCIANTE ATACADISTA (DISTRIBUIDOR) E VAREJISTA EXCLUÍDO DA TRIBUTAÇÃO. CONSUMIDOR FINAL ADQUIRENTE DO PRODUTO DO DISTRIBUIDOR. DIREITO AO RESSARCIMENTO OU APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO RELATIVO À ÚLTIMA OPERAÇÃO DE VENDA NÃO REALIZADA. IMPOSSIBILIDADE.

1. No regime monofásico de tributação não há previsão de ressarcimento (ou restituição) de tributos pagos na fase anterior/inicial da cadeia de comercialização, haja vista que a incidência efetiva-se uma única vez e, em face dessa característica, não há previsão de fato gerador futuro e presumido, como ocorria no regime de substituição tributária para frente vigente até 30/6/2000 para as operações de comercialização dos citados produtos.

2. A partir de 1/7/2000, o regime de tributação da Cofins incidente sobre os combustíveis, incluindo o óleo diesel, passou a ser realizado em uma única fase (incidência monofásica), concentrada nas operações de venda realizadas pelas refinarias e, em decorrência, exonerada as operações comerciais ocorridas nas etapas seguintes de comercialização, realizadas por comerciantes atacadista (distribuidor) e varejista, que passaram a ser submetidas ao regime de alíquota zero.

3. Após a vigência do regime monofásico de incidência da Cofins sobre os combustíveis, ainda que ocorrida a venda diretamente do distribuidor para o consumidor final, por falta de previsão legal, não é admitido o pedido de restituição/ressarcimento do crédito da Cofins relativo à última operação de venda não realizada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

Trata o presente processo de Pedido de Restituição de PIS/PASEP (Contribuição para o Programa de Integração Social) e da Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), períodos de apuração outubro a dezembro de 2006, respectivamente, nos montantes de R\$ 14.244,43 e R\$ 65.743,53, totalizando R\$ 79.987,96.

2. O Delegado da Receita Federal do Brasil em Maceió (AL) não reconheceu o direito creditório indicado no Pedido de Restituição em exame, ao aprovar o teor do Parecer da Sessão de Orientação e Análise Tributária nº 324/2009-ST, de 03/11/2009, fls. 74-76, o qual está assim ementado:

“PIS/COFINS no regime de substituição tributária na aquisição de óleo diesel diretamente da distribuidora nos meses de outubro a dezembro do ano de 2006, pedido de restituição. Impossibilidade. Medida Provisória nº 1.991-15 de 10 de março de 2000 e reedições posteriores até a última reedição sob o nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. PELO INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO.”

3. Cientificada de tal decisão em 12/11/2009 (fl. 78), a contribuinte, por meio de seu representante (Pedro Silveira Coutinho). assim identificado na Ata de Assembleias Geral e Extraordinária de fls. 90-9, apresentou manifestação de inconformidade, fls. 79-87, na data de 16/12/2009, em que contesta o indeferimento sob os seguintes argumentos, em síntese:

3.1. fazendo um breve resumo dos fatos, aponta a legislação que dá suporte a sua pretensão, para expor que até 30/06/2000 a Lei nº 9.718, de 1998, em seu art. 4º, dispunha que as refinarias de petróleo, relativamente as vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições do PIS/PASEP e da Cofins, devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo.

3.2. afirma que a partir de 19 de julho de 2000, a Medida Provisória nº 1.991-15 impôs alterações no citado artigo 4º, bem como no art. 43, reduzindo a zero as alíquotas das referidas contribuições incidentes sobre a receita auferida por distribuidores e comerciantes varejistas;

3.3. cita a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado, Helenilson Cunha Pontes, além de trechos da Nota Técnica da Secretaria da Fazenda do Estado do Tocantins, Resolução nº 51/2008 do Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte e a Exposição de Motivos nº 21/2002 do Ministério da Fazenda, para asseverar que os regimes monofásico e o substituição tributária se equivalem em todas as suas tipificações;

3.4. explica que Medida Provisória nº 1.991-15 atribuiu as refinarias a partir de 01/07/2000 a condição de responsável pelo pagamento das contribuições do PIS/PASEP e da Cofins, com alíquotas majoradas, abrangendo todos os fatos geradores posteriores da cadeia de comercialização e que as refinarias são responsáveis pelo crédito tributário, excluindo a responsabilidade das distribuidoras e revendedoras varejistas;

3.5. refere-se ao § 7º do art. 150 da Constituição Federal de 1988 para assegurar que a imediata e preferencial restituição de quantia paga, caso não se realize o fato gerador de um ou dos demais elos posteriores da cadeia de comercialização, conforme ocorre neste caso concreto;

3.6. argumenta que não resta dúvida de que a partir de 01/07/2000 os consumidores finais de Óleo diesel, adquirido diretamente das distribuidoras, continuam a possuir os mesmos créditos tributários existentes até 30/06/2000, apontando as normas que amparam esse direito (§ 7º do art. 150 da Constituição Federal de 1988 e art. 128 do Código Tributário Nacional);

3.7. aduz que as normas que dispõem sobre consolidação de leis e outros atos normativos estabelecem distinção entre os conceitos de revogação formal e material, para apontar que a Instrução Normativa SRF nº 079, de 2000, revogou de uma só vez 2.023 instruções normativas, mas a Instrução Normativa SRF nº 06, de 1999, manteve-se incólume, e que a Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, revogou formalmente a Instrução Normativa SRF nº 06, de 1999, mas sem interrupção de sua força normativa, concluindo que esta norma continua vigendo até os dias atuais;

3.8. faz menção ao disposto no § 1º do art. 316 do Código Penal e requer, ao final, o provimento de sua manifestação de inconformidade.

A 2ª Turma da DRJ no Recife (PE) julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão nº 11-29.073, de 10 de março de 2010

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/2006 a 31/12/2006

Ementa:

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECEITA DA VENDA DE ÓLEO DIESEL.

Com a redução a zero da alíquota da COFINS e da Contribuição para o PIS, incidente sobre a receita bruta decorrente da venda de Óleo diesel, auferida por distribuidores, não há que se falar em substituição tributária. Portanto, indevido qualquer ressarcimento ao consumidor final pessoa jurídica.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/10/2006 a 31/12/2006

Ementa:

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECEITA DA VENDA DE ÓLEO DIESEL.

Com a redução a zero da alíquota da COFINS e da Contribuição para o PIS, incidente sobre a receita bruta decorrente da venda de Óleo diesel, auferida por distribuidores, não há que se falar em substituição tributária. Portanto, indevido qualquer ressarcimento ao consumidor final pessoa jurídica.

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual argumenta repisa todos os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

Mérito

A discussão de mérito diz respeito à possibilidade de restituição/ressarcimento da Cofins referente à aquisição de óleo diesel diretamente do distribuidor, após a instituição da sistemática de incidência monofásica e da extinção do regime de substituição tributária aplicada à Cofins nas vendas de óleo diesel.

Essa matéria já foi apreciada por esse Colegiado, em outra composição, com decisão unânime, no Acórdão nº 3302-004751, de relatoria do ex-conselheiro José Fernandes do Nascimento, o qual peço vênha para utilizar como razão de decidir, por refletir meu entendimento sobre a questão, *verbis*:

Inicialmente, é oportuno esclarecer que as operações comerciais com os combustíveis derivados de petróleo, incluindo o óleo diesel, desde a fonte produtora até o consumidor final, normalmente se desenvolvem em três etapas bem definidas, a saber: (i) 1ª etapa: as **refinarias**, na qualidade de produtoras, vendem o combustível para as distribuidoras; (ii) 2ª etapa: as **distribuidoras**, por sua vez, revendem-no aos varejistas; e (iii) 3ª etapa: os **varejistas**, por último, revendem o produto aos consumidores finais.

Em face das peculiaridades das operações de comercialização dos combustíveis derivados de petróleo e tendo conta a magnitude do volume de operações e valores envolvidos em toda a cadeia de comercialização dos citados produtos, com o objetivo de tornar mais simples o controle da arrecadação e mais eficaz a fiscalização, ao longo do tempo, o regime de incidência das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes da venda de tais produtos foi feito de forma concentrada, seja sob a modalidade de substituição tributária para frente, inicialmente, seja sob a forma de tributação monofásica, regime atual **Do regime de substituição tributária “para frente”**.

Enquanto vigente, o regime de substituição tributária das referidas Contribuições, estabelecidos para as operações com combustíveis derivados de petróleo, em especial óleo diesel, era implementado da seguinte forma:

a) **até 31/01/1999, concentrada nas distribuidoras, na condição de contribuintes substitutas dos varejistas**: em relação à Cofins, esta sistemática foi adotada desde a instituição desta contribuição pela Lei Complementar nº 70, de 1991 (art. 4º); no que tange à Contribuição para o PIS/Pasep, ela foi introduzida a partir da vigência da MP nº 1.212, de 1995 (art. 6º I), convertida na Lei nº 9.715, de 1998; e

b) **no período de 01/02/1999 a 30/06/2000, concentrada nas refinarias, na condição de contribuintes substitutas das distribuidoras e dos varejistas**: com o advento da Lei nº 9.718, de 1998 (art. 4º 2), foi unificada a legislação sobre a forma incidência das duas Contribuições sobre as receitas das vendas de combustíveis. Nesta nova forma de substituição, as refinarias foram indicadas como contribuintes substitutas no lugar das distribuidoras eleitas na sistemática anterior.

A indicação das refinarias como contribuintes substitutas das distribuidoras (2ª etapa) e varejistas (3ª etapa) resultou na concentração dos recolhimentos das ditas Contribuições na origem da cadeia comercial, englobando as duas etapas seguintes (distribuição e varejo), caracterizando um típico regime de substituição tributária “para frente”, no qual as refinarias recolhiam de forma antecipada e direta, com base em fato gerador futuro e presumido, as contribuições que seriam devidas nas operações subsequentes a serem efetuadas pelas distribuidoras e pelos varejistas (contribuintes substituídos), que sofriam a incidência de forma indireta.

Dessa forma, antevendo a possibilidade da não ocorrência da última fase da cadeia de comercialização, em conformidade com o disposto no art. 150, § 7º, da CF/1988, foi assegurado à pessoa jurídica consumidora final, na condição de contribuinte substituído,

o ressarcimento dos valores das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins (recolhidos na origem pela refinaria), relativos à última operação de aquisição de gasolina ou óleo diesel não realizada entre os varejistas e os consumidores finais (3ª etapa), mediante compensação ou restituição (na realidade, ressarcimento), na forma e de acordo com os requisitos estabelecidos no art. 6º da Instrução Normativa SRF 6/1999, a seguir transcrito:

*Art. 6º Fica assegurado ao consumidor final, pessoa jurídica, o ressarcimento dos valores das contribuições referidas no artigo anterior, **correspondentes à incidência na venda a varejo**, na hipótese de aquisição de gasolina automotiva ou óleo diesel, **diretamente à distribuidora**.*

*§ 1º Para efeito do ressarcimento a que se refere este artigo, **a distribuidora deverá informar, destacadamente, na nota fiscal de sua emissão, a base de cálculo do valor a ser ressarcido**.*

§ 2º A base de cálculo de que trata o parágrafo anterior será determinada mediante a aplicação, sobre o preço de venda da refinaria, calculado na forma do parágrafo único do art. 2º, multiplicado por dois inteiros e dois décimos ou por um inteiro e oitenta e oito décimos, no caso de aquisição de gasolina automotiva ou de óleo diesel, respectivamente (Redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 24, de 25 de fevereiro de 1999).

§ 3º O valor de cada contribuição, a ser ressarcido, será obtido mediante aplicação da alíquota respectiva sobre a base de cálculo referida no parágrafo anterior.

*§ 4º O ressarcimento de que trata este artigo dar-se-á mediante compensação ou **restituição**, observadas as normas estabelecidas na Instrução Normativa SRF nº 021, de 10 de março de 1997, vedada a aplicação do disposto nos arts. 7º a 14 desta Instrução Normativa. (grifos não originais)*

A partir de 1/7/2000, essa sistemática foi extinta com entrada em vigor dos arts. 2º e 433 da Medida Provisória nº 1.991-15, de 10 de março de 2000, substituindo o regime de substituição tributária pelo regime de incidência monofásica, que será abordado no tópico a seguir.

Do regime de incidência monofásica.

Essa nova sistemática de tributação das receitas auferidas nas vendas de combustíveis foi introduzida pelos arts. 2º e 43 da Medida Provisória nº 1.991-15, de 2000, que nesta específica edição, ao dar nova redação ao art. 4º da Lei 9.718/1998, aboliu a **sistemática de substituição tributária** até então vigente, substituindo-a pelo **regime de tributação monofásica** na origem, ou seja, na refinaria de petróleo, em conformidade com o previsto no art. 149, § 4º, da CF/1988.

De acordo com nova sistemática de tributação, as refinarias passaram a efetuar o recolhimento das citadas Contribuições somente na condição de contribuinte (de fato e direito), deixando de ser contribuintes substitutos dos demais intervenientes nas etapas de comercialização seguintes (as distribuidoras e os varejistas).

Em decorrência da nova modalidade de incidência, as receitas das distribuidoras e dos varejistas provenientes das vendas desses produtos ficaram excluídas do pagamento das referidas contribuições, por meio do regime de alíquota zero, conforme estabelecido no inciso I do art. 43 da mesma MP 1.991-15/2000, que se tornou definitivo com a reprodução no inciso I do art. 43 da MP 2.158/2001.

Não é demais mencionar que, a partir da nova forma de incidência monofásica, a tributação das refinarias, sob o regime de monofasia, e a tributação das distribuidoras e varejistas, no regime de alíquota zero, obviamente, passaram a ser realizadas de forma autônoma.

Dada essa característica, parte do valor das contribuições recolhido pela refinaria não mais significava antecipação do que seria devido nas etapas subsequentes. Em decorrência, a incidência das mencionadas contribuições sobre as refinarias, assim como a totalidade dos pagamentos por elas realizados passaram a ser considerados definitivos,

independentemente de qual fosse o desfecho que viesse ter os fatos geradores relativos às operações posteriores à aquisição dos produtos nas refinarias.

Nesse sentido, é pertinente trazer à colação o entendimento dos renomados Professores Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi, externados no excerto extraído da Revista Dialética de Direito Tributário nº 86, página 113, a seguir transcrito:

*“... cabe agora dizer que no caso em exame não temos substituição tributária e tampouco não incidência (imunidade, isenção ou alíquota zero), mas uma categoria jurídica diferente, a da **tributação monofásica**”.* (grifos do original)

Logo, a eficácia das modificações introduzidas pela MP 1.991-15/2000, no que tange à nova redação do art. 4º da Lei 9.718/1998, conforme determinado no seu art. 46, II, verificou-se, como já mencionado, desde 1/7/2000, não mais existindo, a partir daí, o regime de substituição tributária em relação aos citados produtos. Ressalte-se, ainda, que o referido dispositivo constou em todas as reedições posteriores da citada MP, sendo repetido na atual MP nº 2.158-35/2001 (art. 92, II), que, em face do disposto no art. 2º da EC 32/2001, não carece de reedição.

Em seguida, as alíquotas fixadas na MP 1.991-15/2000 foram alteradas pela MP 1.991-18/2000. A redação estabelecida por esta última MP foi reproduzida na Lei 9.990/2000, que vigeu, sem alteração, até a nova redação conferida pela Lei 10.865/2004, fazendo com que o art. 4º da Lei 9.718/1998, passasse a ostentar, atualmente, a seguinte redação, *in verbis*:

*Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos produtores e importadores de **derivados de petróleo** serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

I – 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.051, de 2004)

*II – 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e **19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento)**, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de **óleo diesel** e suas correntes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.051, de 2004)*

III - 10,2% (dez inteiros e dois décimos por cento) e 47,4% (quarenta e sete inteiros e quatro décimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo GLP derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide Lei nº 11.051, de 2004)

IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades. (Incluído pela Lei nº 9.990, de 2000)

Parágrafo único. Revogado. (Redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000). (grifos não originais)

Assim, enfatiza novamente, em relação às operações comerciais com os produtos derivados do petróleo, a MP 1.991-15/2000 extinguiu o citado regime de substituição tributária aplicável às duas Contribuições e, no seu lugar, instituiu o novo regime de tributação em fase única (ou monofásica). Por sua vez, a MP 1.991-18/2000, a Lei 9.990/1990 e a Lei 10.865/2004, sem alterar o regime jurídico de incidência monofásica, modificaram apenas as alíquotas aplicáveis às operações em análise.

Ao apreciar a matéria no mesmo sentido pronunciou-se o Superior Tribunal de Justiça (STJ). A título de exemplo, em relação ao direito de crédito pleiteado pelos comerciantes varejistas de combustíveis, situação análoga à da recorrente, merece destaque os enunciados da ementa do REsp nº 1.121.918/ RS, que segues transcritos:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. COFINS. LEI 9.718/98. COMERCIANTE VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS. AUSÊNCIA DE LEGITIMIDADE PARA REQUERER A COMPENSAÇÃO DA COFINS INCIDENTE SOBRE AS RECEITAS PROVENIENTES DA VENDA DE COMBUSTÍVEIS, A PARTIR DA LEI 9.990/00. REGIME MONOFÁSICO.

1. Sob o regime de tributação instituído pela Lei 9.718/98, a Cofins incidente sobre as operações com combustíveis era recolhida por meio de substituição tributária 'para frente', ou seja, as refinarias, na qualidade de contribuintes substitutas, recolhiam antecipadamente as contribuições que seriam devidas em toda a cadeia produtiva, presumindo-se as hipóteses de incidência e a base de cálculo das contribuintes substituídas.

2. Contudo, a partir da Lei 9.990/2000 (art. 3º), os comerciantes varejistas de combustíveis e demais derivados de petróleo deixaram de se submeter ao recolhimento da Cofins, no que se refere à receita auferida com a comercialização daqueles bens. As referidas contribuições passaram a incidir somente sobre as refinarias na forma monofásica, afastando-se a tributação dos varejistas pelo regime de substituição tributária, anteriormente previsto na Lei 9.718/98.

3. Nessa linha de raciocínio, a recorrente, por exercer atividade de comércio varejista de combustíveis e lubrificantes para veículos automotores, não detém legitimidade para requerer a compensação da Cofins, pois não ostenta condição de contribuinte de direito ou de fato.

4. Recurso especial não provido.4 (grifos não originais)

Além disso, não se pode olvidar que a presente forma de incidência monofásica encontra pleno respaldo no art. 149, § 4º, da CF/1988, a seguir transcrito:

Art. 149 Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no Art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.
(grifos não originais)

Com base no referido preceito constitucional, fica claramente evidenciado que há respaldo na Constituição para a instituição da referida forma de tributação, por meio de incidência monofásica.

(...)

Pelo arrazoado acima pode-se concluir que:

- a) A incidência monofásica não se confunde com o regime da substituição tributária;
- b) Na vigência da substituição tributária, o consumidor final, pessoa jurídica, poderia requerer a restituição/ressarcimento dos valores do PIS da Cofins correspondentes à incidência na venda a varejo, na hipótese de aquisição de óleo diesel diretamente à distribuidora;
- c) Com a redação do art. 4º da Lei nº 9.718/98, dada pelo art. 3º da Lei nº 9.990 de 2000, foi extinto o regime da substituição tributária aplicado ao PIS e à Cofins incidente nas vendas de óleo diesel, passando a vigorar a nova sistemática de incidência e arrecadação denominada tributação monofásica;

d) Com a extinção do regime de substituição tributária aplicado ao PIS e à Cofins nas vendas de óleo diesel, ocorrida com a instituição da sistemática de incidência monofásica, acabou com a possibilidade de ressarcimento previsto no art. 6º da IN SRF nº 6/1999. Ressalto que o citado artigo foi revogado pela IN SRF 247/2002;

e) Os fatos geradores, objeto desse processo, ocorreram em 2007.

Diante das premissas apontadas, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho