



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720003/2012-93
ACÓRDÃO	2301-011.921 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ATRI COMERCIAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

LANÇAMENTO DE CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO.

Constatado o não recolhimento total ou parcial de contribuições sociais previdenciárias, não declaradas em GFIP, o auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil efetuará o lançamento do crédito previdenciário.

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE Nº 08 DO STF.

A decadência das contribuições sociais previdenciárias é regida pelas disposições contidas no Código Tributário Nacional, conforme determinado pela Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal nº 08, publicada no DOU de 20/06/2008.

AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. RECONHECIMENTO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO PARA FINS DE COBRANÇA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. COMPETÊNCIA.

Os auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil têm competência para reconhecer vínculo empregatício para fins de fiscalização e lançamento de contribuições sociais previdenciárias.

ESTÁGIO IRREGULAR. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

A manutenção de estagiário em desconformidade com a legislação que rege o estágio caracteriza vínculo de emprego do educando com a parte concedente do estágio para todos os fins da legislação trabalhista e previdenciária.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/12/2008

RELATÓRIO DE VÍNCULOS.

A mera inclusão do nome de pessoas físicas e jurídicas ligadas à Autuada pessoa jurídica no relatório de vínculos que integra o auto de infração visa apenas fornecer subsídios à Procuradoria da Fazenda Nacional, para que esta, caso seja necessário e cabível, pleiteie judicialmente o redirecionamento de eventual execução forçada do crédito tributário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar, afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota – Relatora

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Andre Barros de Moura (substituto[a] integral), Carlos Eduardo Avila Cabral, Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de três autos de infração lavrados contra a sociedade empresária Atri Comercial Ltda (DEBCAD nº 37.324.108-9, nº 37.324.109-7 e nº 37.324.110-0). No auto de infração de DEBCAD nº 37.324.108-9 foram lançadas contribuições sociais previdenciárias da empresa sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas, a segurados empregados, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – SAT/RAT, relativas a competências compreendidas entre 01/2007 a 12/2008, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros. No auto de infração de DEBCAD nº 37.324.109-7 foram lançadas contribuições sociais previdenciárias de segurados empregados, relativas a competências compreendidas entre 01/2007 a 12/2008, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros. Já no auto de infração de DEBCAD nº 37.324.110-0 foram lançadas contribuições para outras entidades e fundos (FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE) sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas, a segurados empregados, relativas a

competências compreendidas entre 01/2007 a 12/2008, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros. O fato gerador das contribuições exigidas nos autos de infração de DEBCAD nº 37.324.108-9, nº 37.324.109-7 e nº 37.324.110-0, segundo a autoridade lançadora, foi o trabalho remunerado prestado por trabalhadores que, embora considerados pela Autuada (Atri Comercial Ltda) como estagiários, mantiveram vínculo empregatício real com a mesma (Autuada).

A autoridade fiscal, ao discriminar nos itens 3.3.1 a 3.3.16 do relatório fiscal de fls. 36 a 50 fatos que considera comprovarem infrações a legislação do estágio, indicou, entre outros: a) o fato de todos os supostos estagiários relacionados no Anexo 7 (fls. 213 a 236) terem recebido comissões ou outro tipo de remuneração condicionada a produtividade ou cumprimento de metas estabelecidas pela Autuada, “que atua no ramo automobilístico, com vendas de carros novos e usados além de venda de peças e acessórios e oficinas mecânica”; b) o fato de vários supostos estagiários terem recebido, após admissão formal como empregados, salários inferiores a remuneração que recebiam quando ainda eram considerados estagiários pela Autuada; c) o fato dos termos de compromisso de estágio de vários supostos estagiários terem sido firmados por outras empresas e não pela Autuada; d) o fato de vários supostos estagiários terem recebido valores superiores aos que eram fixados como bolsa nos termos de compromisso de estágio; e) o fato dos termos de compromisso de estágio de vários supostos estagiários terem sido firmados em nome da Autuada, por pessoas que não pertenciam ao seu quadro de lotação; f) o fato de vários dos termos de compromisso de estágio apresentados não cobrirem todo o período que os supostos estagiários a que se referem efetivamente prestaram serviços; g) o fato de vários trabalhadores terem prestado serviços na condição de estagiários por mais de 2 anos; h) o fato de alguns termos de compromisso de estágio conterem cláusula de carga horária superior à prevista no artigo 5º da Lei nº 6.494/1977 e no artigo 10 da Lei nº 11.788/2008; i) o fato de existir termo de compromisso de estágio que foi assinado quase cinco meses após o início do suposto estágio; j) o fato de ter sido constatado, na maioria dos termos de compromisso de estágio cujas cópias constam às fls. 257 a 765, que a Sra. Maria Oneida Damasceno Junqueira representou a Autuada mesmo sem pertencer ao seu quadro de lotação. A autoridade fiscal, ainda visando demonstrar que a Autuada tinha como prática reiterada contratar empregados de forma simulada como estagiários, menciona, no relatório fiscal de fls. 36 a 50, duas ações trabalhistas em que ocorreu o reconhecimento de vínculo empregatício entre aquela (Autuada) e trabalhadores contratados formalmente como estagiários. Ressalta, porém, que se absteve de lançar contribuições sociais previdenciárias reconhecidas como devidas em tais ações trabalhistas, pelo fato de a cobrança das mesmas estar a cargo da Justiça do Trabalho.

14.1. Os incisos do §1º do artigo 2º da Lei 10.101/00 seriam exemplificativos (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa). Mesmo assim, o acordo de PLR da Requerente seguia o requisito previsto no inciso I (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa) de forma integral;

14.2. Havia regras claras e objetivas para fins de fixação dos valores de PLR. Tais regras teriam sido apresentadas à fiscalização, quais sejam: (i) o valor de distribuição estava limitado a 50% do Lucro Antes dos Juros, Impostos, Depreciação e

Amortização (“LAJIDA”) (“Primeira Condição”); e (ii) a distribuição individual para cada um dos empregados seria um determinado múltiplo de salários, que não poderia superar a limitação prevista no item (i) (“Segunda Condição”). Tais múltiplos variavam de 1 a 12 salários. Caso alcançada a Primeira Condição e sendo a soma de todos os valores de PLR distribuídos menores que o valor calculado na Primeira Condição, todos os colabores da Requerente estariam aptos a receber os respectivos múltiplos de seus salários previstos na tabela acima (“Primeira Hipótese”), seja integral, seja proporcionalmente, conforme estaria previsto no Acordo de PLR. Ou seja, as regras seriam claras e objetivas. Traz exemplos de três funcionários e traz planilha com cálculos de pagamentos a todos colaboradores no período (doc. nº 4 – juntado como documento não paginável). Argumenta ainda que a grande maioria dos colaboradores da Requerente possui curso superior, sendo que dessa porcentagem há uma quantidade relevante de colaboradores formados em Economia, Administração, Contabilidade ou Finanças. Tais profissionais chegariam às mesmas conclusões apresentadas pela impugnante, mesmo que se entenda que as regras não seriam claras o suficiente;

14.3. Ainda que tais regras fossem tidas como insuficientes, a Requerente teria cumprido a finalidade da legislação, sendo de se considerar ainda que deve prevalecer o acordado sobre o legislado, nos termos da Reforma Trabalhista e MP nº 905/2019;

14.4. Quanto ao Bônus de Contratação (Hiring Bonus), afirma que são recebimentos sem habitualidade (art. 28, § 9º, e, item 7 - ganhos eventuais), percebidos uma única vez e no momento em que iniciavam o trabalho para a requerente, ou seja, não seria contraprestação pelo trabalho, pelo “fato de a Requerente ter o profissional trabalhando em seu quadro de empregados”.

Por fim, a Recorrente pugna que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Marcelle Rezende Cota**, Relatora

Admissibilidade

Conheço do Recurso Voluntário, uma vez tempestivo e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade.

Mérito

Além desta motivação específica, a fiscalização inseriu como motivo do lançamento o fato da contribuinte não ter apresentado “documentos comprobatórios do atendimento aos requisitos” legais de objetividade e clareza, além de ter acrescentado ainda que *“embora conste do referido acordo que são válidos como mecanismos de aferição (...) formulários internos de avaliação”, não há “qualquer critério de desempenho indicado no acordo, certo que ainda que se existentes e tivessem sido apresentados, infrutíferos os seriam, plenamente ausentes no acordo qualquer parâmetro ou métrica de avaliação”*.

Por sua vez, a Recorrente contrapõe-se a pretensão fiscal, argumentando que as verbas pagas a seus funcionários a título de PLR estavam de acordo com a legislação e que, portanto, o lançamento correspondente às contribuições incidentes sobre tais verbas é improcedente.

Afirma que o Acordo contém regras claras e objetivas, devendo ser respeitado os termos acordados entre a empresas e os empregados.

De início, antes mesmo de contemplar as razões de mérito propriamente ditas, com o objetivo de melhor aclarar a demanda posta nos autos, cumpre trazer a legislação de regência que regulamenta a verba ora em análise, bem como alguns estudos a propósito da matéria, senão vejamos:

A Constituição Federal, por meio de seu artigo 7º, inciso XI, instituiu a PLR da empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, desvinculando-a expressamente da base de cálculo das contribuições previdenciárias, como segue:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

Por seu turno, a legislação tributária ao regulamentar a matéria, impôs algumas condições para que as importâncias concedidas aos segurados empregados a título de PLR não integrassem o salário de contribuição, a começar pelo artigo 28, § 9º, alínea “j”, que assim preceitua:

Art. 28. [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei:

[...]

j – a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica. (grifos nossos)

Em atendimento ao estabelecido na norma acima, a Medida Provisória nº 794/1994, tratando especificamente da questão, determinou, em síntese, o seguinte:

Art. 2º Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, mediante negociação coletiva, a forma de participação destes em seus lucros ou resultados.

Parágrafo único. Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

- a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e
- b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Art. 3º A participação de que trata o artigo 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário.

[...]

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre.

[...]

Após reedições, a MP retro fora convertida na Lei nº 10.101/2000, trazendo em seu bojo algumas inovações, notadamente quanto a forma/periodicidade do pagamento de tais verbas, senão vejamos:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

- I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;
- II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

- I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;
- II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade funcional dos trabalhadores.

[...]

Art.3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

[...]

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação de lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

[...]

Em suma, extrai-se da evolução da legislação específica relativa à PLR que existem dois momentos a serem apartados quanto aos requisitos para não incidência das contribuições previdenciárias. Para o período até 29/06/1998, era vedado o pagamento em periodicidade inferior a um semestre. Posteriormente a 30/06/1998, além da exigência acima, passou a ser proibido o pagamento de mais de duas parcelas no mesmo ano civil.

No que tange aos demais requisitos, especialmente àqueles inscritos no artigo 2º, as disposições legais continuaram praticamente as mesmas, exigindo regras claras e objetivas relativamente ao método de aferição e concessão da verba em comento.

Atualmente, a Lei nº 10.101/2000 se apresenta com algumas alterações introduzidas pela Lei nº 12.832, de 20/07/2013.

A teor dos preceitos inscritos na legislação mencionada, constata-se que a PLR, de fato, constitui uma verdadeira imunidade, eis que desvinculada da tributação das contribuições previdenciárias por força da Constituição Federal, em virtude de se caracterizar como verba eventual e incerta.

Contudo, não é a simples denominação atribuída pela empresa à verba concedida aos funcionários, in casu, PLR, que irá lhe conferir a não incidência dos tributos ora exigidos. Em verdade, o que importa é a natureza dos pagamentos efetuados, independentemente da denominação pretendida pela contribuinte. E, para que a verba possua efetivamente a natureza de PLR, indispensável se faz a conjugação dos pressupostos legais inscritos na MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, dependendo do período fiscalizado.

Nessa esteira de entendimento, é de fácil conclusão que as importâncias pagas aos segurados empregados intituladas de PLR somente sofrerão incidência das contribuições previdenciárias se não estiverem revestidas dos requisitos legais de aludida verba. Melhor esclarecendo, a tributação não se dá sobre o valor da PLR, mas, tão somente, quando assim não restar caracterizada.

Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais de caracterização de tal verba, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando fundamentadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade.

Por outro lado, convém frisar que se tratando de imunidade, os pagamentos a título de PLR não devem observância aos rigores interpretativos insculpidos nos artigos 111, inciso II e 176, do CTN, os quais contemplam as hipóteses de isenção, com necessária interpretação restritiva da norma. Ao contrário, no caso de imunidade, a doutrina e jurisprudência consolidaram entendimento de que a interpretação da norma constitucional poderá ser mais abrangente, de maneira a fazer prevalecer à própria vontade do legislador constitucional ao afastar a tributação de tais verbas, o que não implica dizer que a PLR não deve observância ao regramento específico e que a norma constitucional que a prescreve é de eficácia plena.

Feita esta breve introdução e evolução legislativa, passamos a analisar o ponto central sobre a ausência de regras claras e objetivas.

No caso dos autos, a exemplo do que se vê na e-fls. 107/111 (Acordo 2014), da análise do Termo, constatou que nos ITENS 10 e 13 constam o que segue:

10. CLAREZA DAS REGRAS

EMPRESA e COMISSÃO entendem suficientemente claras as regras estipuladas no presente Acordo.

(...)

13. REGRAS ADJETIVAS E MECANISMOS DE AFERIÇÃO DAS INFORMAÇÕES PERTINENTES AO CUMPRIMENTO DO PRESENTE ACORDO

São válidos, como mecanismos de aferição de informações, todas as provas admitidas em Direito, inclusive balanços publicados e formulários internos de avaliações.

No entanto não foram apresentados os referidos anexos com estas informações “essenciais”, ou seja, impossível afirmar que há regras claras e objetivas se os documentos não foram apresentados.

Não sendo o bastante, também foi verificado que no “ANEXO” consta que: “Serão avaliados 2 fatores: 1) O valor de distribuição está limitado a 50% do LAJIDA (L1); e 2) O valor de distribuição está limitado a soma do PLR de todos os empregados (L2)”. Questiona-se: cadê os indicadores de avaliação? – Não existem. Cadê os indicadores de desempenho? – Não foram apresentados.

Portanto, ainda que a lei estabeleça que a PLR deva ser objeto de negociação entre as partes, **dos instrumentos decorrentes dessa negociação devem constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, o que, no presente caso, não restou comprovado.**

Assim, não procede o argumento da ora Recorrente de que a definição dos direitos substantivos e regras adjetivas seria discricionária e que o Fisco careceria de legitimidade e interesse para a questionar.

Ainda sobre o tema, tendo em vista que a decisão de primeira instância caminhou no mesmo sentido, por muito bem analisar as razões e documentos postos aos autos, peço vênha para transcrever excertos e adotá-los como fundamentos adicionais aos que já foram expostos, *in verbis*:

16.6. Então, embora concordemos que os incisos do §1º do artigo 2º da Lei 10.101/00 são exemplificativos (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa) e que um dos critérios constantes do acordo de PLR parece ter sido a lucratividade da empresa, o fato é que não só o Acordo contém incongruências com a lei (conforme aponta pela fiscalização quanto aos tais “formulários internos de avaliação”), como a falta de esclarecimentos durante o procedimento fiscal e em defesa (diferenças a maior e a menor nos pagamentos sem nenhuma justificativa conjugada com a não justificativa a respeito dos “formulários internos de avaliação”) impede a conclusão de que o Acordo foi formulado e executado em respeito às normas contidas na Lei nº 10.101/00 e aos seus próprios termos.

16.7. Deveras, quanto ao Acordo tal como formulado, bem aponta a autoridade fiscal e realmente há na cláusula 13 a previsão de que o Acordo tem como “mecanismos de aferição de informações” (...) formulários internos de avaliação” (fls. 60). Como se verá, no contexto da falta de prestação de informações pela fiscalizada, inclusive em defesa, é relevante considerar tal fundamento do lançamento, pois não se exclui a possibilidade das variações nos pagamentos decorrerem de outros critérios, que podem ser contrários à lei, especialmente se não claros e objetivos. No caso dos autos, o que se tem é a completa ausência de justificativas quanto às variações de pagamentos reconhecidas pela própria defesa. E nenhuma palavra sobre a previsão de “mecanismos de aferição de informações” por formulários internos de avaliação”.

16.8. Aliás, apenas para reforçar a real possibilidade de que a rubrica tenha sido paga de forma diversa da alegada – o que se cogita diante das omissões já relatadas – destaco que, às fls. 139, consta que, no pagamento da PLR subsequente ao período considerado (PLR de 2016), contribuiria para o resultado da PLR a tal “Avaliação 360° (superiores, pares e subordinados)”. Nesta, são consideradas “Competências técnicas (50%)” e “Competências comportamentais (50%)”, ou seja, a PLR sofreria variações individuais, cuja subjetividade ou

eventual falta de clareza não foi objeto de verificação porque se refere à PLR não considerada no lançamento.

16.9. De toda sorte, por constar nos autos e diante das divergências nos pagamentos absolutamente injustificadas, cabe trazer tal fato à baila com o exclusivo fito de demonstrar que as variações nos pagamentos da PLR 2014 decorreram de fato nebuloso, o qual pode retirar toda a objetividade e clareza que a impugnante defende.

16.10. Note-se que a contrariedade do Acordo à lei, conforme relato fiscal, decorreu da impossibilidade de se verificar a clareza e objetividade em decorrência da falta de informações prestadas, especialmente a intimação para: “Apresentar planilha com discriminação dos beneficiários de participações nos lucros e resultados - PLR nos anos-calendário objeto”. Note-se que na sequência foi lavrado TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL 03, de 09/04/2019, através do qual foi intimado e comunicado de que:

(...)

16.11. Ora, tais parâmetros, especialmente diante do laconismo do Plano (nem tanto de seu Anexo), somente poderia ser averiguados face à planilha e esclarecimentos solicitados durante o procedimento fiscal, avançando para um outro nível de análise, com contemplação das informações com a folha de pagamento, a contabilidade e outros documentos de suporte, para se averiguar a conformidade com a lei e o cumprimento do acordo. Se dúvidas persistissem, novos esclarecimentos seriam solicitados.

(...)

16.13. Ora, não há como verificar o cumprimento da lei e do próprio pacto sem justificativas a respeito de divergências de valores e sobre as próprias previsões contidas no Plano e no seu Anexo. Somente com todo o conjunto de elementos e informações é que a fiscalização e os beneficiários poderiam cogitar de considerar as regras claras e objetivas.

Neste contexto, não tendo a Recorrente apresentado a documentação referente as metas/requisitos, bem como os mecanismos de aferição, correto o lançamento.

Por fim, a Recorrente pugna pela aplicação da Lei nº 14.020/2020, no que alterou a Lei nº 10.101/2000 e do art. 611-A, XV, da CLT, introduzido pela Reforma Trabalhista. Entendo que a legislação mencionada não tem aspecto interpretativo, ou seja, não pode retroagir para atingir fatos pretéritos. Em outras palavras, pelo aspecto temporal (lei posterior aos fatos geradores), entendo inaplicável a disposição legal invocada que ora se encontra consubstanciada na Lei nº 14.020/2020, no que alterou a Lei nº 10.101/2000.

Conclusão

Pelas razões acima expostas, voto por conhecer do Recurso Voluntário para negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota