



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11080.722319/2010-43  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-008.834 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de julho de 2020  
**Recorrente** ROSINA ALIMENTOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2009

**RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.**

Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito para o qual pleiteia compensação. A mera alegação do direito creditório, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito para compensação.

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. ANÁLISE EM SEDE RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE.**

Não sendo matéria de ordem pública, resta prejudicada a análise de matéria não suscitada na impugnação, por força do artigo 17, do Decreto nº 70.235/72.

**APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF.**

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso em face da preclusão. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar provimento, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus – Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corinθο Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

## Relatório

Por bem resumir os fatos ocorridos no presente processo, adoto como parte do meu relato o relatório do acórdão nº 14-58.449, da 16ª Turma da DRJ/RPO, proferido na data de 11 de maio de 2015:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de créditos de PIS não-cumulativo vinculado a receitas não tributadas no mercado interno, no valor de R\$ 412.760,96, apurado no período de 01/01/2005 a 31/12/2009.

A DRF em Porto Alegre elaborou o Despacho Decisório de fls.171, no qual decidiu pela procedência parcial do valor pleiteado, conforme Termo de Informação Fiscal de folhas 152/170, que é parte integrante e indissociável do referido Despacho.

No referido Termo de Informação Fiscal, contém a informação da origem dos créditos pleiteados:

*Trata o presente processo da análise de Pedidos de Ressarcimento de Créditos onde o contribuinte ROSINA ALIMENTOS LTDA., solicita o aproveitamento de créditos do Pis//Pasep decorrentes da não cumulatividade vinculado a receitas não tributadas no Mercado interno (art. 16 da Lei 11.116/2005).*

*Informa o Auditor-fiscal que a empresa atua no setor alimentício, tendo como principal atividade a industrialização e venda de arroz e que seus principais insumos são o arroz em casca grãos e os materiais de embalagem dentre outros utilizados no processo de industrialização do produto.*

No Termo, o Auditor-fiscal constatou irregularidades:

*1 – Aproveitamento indevido de créditos sobre despesas não incorridas no mês de janeiro de 2005.*

*7. O contribuinte utilizou-se da sua apuração de créditos referentes ao mês de janeiro de 2005 para incluir despesas de períodos anteriores, referentes ao ano de 2004, créditos estes chamados de extemporâneos nas planilhas demonstrativas de cálculos, o que afronta a legislação vigente.*

*8. Os créditos chamados pelo contribuinte de “extemporâneos” foram lançados na Dacn de Janeiro de 2005 porém referem-se a despesas tais como aquisições de insumos, materiais de manutenção, armazenagem e frete na operação de venda e créditos referentes ao ativo imobilizado de períodos anteriores o que é vedado pela legislação em vigor.*

(...)

*10. Os dispositivos legais em questão não prevêm o uso acumulado de créditos de períodos anteriores em um único mês por uma razão muito simples, pois parte do crédito apurado pode ser utilizado em pedidos de ressarcimento e compensação e parte pode ser utilizado apenas para abater da própria contribuição tanto para o Pis/Pasep como para a Cofins, e obviamente nos meses anteriores os percentuais de rateio entre as receitas (Tributadas, Não Tributadas e de Exportação) são diferentes do mês de janeiro de 2005 gerando distorções no aproveitamento dos créditos. Não obstante isso*

*poderia em “tese” o contribuinte escolher entre os meses do ano o que a receita de Exportação ou Não Tributada no mercado interno fosse maior e lançar seus créditos de forma extemporânea nesse mês e dessa forma obter ressarcimento de crédito indevido causando dano ao erário público.*

Além disso, informa a autoridade fiscal que ocorreu inclusão indevida na base de cálculo dos créditos de despesas sem amparo legal.

*2.1. Despesas com combustíveis destinados ao uso em veículos (caminhões) da empresa.*

*12. A interessada incluiu na base de cálculo dos seus créditos dispêndios com combustível utilizado em caminhões da empresa.*

*14. O texto legal é restritivo na sua interpretação, só dará direito a crédito o combustível utilizado como insumo na prestação de serviços ou na fabricação de bens utilizados para a venda. Os caminhões em questão não são utilizados na produção de produtos destinados à venda nem tão pouco na prestação de serviços, uma vez que não se trata de empresa transportadora, inexistindo assim direito à crédito sobre os gastos com combustíveis utilizados nestes caminhões.*

*15. É importante frisar que nas planilhas apresentadas pelo contribuinte este informou tratar-se o combustível de combustível para geradores, porém tais valores foram contabilizados na conta n.º 3.3.03.002.0669 que faz parte do grupo de despesas com veículos.*

*16. Além disso mesmo que esse combustível ou parte dele fosse utilizado em geradores particulares de energia elétrica estaria igualmente vedado o creditamento, pois o combustível em questão serve como insumo na geração de energia elétrica e essa energia elétrica sim seria utilizada na alimentação de máquinas e equipamentos utilizados na produção de produtos destinados a venda.*

Assim, conclui que:

*Portanto o combustível (óleo diesel) utilizado tanto em caminhões de propriedade da empresa como em gerador de energia elétrica não é considerado insumo para fins de apuração de créditos para o Pis/Pasep e para a Cofins.*

Cita a Solução de Consulta N.º 24 de 2007:

*Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins DEDUÇÃO DE GASTOS COM COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES. INSUMOS PARA A FABRICAÇÃO. CRÉDITO. Não é possível a dedução dos gastos com combustíveis utilizados no GERADOR particular de ENERGIA, e dos lubrificantes usados nas máquinas e equipamentos, já que não são considerados insumos para a fabricação de madeiras laminadas e compensados, para fins de creditamento na sistemática não cumulativa.*

Por fim, no item 3 "Inclusão nos pedidos de ressarcimento de créditos não vinculados à receitas de vendas não tributadas no mercado interno", destacou que:

*19. O contribuinte incluiu em seus pedidos de ressarcimento valores referentes à vendas para comercial exportadora com fins específicos de exportação. Ocorre que os créditos oriundos destas operações não se enquadram no disposto no art.*

*17 da Lei 11.033/2004 e sim no art. 6º inciso II da Lei 10.833/2003 no caso da Cofins e art. 5º inciso II da Lei 10.637/2002.*

*20. Os pedidos de ressarcimento ora em análise dizem respeito a créditos oriundos de operações de vendas não tributadas no mercado interno, o que torna incompatível a*

*inclusão de créditos vinculados à receitas de exportação no mesmo pedido de ressarcimento.*

*21. Não obstante isso durante o preenchimento da Perd/Comp o contribuinte é obrigado a informar o tipo de crédito objeto do seu pedido e em todos os Perd/Comps em questão o contribuinte informou o crédito como sendo do Pis/Pasep não cumulativo – Mercado interno ou Cofins não cumulativa – Mercado interno (ver perdcomps fls. 02 à 88), nessa situação descabe a inclusão de qualquer crédito vinculado à mercado externo nos pedidos ora analisados.*

Cientificada do Despacho Decisório e inconformada, a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade, de fls.182/194, alegando, no item II – DO DIREITO:  
**II. I - DA LEGITIMIDADE DO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO EXTEMPORÂNEO**

(...)

*Todavia, no caso do crédito não ser aproveitado no mesmo mês em que se originaram as despesas que o originaram, a exemplo do que ocorre no caso em testilha, as mesmas Leis n.º 10.833/03 e 10.637/02 garantem ao contribuinte o direito de aproveitar esses créditos nos meses subsequentes.*

Cita soluções de consulta que entende aplicáveis à matéria em litígio e conclui:

*Dessa maneira, a ora Manifestante ao proceder ao aproveitamento dos créditos de COFINS e PIS, não aproveitados nos meses de julho a dezembro de 2004, no mês de janeiro de 2005, agiu em conformidade com o art. 3o, § 4o, da Lei n.º 10.833/03 e com o art. 3o, § 4o, da lei n.º 10.637/02, razão pela qual o referido despacho deve ser reformado.*

Também, entende que:

*A ora Manifestante ao apurar os créditos nos meses de julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2004, considerou as receitas das vendas no mercado interno tributado e no mercado interno não-tributado percebidas nos meses de janeiro a dezembro de 2004 e, por conseguinte, realizou o percentual de rateio, para apurar os créditos, na exata proporção das referidas receitas no mercado interno tributado e não-tributado (...)*

(...)

*Destarte, a ora Manifestante apurou corretamente os créditos extemporâneos, originados e não aproveitados nos meses de 2004, apropriados no mês de janeiro de 2005, de modo que não há lesão ao erário público, sendo medida de rigor o deferimento de seu ressarcimento.*

Argúi que o combustível utilizado e glosado pela autoridade administrativa lhe dá direito ao crédito, nos seguintes termos:

**II. II - DO CREDITAMENTO DOS COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NOS GERADORES DE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO PROCESSO PRODUTIVO**

*Inicialmente cabe esclarecer que, apesar dos combustíveis terem sido contabilizados na conta n.º 3.3.03.002.0669 que refere-se a despesas com veículos, as despesas que originam o crédito pleiteado são de combustíveis adquiridos para serem consumidos na geração de energia elétrica que movimentam as máquinas no processo produtivo, conforme as planilhas apresentadas à Autoridade Fiscal.*

(...)

*No processo produtivo de industrialização de arroz, a Manifestante, utiliza diversas máquinas que funcionam com energia elétrica. Ocorre que, diante das constantes quedas/interrupções no abastecimento de energia elétrica, a ora Manifestante adquiriu geradores de energia elétrica a fim de que o seu processo produtivo não seja interrompido a cada interrupção no abastecimento de energia elétrica.*

*Por conseguinte, como os geradores de energia elétrica consomem óleo diesel, a ora Manifestante adquire quantidade considerável desse combustível diretamente das distribuidoras de combustível, sendo a média de 15.000 (quinze mil) litros de óleo diesel em cada pedido, conforme pode se constatar nas notas fiscais de aquisição desse combustível (óleo diesel) diretamente das distribuidoras, anexadas, por amostragem, no DOC. 07.*

*Destarte, como o óleo diesel adquirido é utilizado na geração de energia elétrica consumida indispensável para a movimentação das máquinas do setor produtivo, a ora Manifestante realizou o creditamento dessas despesas de aquisição, com base no art. 3o, inciso II c/c inciso III, da Lei n.º 10.833/03:*

*Diante da argumentação, a interessada entende que, como o óleo diesel é utilizado na geração de energia elétrica para o beneficiamento de arroz destinado à venda, o creditamento da COFINS e do PIS, encontra guarida na previsão do art. 3o, inciso II c/c inciso III, da Lei n.º 10.833/03 (COFINS) e no art. 3o, inciso II c/c inciso IX, da Lei n. 10.637/02.*

*Cita Solução de Consulta sob n.º 155, de 09/12/2010, concluindo que, a ora Manifestante agiu com acerto ao creditar-se das despesas de óleo diesel consumido na geração de energia elétrica necessária ao funcionamento das suas máquinas utilizadas no setor produtivo, ou seja, na no processo de industrialização do arroz.*

Ao final pede deferimento total do crédito.

No acórdão do qual foi extraído o relatório acima, foi julgada improcedente a manifestação de inconformidade da recorrente, recebendo a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2009

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE APROPRIAÇÃO NA DACON

A apuração extemporânea de créditos só admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon. A apuração de crédito somente pode abranger créditos relativos a aquisição relativa aquele período de apuração, conforme expressa disposição legal.

DESPESAS COM ÓLEO DIESEL.

Na apuração da Contribuição para o PIS não-cumulativa, podem ser descontados créditos das despesas e custos relativos à energia elétrica adquirida de pessoa jurídica domiciliada no país, não se incluindo aí os gastos com combustível nos geradores de energia.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

### Direito Creditório Não Reconhecido

Devidamente cientificada da decisão acima referida a recorrente apresentou tempestivamente seu recurso voluntário, repisando as teses trazidas pela manifestação de inconformidade, sem apresentar qualquer outro fato que pudesse modificar o entendimento quanto ao decidido, trazendo novo apontamento quanto a possibilidade de atualização do crédito objeto do ressarcimento pela taxa SELIC.

Passo seguinte o processo foi encaminhado a esse E. Conselho e distribuído para minha relatoria.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, trata de matéria de competência dessa Turma motivo pelo qual passa a ser analisado.

Conforme se verifica do relatório acima, o presente processo tem por objeto o pedido de ressarcimento de créditos de PIS não-cumulativo vinculado a receitas não tributadas no mercado interno.

Foram garantidos parcialmente os créditos pleiteados pela recorrente, sendo glosados aqueles que se referiam à créditos extemporâneos, bem como combustíveis adquiridos e lançados na contabilidade como se utilizados em veículos da própria recorrente, que no decorrer da fiscalização restou constatado serem aplicados nos geradores de energia elétrica utilizada na produção.

#### *I – Matéria preclusa*

Conforme se depreende do recurso voluntário a recorrente pretende discutir matéria relacionada à incidência da taxa Selic a correção de seu suposto crédito.

Entretanto, referida matéria não foi apresentada na manifestação de inconformidade, fato este que, por disposição legal, a torna preclusa, não havendo a possibilidade de ser apreciada neste momento processual, sob pena de supressão de instância.

Estabelece o art. 17 do Decreto 70.235/72:

"Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Assim, não se tratando de matérias passíveis de serem conhecidas de ofício por este Colegiado, delas não tomo conhecimento, sob pena de supressão de instância e ferimento do devido processo legal.

## ***II – Créditos extemporâneos***

Foram glosados créditos extemporâneos lançados pela recorrente em sua DACON, do período de apuração em análise no presente processo.

Segunda a fiscalização, referidos créditos poderiam ser apurados e aproveitados pela recorrente, entretanto para tanto, deveria ter promovido a retificação de DACONs e DCTFs dos meses correspondentes.

A recorrente em seu recurso, aponta a desnecessidade de retificação requerida pela fiscalização, inexistindo qualquer vedação na legislação que impeça a escrituração dos créditos extemporâneos sem a retificação.

Os créditos dessa natureza tem a peculiaridade de terem sua origem em determinado mês (ou período de apuração) e serem adjudicados em mês ou meses subsequentes, portanto a destempo – ou de forma extemporânea.

Nesse sentido, a legislação própria da Contribuição ao PIS e da COFINS contém parágrafo 4º, artigo 3º, respectivamente, da Lei nº10.637, de 30 de dezembro de 2002 (Lei 10.637/02), e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (Lei 10.833/03), dispositivo que é cristalino no sentido de que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

Aliás, o parágrafo 2º, artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 (IN SRF 247/02), para a Contribuição ao PIS, e o parágrafo 2º, artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004 (IN SRF 404/04), para a COFINS, contém idêntica redação aos dispositivos legais antes citados, portanto no âmbito da Receita Federal do Brasil (RFB) também está autorizada a prática pela Recorrente.

Tanto o crédito extemporâneo é autorizado, que na recentemente inaugurada Escrituração Fiscal Digital (EFD) de PIS e COFINS está previsto bloco específico para sua escrituração. Segundo o guia prático da escrituração fiscal digital, o bloco 1 serve para fins de: complemento da escrituração, controle de saldos de créditos e de retenções, operações extemporâneas e outras informações.

O próprio sítio da Receita Federal do Brasil na pergunta 60 da seção das perguntas frequentes do EFD admite ser possível requerer os créditos extemporâneos da seguinte forma:

Pergunta 60. Como informar um crédito extemporâneo na EFD PIS/COFINS?

O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa RFB no. 1.052, de 2010, a PJ deverá detalhar suas operações através dos registros 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (Cofins).

Sobre isso, entendo que o direito a crédito de PIS/COFINS não-cumulativo em período anterior, o qual não foi aproveitado na época própria, prescinde da necessária retificação do DACON e da DCTF, ou de eventual comprovação de não utilização do crédito.

Destarte, tal medida é essencial para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados no DACON original e principalmente para que os saldos de créditos do Dacon dos meses posteriores à constituição possa ser evidenciado, propiciando, assim, a conferência da não utilização dos créditos em períodos anteriores.

Nesse sentido, a Solução de Consulta n.º 73, de 2012:

SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º73,

DE 20 DE ABRIL DE 2012 ASSUNTO: Contribuição para o PIS

EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF. É exigida a entrega de Dacon e DCTF retificadoras quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da Contribuição para o PIS.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, caput, e seu § 4º; IN RFB n.º 1.015, de 2010, art. 10; ADI SRF n.º 3, de 2007, art. 2º; PN CST n.º 347, de 1970.

Esse é o entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de que o aproveitamento de crédito extemporâneo prescinde de retificação da DACON e DCTF, a saber:

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES.  
COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização. (Acórdão 3403.003.078)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.  
RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da não utilização. (Acórdão 3403.002.717)

Como demonstrado no processo, a recorrente não promoveu a retificação das declarações acima mencionadas e, não comprovou por outros meios documentais a não utilização anterior dos créditos extemporâneos pleiteados.

Assim, entendo não assistir razão à Recorrente em relação aos créditos extemporâneos pleiteados.

### ***III – Créditos despesa de combustíveis***

O recurso voluntário, espelho da manifestação de inconformidade, discute novamente glosa de créditos relacionados à aquisição de combustíveis utilizados em caminhões da empresa, sendo informado pela recorrente, tratem-se de combustíveis utilizados em geradores de energia elétrica, indispensável para o desenvolvimento de sua atividade.

Pois bem. À exceção da juntada de poucas notas fiscais de aquisição de combustíveis realizada pela recorrente, nenhum outro documento contábil ou fiscal que comprovassem suas alegações, foram trazidos aos autos.

Quanto ao ônus da prova, insta tecer que a prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC<sup>1</sup>). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretense direito, o indeferindo do crédito é medida que se impõe. Nesse sentido:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. **Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)**" (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. **A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil**". (original não destacado)<sup>2</sup>

Desta forma, considerando não ter se desincumbido do ônus de provar o que fora alegado, não há como ser dado provimento ao pleito da recorrente.

#### **IV – Conclusão**

Por todo o acima exposto, voto por conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

<sup>1</sup> Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor

<sup>2</sup> Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus – Relator.