

PROCESSO - A. I. N° 140779.0001/15-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MULTIBEL UTILIDADE E ELETRODOMÉSTICOS LTDA.
RECORRIDOS - MULTIBEL UTILIDADE E ELETRODOMÉSTICOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2^a JJF n° 0130-02/16
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 13/08/2018

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF N° 0194-12/18

EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO PREVISTA NO DECRETO N° 7.799/00. SAÍDAS PARA CONTRIBUINTES BAIXADOS OU INAPTO NO CAD/ICMS.

a) ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Excluídas as transferências internas ao Estado da Bahia.
b) ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. Infrações parcialmente elididas. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO. Argumentos defensivos de que houve erro na Escrituração Fiscal Digital não elide a infração. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas na defesa e negado o pedido de revisão fiscal. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício interpostos pela autuada e pela 2^a JJF, respectivamente em razão do Acórdão 2^a JJF N° 0130-02/16, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração n° 140779.0001/15-0, lavrado em 10/03/2015, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$1.232.979,64, relativos às infrações descritas a seguir, somente naquilo que representa o objeto dos presentes recursos.

INFRAÇÃO 01 – 03.02.05 – Recolhimento a menor do ICMS no valor de R\$ 1.095.869,67, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, conforme demonstrativos no Anexo III, às fls. 18 a 23. Em complemento consta: Tudo conforme Anexo II, contendo CD/DVD com os arquivos da EFD e NF e utilizados na fiscalização e respectivos relatórios que embasam esta infração e as demais constantes do presente AI, juntamente com recibo autenticado e assinado comprovando a entrega de cópia do mesmo ao preposto do contribuinte, e Anexo III, contendo cópias impressas da primeira e última folhas dos relatórios que sustentam esta infração, também devidamente assinadas pelo preposto supra mencionado, comprovando o recebimento de cópias das mesmas.

INFRAÇÃO 02 - 03.02.02 - Recolheu a menor do ICMS no valor de R\$ 6.248,06, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de março, maio, julho a dezembro de 2011, janeiro a maio e agosto de 2012, conforme demonstrativos no Anexo IV, às fls. 25 a 30. Em complemento consta: Tudo conforme Anexo II, contendo CD/DVD com os arquivos da EFD e NF e utilizados na fiscalização e respectivos relatórios que embasam esta infração e as demais constantes do presente AI, juntamente com recibo autenticado e assinado comprovando a entrega do mesmo ao preposto do contribuinte, e Anexo IV, contendo cópias impressas da primeira e última folhas dos relatórios que sustentam esta infração, também devidamente assinadas pelo preposto supra mencionado, comprovando o recebimento de cópias das mesmas.

INFRAÇÃO 03 - 07.02.03 - Deixou de proceder a retenção do ICMS no valor de R\$ 130.861,91, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, no período de janeiro a dezembro de 2012, conforme demonstrativos no Anexo V às fls. 32 a 34. Em complemento consta: Tudo conforme Anexo II, contendo CD/DVD com os arquivos da EFD e NF e utilizados na fiscalização e respectivos relatórios que embasam esta infração e as demais constantes do presente AI, juntamente com recibo autenticado e assinado comprovando a entrega do mesmo ao preposto do contribuinte, e Anexo V, contendo de cópias

impressas da primeira e última folhas dos relatórios que sustentam esta infração, também devidamente assinadas pelo preposto supra mencionado, comprovando o recebimento de cópias das mesmas.

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 16/08/2016 (fls. 439 a 451) e decidiu pela Procedência em Parte, em decisão unânime, nos termos a seguir reproduzidos.

"VOTO:

Inicialmente, sobre o pedido para que seja anotado na capa dos autos o nome dos advogados, que constam na procuraçāo, a saber: FERNANDO VAZ COSTA NETO – OAB/BA 25.027 e DIEGO LOMANTO ANDRADE – OAB/BA 27.642, tendo por escopo o recebimento das intimações do feito no endereço indicado no rodapé desta petição e, que todas as publicações pela imprensa oficial figurem em nome dos advogados acima indicados, sob pena de nulidade, inexiste óbice a seu atendimento, em especial para intimação dos advogados do sujeito passivo no endereço indicado na peça impugnatória, desde que respeitado o disposto no artigo 108 do RPAF/99.

Com relação as preliminares de nulidades argüidas na peça defensiva, na análise de todos os elementos que integram o presente Auto de Infração constato que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/97 e com o RPAF-BA/99, ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art.39 do RPAF/99, e os fatos geradores do crédito tributário estão constituídos nos levantamentos, demonstrativos e documentos fiscais e CD (entregue ao autuado conforme fl.15), constantes nos autos, necessárias à demonstração dos fatos argüidos, todos entregues cópias a preposto do contribuinte autuado, que exerceu com plenitude a ampla defesa e contraditório.

Portanto, não acolho a alegação de que não foram obedecidos os requisitos essenciais elencados no artigo 39, incisos V e VII, do RPAF/99, bem como que não consta no Auto de Infração enumeração das situações de redução da multa, caso escolhesse pelo recolhimento do tributo, antes do prazo para apresentação de defesa.

Ademais, consta no enquadramento legal os dispositivos tidos como infringidos e da multa aplicada, e no demonstrativo de débito às fls.4 a 6, constam os valores relativos ao valor principal, correção monetária, acréscimo moratório e a multa, cujos valores dos acréscimos legais dependerão do dia de pagamento do débito, ocasião em que o órgão preparador da inspetoria fazendária aplica o disposto no art.45 e 45-B da Lei nº 7.014/96.

Ressalto que consta intimação no próprio corpo do Auto de infração, fl.3, que foi assinado pelo autuado, e ele teve 30 (trinta) dias para efetuar o pagamento do débito ou apresentar sua defesa administrativa, na forma prevista no artigo 123 caput do RPAF/99, o que torna descabido o argumento de exigüidade de tempo para formular sua defesa.

No que tange a preliminar relativa a falta de fundamentação da autuação, e a alegação de falta de discriminação das notas fiscais que serviram de base para a apuração do débito, não vislumbro que o autuante tenha deixado de cumprir requisitos necessários para atender a formalização do lançamento, pois entregou todos os levantamentos e demonstrativos de apuração do débito que materializam as infrações, nos quais foram discriminados os respectivos documentos fiscais e respectivos valores. Ressalto que o autuado exerceu plenamente seu direito de defesa, apontando equívocos no trabalho fiscal, que serão apreciados por ocasião do exame mérito.

Com relação a alegação de que as notificações não descrevem como deveriam a legislação aplicável na correção monetária, bem como nos juros utilizados para o cálculo das multas delas advindas, acarretando em novo cerceamento de defesa, pois apenas foram citados artigos do Decreto nº 6.284/97, porém sem qualquer menção de qual inciso supostamente violado, o que dificulta de forma cabal a defesa, verifico não assistir razão ao defendant, pois consta no demonstrativo de débito anexo ao auto de infração todas as parcelas referentes aos acréscimos legais.

Portanto, não houve violação à legislação tributária, sendo obedecido os princípios fundamentais constitucionais da ampla defesa e contraditório, publicidade, isonomia, dentre outros.

Assim, não está comprovada nos autos a existência de vícios formais que comprometam a eficácia da autuação fiscal, cujas questões que envolvam eventuais erros na apuração do débito ou falta de comprovação do cometimento da infração, serão objeto de apreciação por ocasião do exame do mérito, ficando rejeitadas as preliminares de nulidade requeridas nas razões de defesa, por não encontrar amparo em nenhum nos incisos I a IV do artigo 18 do RPAF/99.

Registro que em virtude de comprovado equívoco no procedimento fiscal, o autuante em sua informação fiscal acolheu as provas apresentadas, trazendo aos autos a comprovação necessária para o deslinde das questões suscitadas na defesa, tendo o sujeito passivo exercido a ampla defesa e contraditório.

Sendo assim, ou seja, após a revisão do lançamento procedida pelo autuante na informação fiscal, os elementos constantes nos autos são suficientes para elucidação dos fatos questionados, tornando-se despiciendo o objeto

da diligência ou perícia requerida, motivo pelo qual, com fulcro no art.147, inciso I, do RICMS/97, indefiro o pedido do autuado.

Com relação ao pedido autuado de prazo para se manifestar, por considerar que o prazo de 10 (dez) dias para se manifestar sobre a diligência fiscal é exíguo, entendo que ele teve mais de uma oportunidade de exercer seu direito de defesa nos prazos legais. Ademais, ressalto que este Colegiado tem aceitado, antes de julgamento, qualquer manifestação visando esclarecer a lide. Neste processo, entre a data do pedido de prazo até a data de julgamento o autuado teve tempo suficiente de apresentar sua impugnação seguida da provas que acaso tivesse, e não fez.

Isto posto, passo a analisar o mérito das infrações impugnadas de per si, levando em consideração os fundamentos de fato e de direito argüidos pelo sujeito passivo, e justificados pelo autuante.

INFRAÇÃO 01 – 03.02.05

O fulcro da autuação é de que o autuado recolheu a menor o ICMS, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

A conclusão fiscal está baseada nos arquivos da EFD e respectivas NFs, cujos débitos de cada período encontram-se demonstrados às fls. 18 e 21, e o cálculo de cada documento fiscal na mídia digital constante à fl.16.

Consta nos autos que o autuado é beneficiário do Dec. 7.799/2002, que prevê uma redução de 41,176 % da BC nas saídas internas de mercadorias destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS. A referida norma no inciso I do art. 4º, veda/exclui o benefício supra citado, as mercadorias sujeitas a substituição tributária.

Quanto a alegação defensiva de que §3º do art.1º do Decreto nº 7.799/2000, permite a extensão do benefício fiscal na comercialização com pessoa jurídica não contribuinte, tem razão o autuado, inclusive tal norma teve vigência até 31/10/2011 e a partir de dezembro de 2011, foi estendido o benefício nas operações com qualquer contribuinte pessoa jurídica.

Quanto às notas fiscais eletrônicas emitidas no exercício de 2012, nºs 18213, 18512, 20319, 21202, 22613, 24244, 26861, 28216, 30344, 32104, 33739 e 35887, citadas na defesa, após ter examinado os documentos às fls.86 a 133, confirmo que tais documentos fiscais fazem prova que foram realizadas vendas para pessoas jurídicas não contribuintes. Ocorre que na verificação que fiz no levantamento fiscal constante no CD à fl.406, a fiscalização não incluiu nenhuma das citadas notas fiscais no levantamento fiscal refeito na informação fiscal.

Sobre a alegação defensiva de que a fiscalização imputou que houve redução indevida na base de cálculo, referente à transferência entre matriz e filial, o autuado não apresentou qualquer levantamento neste sentido. Além do mais, constato que não merece prosperar o argumento defensivo de que em relação as notas fiscais de remessa não há tributação, eis que se trata apenas de transferência entre matriz e filial o que, nos termos da regra matriz de incidência, impede a tributação, visto que, nos documentos fiscais juntados na defesa às fls.250 a 397, consta o destaque do imposto em tais operações.

Diante das alegações defensivas, o autuante por ocasião da informação fiscal refez a apuração do débito nos períodos objeto da autuação excluindo as mercadorias comercializadas pelo estabelecimento – materiais de construção – por entender que o benefício de redução da base de cálculo só deve ser aplicado nas saídas com mercadorias submetidas a tributação normal.

Portanto, foi correto o procedimento fiscal, em considerar que a redução de base de cálculo prevista nos artigos 1º e 2º não se aplica às operações com mercadorias enquadradas na substituição tributária.

Mantenho o lançamento tributário, pois de acordo com os levantamentos fiscais, as exclusões feitas nos levantamentos alcançaram apenas as mercadorias tributadas e as da ST elencadas no convênio 74/94 (tintas, vernizes e outros) plenamente tributadas antecipadamente, ou seja, em etapa anterior, em decorrência de convênio/protocolo ou acordo interestadual de substituição tributária, conforme as descrições neles contidas e respectivos NCM's identificados nas NF-e de entradas, por já terem encerrado a fase de tributação.

Cumpre registrar que à fl.406 consta uma mídia eletrônica juntada aos autos pelo autuante, na qual, verifiquei que contém o levantamento fiscal refeito.

Considerando que a mídia acima citada foi devidamente entregue ao sujeito passivo, conforme intimação e AR dos Correios às fls.407 e 408, e em sua peça defensiva de fls.410 a 415 o autuado não apresentou nenhum argumento além dos que já foram apreciados, tomo para proferir este voto, o levantamento fiscal refeito na informação fiscal e constante no CD, com base no artigo 140 do RPAF/97, passando o demonstrativo de débito para os seguintes valores:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO					
Data Ocor.	Data Venc.	B. Cálculo	Aliq.(%)	Multa (%)	Vr.do Débito
31/01/2011	09/02/2012	10.958,53	17,00	60,00	1.862,95
28/02/2011	09/03/2012	153.132,80	17,00	60,00	15313,28
31/03/2011	09/04/2012	187.880,20	17,00	60,00	18788,02

ESTADO DA BAHIA
 SECRETARIA DA FAZENDA
 CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)

30/04/2011	09/05/2012	177.036,90	17,00	60,00	17.703,69
31/05/2011	09/06/2012	306.851,30	17,00	60,00	30.685,13
30/06/2011	09/07/2012	214.983,10	17,00	60,00	21.498,31
31/07/2011	09/08/2012	449.367,00	17,00	60,00	44.936,70
31/08/2011	09/09/2012	625.727,40	17,00	60,00	62.572,74
30/09/2011	09/10/2012	630.164,10	17,00	60,00	63.016,41
31/10/2011	09/11/2012	593.141,00	17,00	60,00	59.314,10
30/11/2011	09/12/2012	822.035,20	17,00	60,00	82.203,52
31/12/2011	09/01/2013	647.302,70	17,00	60,00	64.730,27
31/01/2012	09/02/2013	200.318,80	17,00	60,00	20.031,88
28/02/2012	09/03/2013	89.448,70	17,00	60,00	8.944,87
31/03/2012	09/04/2013	166.074,10	17,00	60,00	16.607,41
30/04/2012	09/06/2013	179.326,70	17,00	60,00	17.932,67
31/05/2012	09/08/2013	223.179,50	17,00	60,00	22.317,95
30/06/2012	09/07/2013	194.637,60	17,00	60,00	19.463,76
31/07/2012	09/08/2013	263.339,90	17,00	60,00	26.333,99
31/08/2012	09/09/2013	211.347,00	17,00	60,00	21.134,70
30/09/2012	09/10/2013	197.869,60	17,00	60,00	19.786,96
31/10/2011	09/11/2013	220.633,90	17,00	60,00	22.063,39
30/11/2010	09/12/2013	155.158,00	17,00	60,00	15.515,80
31/12/2012	09/01/2013	195.562,20	17,00	60,00	19.556,22
TOTAL					712.314,72

Infração parcialmente subsistente no valor de R\$712.314,72.

INFRAÇÃO 02 - 03.02.02

Este item trata de erro na aplicação da alíquota nas saídas de mercadorias através das notas fiscais relacionadas às fls.18 a 23, e constante no CD à fl.16, sendo exigido o valor correspondente à diferença entre a alíquota correta e a alíquota aplicada indevidamente.

Na defesa o autuado impugnou a autuação com base no argumento de que foram emitidas notas complementares, a fim de integrar a obrigação tributária instrumental. Ou seja, as notas fiscais complementares foram emitidas logo em seguida a emissão da nota fiscal de origem.

Na informação fiscal, o autuante analisando a documentação anexada na defesa, qual seja, as NF-e originárias e complementares, confirma que restou comprovado que o contribuinte emitiu para um número significativo de NFe relacionadas nos respectivos demonstrativos, NFe's complementares plenamente vinculadas às originais, debitando-se das diferenças apuradas.

O autuante refez o levantamento fiscal inicial, concluindo que restaram algumas NFe's cujo procedimento complementar não ocorreu, restando um saldo residual a recolher, conforme relatório e CD anexado à informação fiscal à fl.406.

Verifiquei que de fato consta no referido CD o levantamento refeito pelo autuante. Considerando que a mídia acima citada foi devidamente entregue ao sujeito passivo, conforme intimação e AR dos Correios às fls.407 e 408, porém sem ter o autuado trazido qualquer elemento novo, igualmente ao item precedente, tomo para proferir este voto, o levantamento fiscal refeito constante no CD, com base no artigo 140 do RPAF/97, passando o demonstrativo de débito para os seguintes valores:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO

Data Ocor.	Data Venc.	B. Cálculo	Aliq.(%)	Multa (%)	Vr.do Débito
31/03/2011	09/04/2012	-	17,00	60,00	-
31/05/2011	09/06/2012	-	17,00	60,00	-
31/07/2011	09/08/2012	-	17,00	60,00	-
31/08/2011	09/09/2012	2.280,20	17,00	60,00	228,02
30/09/2011	09/10/2012	221,40	17,00	60,00	22,14
31/10/2011	09/11/2012	345,30	17,00	60,00	34,53
30/11/2011	09/12/2012	2.800,00	17,00	60,00	280,00
31/12/2011	09/01/2013	863,90	17,00	60,00	86,39
31/01/2012	09/02/2013	1.669,80	17,00	60,00	166,98
28/02/2012	09/03/2013	4.718,20	17,00	60,00	471,82
31/03/2012	09/04/2013	320,60	17,00	60,00	32,06
30/04/2012	09/06/2013	488,70	17,00	60,00	48,87
31/05/2012	09/08/2013	140,60	17,00	60,00	14,06
31/08/2012	09/09/2013	-	17,00	60,00	-
TOTAL					1.384,87

Infração parcialmente subsistente no valor de R\$1.384,87.

INFRAÇÃO 03 - 07.02.03

Diz respeito a imputação de que o sujeito passivo deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

Constato que no levantamento fiscal de fls.33 a 34 (primeira e última folha) e no CD à fl.16, constam as especificações de todos os dados das notas fiscais, valores, alíquotas e valores calculados, e em uma coluna a descrição dos produtos enquadrados no regime de substituição tributária.

Pelos termos da defesa, noto que o sujeito passivo não discordou da apuração fiscal, dizendo, no entanto, que a infração combatida foi sanada mediante a retificação no SPED FISCAL, pelo que entende que a obrigação acessória foi prontamente corrigida, argüindo que caso não seja o entendimento desta 2ª Junta de Julgamento Fiscal, pede que seja rechaçada a aplicação da multa de ofício.

Considerando-se que o fulcro da autuação é de houve falta de retenção e recolhimento do ICMS ST devido, caracterizada como descumprimento de obrigação principal, relativamente às NFe emitidas e identificadas no Relatório Analítico específico, fls.13 e 34, e DVD fl.16, se de fato a EFD estava errada, caberia ao autuado comprovar que efetuou o recolhimento do imposto lançado, ou, se fosse o caso, comprovar que o lançamento efetuado por preposto do Fisco estaria errado.

Além do mais, este foi o argumento do autuante em sua informação fiscal, a qual, foi submetida ao autuado, e ele manteve-se silente, caracterizando uma aceitação tácita do que fora informado pelo autuante.

Nestas circunstâncias, mantenho integralmente o lançamento do débito neste item, inclusive a multa pelo descumprimento da obrigação principal.

Ante o exposto, voto PROCEDENTE o auto de Infração, no valor de R\$844.561,50.

INFRAÇÕES	VLS. INICIAIS	VLS. JULGADOS
01 - 03.02.05	1.095.869,67	712.314,72
02 - 03.02.02	6.248,06	1.384,87
03 - 07.02.03	130.861,91	130.861,91
TOTAL	1.232.979,64	844.561,50

.“

A 2ª JJF interpôs Recurso de Ofício de sua decisão.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 463 a 480. Na sua peça recursal, o sujeito passivo ataca a decisão de piso naquilo que se reporta às três infrações, aduzindo as seguintes alegações.

Preliminarmente, alega nulidade do lançamento ao argumento de que falta, ao Auto de Infração, requisitos essenciais elencados no art. 39 do RPAF, cujo texto transcreve. Alega que não consta, do auto de infração, a enumeração das situações de redução da multa, caso o contribuinte, escolhesse pelo recolhimento do tributo, antes do prazo para apresentação de defesa. Com isso, entende que se encontra eivado de vício insanável, haja vista a violação a norma precisa e articulada no epigrafado decreto, havendo evidente infração a princípios fundamentais constitucionais, a saber: ampla defesa e contraditório, publicidade, isonomia, dentre outros. Destaca que é obrigação inexorável, a indicação no auto de infração das situações, em que à multa aplicada poderá ser reduzida, vez que o contribuinte necessita ter conhecimento prévio das reduções pertinentes.

Em vista dos fatos acima alocados, defende tornar-se primordial a declaração de nulidade do auto de infração e a conseqüente inexigibilidade das multas aplicadas para a perfeita observação dos ditames legais e jurisprudenciais.

No mérito, registra, inicialmente, que o prazo de dez dias ofertados para apresentação de manifestação foi demasiadamente exíguo para se efetivar a correta verificação de todos os produtos, que tem sua fase tributária encerrada por substituição tributária ou não, pois a base de cálculo dessa infração é imensa, com milhares de notas fiscais, o que demandaria muito tempo para se verificar a tributação de cada produto.

Alega que o levantamento fiscal contém erros (em que pese a correção procedida quando da informação fiscal), conforme estudo por amostragem realizada e acostada à manifestação à informação fiscal, tendo sido tal documento sequer mencionado no voto proferido pela 2ª Junta de Julgamento fiscal, demonstrando, pois, que o voto foi totalmente lastreado no levantamento fiscal feito pelo autuante, sem ter, assim, ao menos levado em consideração todos os meios de provas apresentados ou, ainda, deferido o pleito de diligência fiscal a fim de buscar a verdade

material dos fatos.

Frisa que alguns dos produtos têm tributação normal, aspecto que não foi considerado pelo agente fiscalizador, tais como: Joelho, tubo conexões NCM 3917.23.00, 3917.40.90 e 8424.81.29, que foram considerados com tributação encerrada por Substituição tributária, apesar de terem tributação normal.

Para a correta apreciação dos fatos dispostos no presente processo administrativo, requer a conversão do julgamento em diligência a ser realizada por fiscal estranho ao feito a fim de que possa ser observado minuciosamente todos os documentos acostados pelas partes e, assim, ser fiel ao princípio da busca da verdade material.

Quanto à Infração 01, afirma que o auditor fiscal atribuiu erro na aplicação da base de cálculo do ICMS, nas saídas das mercadorias. Com isso, aplicou à base de cálculo supostamente correta e multa de 60%, assim chegando ao valor milionário de R\$1.095.869,67 (um milhão, novecentos e noventa e cinco mil, seiscentos e sessenta e nove reais e sessenta e sete centavos), tendo sido, após o julgamento proferido, reduzido para o importe de R\$712.314,72 (setecentos e doze mil e trezentos e quatorze reais e setenta e dois centavos).

Afirma que a Junta de Julgamento, por aparente receio, não quis adentrar mais profundamente na questão posta pela Recorrente, acatando, sem pestanejar, a retificação realizada pelo autuante, sem ao menos buscar se, de fato, condiz com a verdade, a realidade dos fatos.

Após reproduzir trecho da decisão recorrida para ilustrar seus argumentos, conclui que resta evidente que a 2^a Junta não buscou devidamente a verdade dos fatos, transparecendo que, permissa vénia, praticamente reproduziu a alteração realizada pelo agente fiscal, isto porque, com a simples análise de todos os documentos acostados, resta evidente a improcedência do auto de infração.

Destaca que, diante da mudança praticamente total do entendimento firmado pelo agente fiscal, tendo o mesmo, inclusive, confessado seu erro através da retificação do levantamento, seria no mínimo prudente, a devolução total do prazo para defesa, uma vez que não só a complexidade da demanda, mas também os novos argumentos fiscais lançados trazem consigo uma clara necessidade de uma análise mais aprofundada, demandando para tanto, prazo superior aos de dez dias ofertados.

Ademais, reitera que a Recorrente é signatária do termo de acordo, sendo, portanto, beneficiária do tratamento tributário diferenciado, determinado pelo Decreto nº 7799/2000. Menciona que fez juntada do espelho dos Processos Administrativos nºs 13611320070 e 20191220140, provando, portanto, o DEFERIMENTO PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL, DESDE 02 DE OUTUBRO DE 2007 ATÉ A PRESENTE DATA.

Explica que o §3º do art. 1º da mencionada legislação permite a extensão do benefício fiscal para impugnante na comercialização com pessoa jurídica não contribuinte, eis que a Recorrente possui os CNAE's 4672-9/00, 4673-7/00 e 4679-6/99, não havendo, desse modo, que se falar em qualquer infração cometida pela defendant, eis que se trata de utilização de benefício fiscal tutelado pelo Estado da Bahia.

Informa que fez juntada, a título de amostragem, de algumas notas fiscais, onde restou comprovada a utilização devida do benefício fiscal. Alega, contudo, que o preposto fiscal não cuidou de observar devidamente os documentos acostados à impugnação, vez que, ainda assim, considerou parcialmente procedente o auto de infração.

Outrossim, afirma tratar-se de uma filial da pessoa jurídica inscrita no CNPJ sob o nº 01.283.600/0001-77, sendo que, o valor total de suas saídas para pessoas jurídicas não contribuintes e contribuintes, não ultrapassou 50% da totalidade de suas saídas. Assegura que as Notas fiscais eletrônicas emitidas no exercício de 2012 (nºs 18213, 18512, 20319, 21202, 22613, 24244, 26861, 28216, 30344, 32104, 33739 e 35887), conforme brilhantemente reconhecido pela Junta de Julgamento, fazem prova de que a impugnante realizou vendas para pessoas jurídicas não contribuintes,

portanto, fazendo jus a redução na base de cálculo do tributo.

Explica que, de igual modo, as notas fiscais do exercício de 2011 foram emitidas com sustentação na legislação tributária, não havendo que se falar em infração. Afirma, contudo, que a Junta de Julgamento Fiscal não se atentou para este fato, incorrendo, portanto, em equívoco na manutenção desta suposta infração.

Explica que a Infração 01 aduz que houve redução indevida na base de cálculo, referente à transferência entre matriz e filial. Ressalta ser imperioso reconhecer, portanto, que, em relação as notas fiscais de remessa não há tributação, eis que se trata apenas de transferência entre matriz e filial, uma autêncita mutilação da regra matriz de incidência, que impede à tributação, razão pela qual não há necessidade de maior diliação probatória.

Outrossim, argumenta que o destaque de ICMS-ST em operação de transferência é devido apenas para os produtos que fazem parte do Protocolo ICMS 104 e 26, já que em relação aos produtos que fazem parte do Convenio ICMS 74/94 (tintas, vernizes dentre outros), o destaque requerido pelo fiscal não é devido, haja vista que o ICMS-ST já fora recolhido no momento da aquisição do produto, como bem dito pela Junta.

Alega, contudo, que o ilustre auditor desconsiderou, bem como a C. Junta sequer mencionou a respeito, o fato de material elétrico não fazer parte do regime de substituição tributária, logo o destaque exigido é improcedente. Portanto, comprovado os equívocos da autuação fiscal, que deve ser reformado pelo órgão julgador.

Quanto às operações de transferências dentro do Estado entre matriz e filial, entende não ser fato gerador do ICMS. Argumenta que a hipótese de incidência decorre da iniciativa do contribuinte, que implique movimentação física e econômica de mercadorias com transferência de titularidade. Há ainda que se considerar a possibilidade de não movimentação física de mercadoria, permanecendo esta no mesmo lugar, mas ocorrendo a transferência econômica e de titularidade, é o caso, por exemplo, de venda para entrega futura. Explica que esta matéria está pacificada, inclusive, pelo Superior Tribunal de Justiça, tanto é verdade que foi editada a súmula 166, cujo enunciado transcreve.

Conclui, portanto, que não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Não obstante o entendimento pacificado, no guerreado auto de infração há cobrança de ICMS por deslocamento de mercadorias entre matriz e filial, conforme se comprova mediante notas fiscais em anexo.

Alega, ainda, que não foi levada em consideração a norma de isenção, conforme preceitua o art.1º, §3º do Decreto 7799/2000. Assegura que preenche todos os requisitos da norma de isenção referida, pois é aderente ao termo de acordo, na forma como determina o art.7º do retro mencionado decreto e os requisitos esculpidos no artigo 1º e parágrafos foram obedecidos.

Argumenta que as suas operações internas, realizadas com contribuintes e não contribuintes, não ultrapassou o percentual de 50% do total de suas saídas, conforme depreende-se do relatório SPED e das planilhas em anexo.

Destaca que é filial, assim, o somatório total de suas saídas para contribuintes e não contribuintes não ultrapassou 50% da totalidade das saídas da matriz e demais filiais, logo não há qualquer ilicitude na sua conduta (redução da base de cálculo). Transcreve o teor do art. 179 e parágrafos do CTN, além da SÚMULA 544 do STF, em apoio à sua argumentação.

Explica que, no caso em julgamento, as isenções propostas pelo decreto n.7799/2000 têm caráter oneroso, sendo que, no momento da formação do pedido é que devem ser verificados os requisitos para fruição do benefício. Assim, afirma restar demonstrado nos documentos anexados, que a Impugnante no momento do requerimento preencheu todos os requisitos, vez que estava apta e o representante legal assinou o termo.

Por tudo quanto demonstrado, alega não haver dúvidas de que deve ser reconhecido o direito ao

benefício da redução da base de cálculo, uma vez que, o ato de reconhecimento deste, ocorrido quando da assinatura do Termo de Acordo, por ser ato declaratório, opera efeitos desde a publicação do Decreto 7799/2000, corroborando assim, os lançamentos efetuados pelo contribuinte. Não obstante a isso, afirma que o nobre auditor fiscal não levou em consideração tal fato.

Quanto à Infração 2, afirma que teve a mesma sorte da infração anterior, já que o Auditor lavrou um auto de infração equivocado, pois foram emitidas notas fiscais complementares, a fim de integrar a obrigação tributária instrumental. Com intuito de comprovar as alegações, informa que foi realizado o levantamento de todas as notas fiscais emitidas e seus complementos, desse modo, resta comprovada a legalidade da conduta. Nesse diapasão, assegura que não há que se falar em erro de aplicação de alíquota, eis que foi emitida nota fiscal complementar, que corrigiu o equívoco do documento fiscal originário.

Informa, inclusive, que as notas fiscais complementares foram emitidas logo em seguida a emissão da nota fiscal de origem, conforme resta comprovado na documentação acostada, razão pela qual a alegação de que restariam algumas notas fiscais não complementadas não merece prosperar, haja vista que, pela simples verificação da documentação acostada, nota-se que não há nenhuma nota sem a devida complementação.

Pontua, por fim, que, na nota complementar emitida, existe a informação sobre a originária, ou seja, a impugnante agiu com todo o zelo e lisura. Nesse passo, afirma não entender o motivo da manutenção da autuação, já que, houve o recolhimento total devido do tributo.

Quanto à Infração 03, alega que foi sanada, haja vista a retificação no SPED FISCAL, tendo sido, portanto, a obrigação acessória prontamente corrigida. Logo, conclui que esta infração está superada.

Argumenta que a Cláusula 13^a do Ajuste SINIEF do Confaz permite a retificação do SPED, conforme teor que transcreve. Desse modo, entende que corrigiu, em tempo, o erro de fato ao qual faz alusão a Infração 3.

Caso o entendimento dos julgadores, seja pela impossibilidade da correção apontada, requer que seja rechaçada a aplicação da multa de ofício.

Ainda relativamente à Infração 3, alega estar ocorrendo uma dupla tributação sobre um mesmo fato. Explica que, no caso em julgamento, nas infrações 01 e 02, o auto de infração vem impondo o rechaçado instituto do *bis in idem*.

Defende que o natural é que a cada fato gerador nasça apenas uma obrigação tributária, de forma que as manifestações de riquezas ou as atividades estatais não estejam sujeitas a múltiplas incidências tributárias. Nos casos em que a mesma situação é definida na lei como fato gerador de mais de uma incidência tributária, aparecem no mundo o fenômeno do *bis in idem*, que ocorre quando o mesmo ente tributante edita diversas leis instituindo múltiplas exigências tributárias, decorrentes do mesmo fato gerador.

Dessa forma, o auto de infração ao exigir-lhe o recolhimento do ICMS sobre produtos com entrada de Substituição Tributária, conforme notas fiscais em anexo, está, em verdade, tributando produtos que já tiveram recolhimento do imposto estadual, violando o princípio da não cumulatividade.

Ademais, alega que, no caso em julgamento, é imperioso reconhecer que a Impugnante agiu com boa-fé, eis que não há qualquer fraude, dolo ou simulação. Destaca, ainda, que, em todas as infrações impugnadas, houve equívoco da autoridade autuante, em razão da interpretação da legislação tributária estadual, o que torna comprensível que equívocos também sejam incorridos pelo Sujeito Passivo.

Consequentemente, defende, à luz da regra insculpida nos arts. 158 e 159 do RPAF, que as multas aplicadas devem ser reduzidas.

Requer, ainda, a observância ao princípio da verdade material, dever que se impõe ao julgador

administrativo, de forma a examinar os documentos anexados que combatem as infrações 1 e 2. Ante o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, requer que seja julgado totalmente improcedente o auto de infração ora guerreado.

Outrossim, em razão do princípio da eventualidade, requer que seja perseguida a verdade material, a fim de que seja realizada perícia e/ou o julgamento convertido em diligência, a fim de se apurar as infrações 1, 2 e 3.

Na remotíssima hipótese de não serem acolhidas as preliminares, no mérito que seja reformado a acórdão, em relação às infrações 1, 2 e 3, portanto, julgando improcedente o auto de infração, sendo reconhecida a boa-fé da recorrente, para que, sejam reduzidas as multas imputadas com base no art.158 e seguintes do RPAF/99, em caso de procedência parcial.

Nesses termos, pede deferimento.

VOTO

No pertinente ao Recurso de Ofício, observo que a decisão da 2^a JJF (Acórdão JJF N° 0130-02/16) desonerou parcialmente o sujeito passivo, reduzindo o débito lançado de R\$1.232.979,64 para o montante de R\$844.561,50, em valores históricos, perfazendo uma redução superior a R\$100.00,00, o que justifica a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito do Recurso de Ofício, observo que a redução do valor lançado está relacionada à decretação de procedência parcial das infrações 1 e 2, sendo este o objeto do presente recurso.

Quanto à Infração 1, a conduta autuada foi descrita como “*Recolhimento a menor do ICMS no valor de R\$ 1.095.869,67, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, ...*”. O Sujeito passivo se opôs ao lançamento, alegando ser beneficiário de redução da base de cálculo, prevista no Decreto 7799/00, fato que não foi observado pelo preposto fiscal. Em sua informação fiscal, o Autuante acolhe parcialmente as alegações recursais e exclui, do levantamento fiscal, as saídas com tributação normal, além das operações sujeitas ao regime ST, plenamente tributadas antecipadamente, conforme esclarece à folha 403. Acosta novo demonstrativo de débito à folha 406.

A 2^a JJF acolheu o novo demonstrativo de débito refeito e julgou a Infração procedente em parte, em conformidade com o novo montante apurado pelo Autuante.

Examinando o novo demonstrativo de débito acostado ao processo (folha 403), noto que a redução do débito lançado está devidamente justificada, uma vez que o estabelecimento autuado se enquadra como atacadista e é signatário de termo de acordo, conforme Parecer 11673/2007, cuja cópia se encontra às folhas 74/80. Além de adequadamente justificada, encontra-se estribada nos documentos acostados pelo preposto fiscal, não havendo reparo a ser feito à decisão de piso, neste ponto.

Quanto à Infração 2, a conduta autuada foi descrita como “*Recolheu a menor o ICMS no valor de R\$ 6.248,06, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, ...*”. O Sujeito Passivo alegou ter corrigido o equívoco, mediante a emissão de notas fiscais complementares. Para comprovar as suas alegações, anexou provas às folhas 135/247.

Em sua informação fiscal, o Autuante acolheu as alegações fiscais e excluiu os documentos em relação aos quais foi apresentada nota fiscal complementar, tendo refeito o demonstrativo de débito conforme CD à folha 406.

A JJF acolheu o novo demonstrativo de débito, refeito pelo Autuante, tendo julgado esta infração procedente em parte.

Examinando os documentos acostados ao processo, às folhas 135/247, noto que se referem, efetivamente, a notas fiscais complementares de preço, as quais fazem referência à nota fiscal de

origem, não restando qualquer dúvida de que o Contribuinte corrigiu o equívoco incorrido na emissão dos documentos fiscais autuados.

Entendo que a decisão recorrida não merece reparo.

Nego, portanto, provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, alcança as três infrações imputadas, sendo este o objeto do recurso.

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade por ausência de indicação das situações em que a multa pode ser reduzida, não merece ser acolhida, pois tal redução é matéria de conhecimento público, uma vez que faz parte do conteúdo do art. 45 da Lei nº 7.014/96, conforme abaixo.

"Art. 45. O valor das multas previstas nos incisos II, III e VII e na alínea "a" do inciso V do caput do art. 42 desta Lei, será reduzido de:

I - 70% (setenta por cento), se for pago antes do encerramento do prazo para impugnação do auto de infração ou da notificação fiscal;

II - 35% (trinta e cinco por cento), se for pago antes da inscrição em dívida ativa;

III - 25% (vinte e cinco por cento), se for pago antes do ajuizamento da ação de execução do crédito tributário.

§ 1º A redução do valor da multa será de 90% (noventa por cento) se, antes do encerramento do prazo para impugnação, o pagamento ocorrer de forma integral.

§ 2º Em caso de parcelamento, ocorrendo a interrupção do pagamento, deverão ser restabelecidos os percentuais de multa originários, relativamente ao saldo remanescente do débito."

Ora, sendo parte do conteúdo legal que foi objeto de publicação, o seu conhecimento é acessível por todos, inexistindo óbice a que o Contribuinte tire proveito de tais regras. Não há regra que imponha ao Estado, sob pena de nulidade, a sua divulgação no corpo do auto de infração. Preliminar rejeitada.

Quanto à Infração 1, noto que, em sua petição recursal, o sujeito passivo repetiu boa parte de suas razões apresentadas quando da impugnação ao lançamento, já devidamente apreciadas e acolhidas pela JJJ.

Quanto à alegação de que é beneficiário do Decreto 7799/00, noto que tal pleito já fora devimamente reconhecido pelo preposto fiscal, o qual excluiu as saídas com tributação normal, além das operações sujeitas ao regime ST, plenamente tributadas antecipadamente, conforme esclarece à folha 403.

Quanto às notas fiscais eletrônicas do exercício de 2012, de nº 18213, 18512, 20319, 21202, 22613, 24244, 26861, 28216, 30344, 32104, 33739 e 35887, não fazem parte do levantamento fiscal refeito, conforme arquivo “Rel_Analítico_NF_Erro_BC_2012_Informação_Fiscal”, acostada à folha 406.

Finalmente, quanto à alegação de que se negou o tratamento tributário favorecido às operações com joelhos, tubos e conexões, NCM's 3917.23.00, 3917.40.90 e 8424.81.29, é importante que o sujeito passivo indique os documentos fiscais que julga terem sido inseridos indevidamente no levantamento fiscal, não bastando traçar argumentos genéricos, que não podem sequer ser validados por este colegiado.

De qualquer forma, deve-se destacar que os tubos e joelho classificados na subposição “3917” não se enquadraram como “material elétrico”, mas se encaixam no tipo “material de construção”, conforme se depreende da leitura da Nota “8” do Capítulo “39” da TIPI, abaixo reproduzido.

“Na acepção da posição 39.17, o termo “tubos” aplica-se a artigos ocos, quer se trate de produtos intermediários, quer de produtos acabados (por exemplo, as mangueiras de rega com nervuras e os tubos perfurados) dos tipos utilizados geralmente para conduzir ou distribuir gases ou líquidos (grifo acrescido). Esse termo aplica-se igualmente aos invólucros tubulares para enchidos e a outros tubos chatos. Todavia, com exclusão destes últimos, os tubos que apresentem uma seção transversal interna diferente da redonda, oval, retangular (o comprimento não excedendo 1,5 vezes a largura) ou em forma poligonal regular, não se consideram como tubos, mas sim como perfis.”

Quanto à alegação de que houve tributação indevida de materiais elétricos, faz-se necessário, igualmente, que o sujeito passivo indique a que materiais está se referindo, pois é sabido que existem materiais que se encontram enquadrados no regime ST, conforme preconiza a legislação estadual.

Quanto à alegação de que foram autuadas operações internas de transferência, embora o sujeito passivo não tenha especificado os documentos fiscais ressalto que se trata de operações que não devem ser tributadas, conforme entendimento firmado no Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, cujo enunciado assim exprime: “*Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular*”.

O exame do demonstrativo de débito relativo à Infração 1 revela que o Sujeito Passivo possui razão, pois há diversas operações de transferência interna, no exercício de 2011, que não deveriam ter sido incluídas na exigência fiscal. Assim, excluo os documentos fiscais respectivos, reduzindo o valor lançado na presente infração para R\$461.891,62, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

MÊS	ICMS
jan/11	1.842,87
fev/11	5.385,17
mar/11	2.916,92
abr/11	4.627,04
mai/11	7.664,27
jun/11	4.914,69
jul/11	28.095,03
ago/11	32.397,00
set/11	31.777,00
out/11	30.614,73
nov/11	46.884,06
dez/11	35.083,24
jan/12	20.031,88
fev/12	8.944,87
mar/12	16.607,41
abr/12	17.932,67
mai/12	22.317,95
jun/12	19.463,76
jul/12	26.333,99
ago/12	21.134,70
set/12	19.786,96
out/12	22.063,39
nov/12	15.515,80
dez/12	19.556,22
TOTAL	461.891,62

Assim, reformo a decisão recorrida neste ponto.

Quanto à Infração 2, a acusação fiscal descreveu a conduta autuada como “*Recolheu a menor do ICMS no valor de R\$ 6.248,06, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, ...*”. O Sujeito Passivo admitiu o equívoco na emissão dos documentos fiscais autuados, mas se opôs ao lançamento, tendo alegado que corrigira os equívocos mediante a emissão de notas fiscais complementares.

Examinando os autos, noto que tal alegação já havia sido apreciada na primeira instância, tendo o Autuante acolhido parcialmente as razões defensivas e excluído a maior parte dos documentos fiscais objetos do presente lançamento, o que resultou numa redução do valor lançado de R\$6.248,06 para R\$1.384,87, conforme demonstrativos “Rel_NF_Saídas_Aliq_Interestad_Não_Contrib_2011” e “ Rel_NF_Saídas_Aliq_Interestad_Não_Contrib_2012”, acostados à mídia (folha 435 do processo).

A Recorrente volta a se insurgir em relação ao valor residual, mas não especifica os documentos fiscais, nem, muito menos, carreia novas provas capazes de elidir o demonstrativo de débito refeito, sucumbindo às provas constantes do processo. Entendo que a Infração 02 se encontra parcialmente caracterizada, não merecendo reparo a decisão recorrida.

Quanto à Infração 3, a acusação fiscal é “*Deixou de proceder a retenção do ICMS no valor de R\$ 130.861,91, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, ...*”. O Sujeito Passivo se opõe ao lançamento, tendo alegado que promoveu a retificação no SPED fiscal, tendo sido a obrigação acessória prontamente corrigida, conforme se lê à folha 475, em trecho abaixo reproduzido.

“Em que pese o brilhantismo do ilustre auditor fiscal, a infração combatida foi sanada, haja vista a retificação no SPED FISCAL, portanto, a obrigação acessória foi prontamente corrigida. Logo a infração apontada está superada.”

À folha 16 do processo, o Autuante acostou relatório “*Substituição Tributária – Falta de retenção de ICMS de produtos substituídos – ICMS ST não retido – Demonstrativo analítico*”, mediante o qual relacionou todas as notas fiscais emitidas, em relação às quais deixou-de de fazer a retenção do tributo indicado, com demonstrativo de apuração da base de cálculo do ICMS-ST devido.

Não tem relação, portanto, com o descumprimento de obrigação acessória, diferentemente do que alega a empresa, pois se refere à falta de lançamento e recolhimento de tributo. O Contribuinte não nega a emissão das notas fiscais, nem aponta a existência de qualquer erro nos documentos emitidos. Como não fez prova do recolhimento do tributo lançado, nem apresentou outros elementos capazes de desconstituir o lançamento, entendo que restou caracterizada a infração.

Assim, entendo que não merece reparo a decisão recorrida. Mantida a Infração 3.

Ex-positis, nego provimento ao recurso de ofício, ao tempo em que dou provimento parcial ao recurso voluntário, reduzindo o valor lançado para R\$594.138,40, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

INFRAÇÕES	ICMS
1	461.891,62
2	1.384,87
3	130.861,91
TOTAL	594.138,40

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 140779.0001/15-0, lavrado contra **MULTIBEL UTILIDADES E ELETRODOMÉSTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$594.138,40**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alínea alíneas “a” e “e” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de junho de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS