

PROCESSO	- A. I. Nº 269283.0009/14-1
RECORRENTE	- MERCANTIL JR INDÚSTRIA E COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. (ACARAJÉ BAHIA)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO – Acórdão 2ª CJF nº 0300-12/15
ORIGEM	- INFRAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 08/09/2016

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0172-11/16

EMENTA: ICMS. INADMISSIBILIDADE DO RECURSO. INEXISTÊNCIA DE PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. Constitui requisito de admissibilidade do Pedido de Reconsideração da Decisão da CJF, a reforma no mérito da Decisão de Primeira Instância e a existência de matéria de fato ou fundamento de direito arguidos pelo impugnante e não apreciados nas fases anteriores de julgamento. Requisitos não preenchidos. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO CONHECIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Reconsideração formalizado pelo recorrente, com amparo na regra do art. 169, I, “d” do RPAF/99, contra a Decisão da 2ª CJF, proferida através do Acórdão nº 0300-12/15, que Negou Provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo visando a reforma da Decisão da 5ª JJF (Acórdão nº 101-05/15), a qual havia julgado Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 22/12/2014, atribuindo ao contribuinte três infrações, todas objeto do Recurso Voluntário, cujas acusações são as seguintes:

Infração 1 - Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado através de levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (exercício de 2009 - data da ocorrência: 31/12/2009). Valor exigido: R\$ 377.892,05, acrescido de multa de 70%, prevista no art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96.

Infração 2 - Falta de recolhimento de ICMS por antecipação tributária, apurada em função do valor acrescido, conforme margem de valor adicionado (MVA), deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da não escrituração do livro de entradas das respectivas notas fiscais sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado através de levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (exercício de 2009 - data da ocorrência: 31/12/2009). Valor exigido: R\$ 75.578,41, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra "d", da Lei nº 7.014/96.

Infração 3 - Omissão de saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (exercício de 2010, data da ocorrência: 31/12/2010). Multa pela ocorrência de omissão de saídas de mercadorias (açúcar) com a fase de tributação encerrada. Penalidade aplicada: R\$ 50,00, prevista no art. 42, inc. XXII, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.534/02.

O Decisório da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, razão da interposição do Pedido de Reconsideração sob análise, está lastrado no Voto adiante reproduzido:

“VOTO (Vencido quanto à decadência)

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 1ª JJF deste CONSEF, Acórdão JJF 0101-05/15, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

O Recurso que ora se discute tem assento nas acusações de haver o contribuinte deixado de recolher o imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas sujeitas ao regime de substituição tributária; de ter deixado de proceder ao recolhimento de ICMS por antecipação tributária, apurada em função do valor acrescido, conforme margem de valor adicionado (MVA), deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da não escrituração do livro de entradas das respectivas notas fiscais sujeitas ao regime de Substituição Tributária; e de ter omitido saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, tudo apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Aduz o recorrente que a Junta de Julgamento Fiscal não teria analisado da maneira devida as suas razões no que pertine à decadência do direito de o fisco exigir crédito tributário, tudo a constituir preliminar de nulidade da Decisão recorrida.

Da análise dos autos, vejo que não merece acolhida a tese recursal, pois, a Junta de Julgamento Fiscal enfrentou a questão de maneira clara, restando expresso no voto da Decisão recorrida os seus fundamentos, entendido os julgadores de piso cuidaram de embasar o posicionamento na legislação que entenderam ser aplicável ao caso.

Assim, não acolho a preliminar de nulidade da Decisão recorrida.

A tese recursal, no que pertine à preliminar de mérito, discute a decadência das operações que datam menos de cinco anos contados da data em que tomou conhecimento da lavratura do Auto de Infração em apreço.

Sobre este tema, que no seio deste Conselho de Fazenda não é pacífico, entendo que há de ser discutida a matéria motivadora da diligência dirigida à PGE/PROFIS, com vistas à emissão de Parecer sobre eventual decadência de constituição do crédito tributário, à luz do que dispõe o CTN sobre a matéria, das diversas decisões do STF, bem como da Súmula Vinculante nº 08.

Diz a Súmula Vinculante nº 08 editada pelo STF:

“são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Entendo, em uma análise rápida e rasa, que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial viaja em rota de colisão com o quanto disposto no CTN e com o quanto estabelecido pela Súmula Vinculante nº 08 editada pelo STF. Da leitura dos votos que embasaram e desvendam a questão por trás do breve texto da Súmula Vinculante nº 08 (RE's 559943-4, 559882-9, 560626-1, 556664-1, dentre outros), percebe-se que o STF concluiu que a prescrição e decadência só poderiam ser disciplinados por lei complementar, vez que a matéria envolve institutos gerais do direito tributário.

Nessa mesma esteira, me parece claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal por via da Súmula Vinculante nº 08, é no sentido de que somente o CTN poderá prever prazos prespcionais e decadências em torno de matéria tributária, e desse modo, a princípio, não poderia o COTEB tratar da matéria em questão.

Nesse contexto, me permito lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculativos em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial.

Por outra banda, a afirmativa do preclaro Procurador Geral do Estado de que “...deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN”, salvo melhor inteligência, indica com grande clareza e veemência a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que robustece a minha tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional e corroborado pela Súmula Vinculante nº 08, ou seja, cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Avançando na análise, pertinente lembrar que a matéria que grava em torno da aplicação das disposições contidas no parágrafo 4º, do art. 150, ou do inciso I, do art. 173, do CTN, relevante trazer à baila o fato de que ainda haja alguma divergência sobre o tema, não se pode negar que a competência para definir prazos decadenciais já está pacificada, ou seja, está expresso na Constituição Federal de 1988 que somente lei complementar pode disciplinar sobre prescrição e decadência em direito tributário, conforme se depreende do seu art. 146, III, “b”, Carta Maior, como segue:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos”.

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal assim se posicionou:

“Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN” (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10ª. Ed., pág. 94).

“A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais” (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).

Feitas as exposições acima, não restam dúvidas de que a fluência do prazo decadencial se interrompe somente após a regular intimação do sujeito passivo, razão pela qual os créditos lançados e referentes a fatos geradores ocorridos anteriormente a 22/12/2009, de fato foram fulminados pela decadência, o que implica na extinção do crédito tributário, consoante determina o inciso V do art. 156 do CTN.

No caso dos autos, como as ocorrências lançadas no Auto de Infração decorrem de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, teria que ser feita desagregação do valor expresso em cada ocorrência de maneira a que se pudesse apurar o valor correspondente ao período de janeiro a novembro de 2009, efetivamente alcançado pela decadência.

Nessa linha, pelos motivos acima alinhavados, entendo que as operações ocorridas anteriormente a 22/12/2009, não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto, no meu entendimento, alcançada pela decadência.

Nesses termos, voto no sentido de ACOLHER PARCIALMENTE a preliminar suscitada.

Ultrapassadas as questões preliminares, verifico que o contribuinte se insurge de maneira pouco clara, transcrevendo a legislação, afirmando, ao final, que “Diante da descrição dos fatos e dos argumentos, para impugnação do Auto de Infração e para corroborar o pedido de nulidade como prevê o RICMS/BA sob o Decreto nº 6.284/97 e CTN (Lei 5.172/66), declaramos, como prova cabal, de que a empresa adquiriu mercadorias, com o devido documento fiscal, porém, sem registro na contabilidade, não causou nenhum dano ao Erário Público Estadual, pois não houve lavratura de nenhuma infração de trânsito da mercadoria nos postos fiscais”.

Em verdade, o Sujeito Passivo apenas nega o cometimento das infrações de que é acusado, sem contudo, trazer aos autos qualquer elemento que possa servir de amparo às suas alegações, restando confesso que adquiriu mercadorias que apesar de acobertadas por documentos fiscais, não foram escrituradas.

Isto posto, verificado que o Sujeito Passivo apenas nega o cometimento das infrações, o que não as elide, entendo que não merece reforma a Decisão de piso, motivo pelo qual VOTO no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida tal como prolatada pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência)

Inicialmente, peço venia ao ilustre relator para discordar do seu entendimento de acolher a tese recursal de que operou a decadência referentes a fatos geradores ocorridos anteriormente a 22/12/2009, de fato foram fulminados pela decadência, o que implica na extinção do crédito tributário, consoante determina o inciso V do art. 156 do CTN.

Da análise da prejudicial de mérito de decadência arguida verifica-se que, quando da lavratura e ciência do Auto de Infração, ocorrido em 22/12/2014, não havia sido extinto o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, relativo à data de ocorrência de 31/12/2009, a qual se extinguiria no prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante previsto no art. 107-A, I, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), então vigente, o que vale dizer que o termo do prazo decadencial seria 31/12/2014.

Saliente-se que a legislação baiana, vigente à época dos fatos geradores, conforme disposto no art. 107-A do COTEB, estabeleceu marco temporal diferenciado para contagem do prazo decadencial, ancorada no permissivo normativo constante no art. 150, § 4º, c/c o art. 173, I, do CTN.

Ressalte-se que, com o advento da Lei nº 13.199, de 29/11/14, foi revogado o art. 107-A, da Lei nº 3.956/81. Porém, por tratar-se de norma jurídica de natureza material e não procedural, não poderá retroagir para surtir efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária então vigente, conforme frisado em diversos Pareceres da PGE/PPROFIS.

Por sua vez, inconcebível a pretensão do i. Conselheiro para que “No caso dos autos, como as ocorrências lançadas no Auto de Infração decorrem de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, teria que ser feita desagregação do valor expresso em cada ocorrência de maneira a que se pudesse apurar o valor correspondente ao período de janeiro a novembro de 2009, efetivamente alcançado pela decadência.”, pois, por se tratar de uma auditoria de estoque, cujos parâmetros são os estoques iniciais e finais apurados e registrados pelo próprio sujeito passivo em seu livro Registro de Inventário, impossível se desagregar as diferenças de estoques apuradas para se determinar omissões em datas diversas a 31/12/2009, como no caso concreto, por ser tais datas desconhecidas e incertas, tendo a legislação, à época dos fatos, previsto nestas hipóteses que “Sempre que for impossível determinar com precisão a data da ocorrência do fato gerador, este considerar-se-á ocorrido no último dia do período fiscalizado”, conforme art. 938, §3º, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Assim, não há que se falar em decadência do período apurado no Auto de Infração.

Constatou, do exame dos autos, se tratar o recorrente de uma distribuidora de bebidas e que os bens objeto da autuação se tratam de mesas e cadeiras plásticas, tendo o autuante considerado que houve operação tributável como se fosse não tributável.

Verifico, nesta esteira, que se trata de empresa que não comercializa tais mercadorias, mas, sim, bebidas e que afirma que cedeu o uso respectivo mediante contrato de comodato, este que apresentou no curso deste processo fiscal para corroborar suas alegações defensivas.

É verdade que é bastante usual que distribuidoras de bebidas e até pequenos depósitos costumem ceder o uso desses bens (normalmente mesas e cadeiras plásticas do tipo PVC) aos seus clientes para eventos diversos e assim o fazem como modo de atraí-los e tornar mais conveniente a compra de bebidas no respectivo estabelecimento, bens estes que muitas vezes são doados pelo fabricante da bebida, as cervejarias. Verifico, também, que há nos autos um contrato de comodato com fins de comprovar que não houve venda, mas empréstimo.

Ocorre que, na função judicante deste Colegiado administrativo, cumpre-me aplicar a lei regedora à causa posta em julgamento. Sendo assim, infiro que a dicção do art. 40 caput c/c o § 4º do RICMS, não deixa margem de dúvida ao intérprete, sendo ali estabelecido que se constitui infração proceder ao trânsito de mercadoria acompanhada de documento fiscal que não reflete a real natureza da operação nele descrita, o que não pode ser sanado pelo contribuinte pela apresentação ulterior desse documento, como se sucedeu no caso presente, por ter sido o contrato de comodato apresentado somente após o trânsito e já concluída a ação da fiscalização, que culminou na lavratura do Auto de Infração, sendo certo que na nota fiscal que acompanhava os bens constava simples remessa e não remessa em comodato.

Há, por conseguinte, um óbice legal que impede o contribuinte de, após realizado o trânsito da mercadoria, vir a buscar sanar a ausência de documentação fiscal regular. A lei é cristalina no sentido de que, em havendo trânsito irregular este não pode ser sanado após, disposição legal esta que visa justamente assegurar a segurança jurídica, pois, caso contrário, estaria instalado o caos, já que diversos contribuintes estariam legitimados a realizar trânsito irregular se lhes fosse autorizado sanar posteriormente.

Por outro lado, não posso deixar de atentar para o aspecto de que o recorrente muito embora tenha ficado ciente dos termos da Decisão “a quo” de que não consta dos autos a prova de escrituração contábil-fiscal desse material no ativo permanente, depreendo que o sujeito passivo não cuidou de juntá-lo em sede recursal.

Logo, nesse contexto, à vista da legislação vigente, como acima mencionado, não há como acolher os fundamentos do contribuinte, eis que o RICMS, no seu art. 6º, inciso XIV, “a”, dispõe sobre a não incidência do ICMS na circulação de bens em contrato de comodato, e dentro de uma interpretação sistemática da legislação, como deve ser, não há como olvidar que na nota fiscal que acompanhou a circulação de mercadoria apurada pela fiscalização não consta que se destinava ao comodato, mas, sim a simples remessa, situação diversa, portanto, da hipótese legal de não incidência do ICMS.

Por fim, quanto à alegação da multa ser confiscatória, a mesma não subsiste ante a sua expressa previsão no art. 42 da Lei nº 7.014/96, sob a qual não recai qualquer pecha de constitucionalidade até o presente momento.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.”

Cientificado da Decisão da 2ª CJF, o sujeito passivo interpôs o presente Pedido de Reconsideração - fls. 155 a 156 dos autos - sustentando o cabimento de reforma, porquanto

violadora de direitos básicos seus reiterando que: “*requer a aplicação da fundamentação legal contextuada na petição inicial e no Recurso voluntário e por consequência a manutenção dos fatos narrados para suprir os efeitos dos pedidos em ambas as peças, as quais dão o real suporte para comprovar decadência, quando o crédito em discussão, em que o fato gerador do exercício de 2009, porque a contagem da linha de tempo, para determinar os 05 (cinco) anos, foi encerrado em 01/01/2014.*”.

Asseverou refutar de pronto “*a Decisão unanime proferida no julgamento, pela contagem dos votos, tem que ser reapreciado, onde no voto vencedor (quanto à decadência), votaram os conselheiros: Fernando Antônio Brito Alves de Araujo, Luiz Alberto Amaral Oliveira e Paulo Danilo Reis Lopes.*

No voto vencido (quanto à decadência), votaram os conselheiros (as): José Antônio Marques Ribeiro e Alessandra Brandão Barbosa, desse modo, houve um empate técnico, portanto não é uma Decisão unanime, o ponto principal do processo e a tese da decadência do tributo ICMS sujeito a lançamento por homologação em que as narrativas dos atos e fundamentos legais do Decreto Tributário são as razões para não prosperar da Decisão do julgamento do PAF, a EMENTA e a RESOLUÇÃO, desse modo requer uma reconsideração do julgamento, como prevê o art. 169, inciso I – letra d, combinada com a hierarquia das Normas Jurídicas Tributárias do CONSEF, - Conselho de Fazenda Estadual, porque questão de justiça.”

A PGE/PROFIS, em seu Parecer de fls. 172/173, opinou pelo Não Conhecimento do Pedido de Reconsideração, em face da ausência de preenchimento dos requisitos exigidos na alínea “d”, inciso I, do art. 169 do RPAF/BA.

VOTO

A figura jurídica do Pedido de Reconsideração se lastreia no artigo 169, I, “d”, do RPAF/99, previsionando que caberá às Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, dentre outras hipóteses recursais, analisar e julgar o “*Pedido de Reconsideração da Decisão de Câmara que tenha reformado no mérito a de primeira instância em processo administrativo fiscal, desde que verse sobre matéria de fato ou fundamento de direito arguidos pelo sujeito passivo na impugnação e não apreciados nas fases anteriores de julgamento*”.

Por seu turno, o inciso V, do art. 173, do mesmo Diploma Administrativo (RPAF) preconiza que não se conhecerá do Recurso que não demonstre a existência de matéria de fato ou fundamento de direito arguidos pelo sujeito passivo e não apreciados em decisões anteriores, com referência ao Pedido de Reconsideração estatuído na alínea “d” do inciso I do art. 169.

Assim, da leitura dos dispositivos normativos invocados, constata-se a exigência de dois pressupostos para a admissibilidade do Pedido de Reconsideração, quais sejam:

1. A Decisão da Câmara de Julgamento Fiscal tenha reformado, no mérito, a de Primeira Instância em Processo Administrativo Fiscal;
2. A matéria verse acerca de fato ou fundamento de direito arguidos pelo sujeito passivo na impugnação e não apreciados nas fases anteriores de julgamento.

No caso concreto, o Acórdão recorrido (CJF N° 0300-12/15) não reformou a Decisão de Piso (Acórdão 5ª JJF n° 0101-05/15), mas, ao contrário, a manteve integralmente.

Se tanto não bastasse, outrossim, o sujeito passivo, no seu Pedido de Reconsideração, não trouxe ao universo processual qualquer matéria de fato ou fundamento de direito que não tivessem sido apreciados nas decisões anteriores, na medida em que as razões do inconformismo apresentadas pelo sujeito passivo foram enfrentadas nas duas instâncias, consoante facilmente se extrai da leitura dos votos proferidos pelas 5ª JJF (fls. 85 a 88) e 2ª CJF (fls. 126 a 131).

Nesse contexto, não é possível adentrar a análise do mérito, sem afrontar a norma regulamentar

vigente, porquanto, repita-se, desatendidos os requisitos de admissibilidade do Pedido de Reconsideração.

Do exposto, concordando com o Parecer da PGE/PROFIS, voto pelo NÃO CONHECIMENTO do Pedido de Reconsideração formalizado, mantendo a Decisão recorrida em todos os seus termos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO CONHECER o Pedido de Reconsideração apresentado e homologar a Decisão recorrida que NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado e manteve a Decisão que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 269283.0009/14-1, lavrado contra MERCANTIL JR INDÚSTRIA E COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. (ACARAJÉ BAHIA), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$453.470,46, acrescido das multas de 70% sobre R\$377.892,05 e 60% sobre R\$75.578,41, previstas no art. 42, incisos III e II, "d", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$50,00, prevista no inciso XXII, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de agosto de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE - RELATOR

PAULA GONÇALVES MORRIS MATOS – REPR. DA PGE/PROFIS