

PROCESSO - A. I. Nº 298624.0023/21-3
RECORRENTE - CAO A MONTADORA DE VEÍCULOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0147-01/21-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 31/05/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0120-12/22-VD

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO E CONSEQUENTE RECOLHIMENTO. Imposto exigido em decorrência de saídas de veículos oriundos de montadora localizada no Estado de Goiás, em venda direta a consumidor final localizado no Estado da Bahia sem pagamento do imposto por substituição tributária, nos termos do Convênio ICMS 51/00. Todos os veículos foram desincorporados do ativo imobilizado do autuado com menos de um ano, não se enquadrando na hipótese de não incidência prevista no inciso VIII do art. 3º da Lei nº 7.014/96. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão exarada pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JJF nº 0147-01/21-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/02/2021, para exigir o pagamento de ICMS no valor histórico de R\$ 408.199,46, acrescido de multa de 60%, em decorrência da seguinte infração:

***Infração 01** - Falta de retenção do ICMS, e consequentemente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado (08.45.03), ocorrido nos meses de março a dezembro de 2020*

Em sede de defesa, a empresa autuada apresentou peça impugnatória às fls. 15 a 29. Alegou que o Auto de Infração, em epígrafe, viola de forma explícita o art. 5º, inciso LV da Constituição Federal, pois não especifica a conduta irregular praticada, cerceando seu direito de defesa. Concluiu que os autuantes basearam a exigência fiscal em supostos descasamentos de informações. Requereu a nulidade do auto de infração.

O autuante apresentou Informação Fiscal às fls. 51 e 52. Disse que a infração está bem caracterizada e com planilhas comparativas com análise do fisco e do sujeito passivo, evidenciando que a empresa vendeu veículos diretamente a consumidores finais, em descumprimento ao disposto no inciso VIII, do art. 3º da Lei nº 7.014/96. Destacou que o sujeito passivo desincorporou veículos novos com menos de um ano de uso

Isto posto, o presente processo administrativo fiscal foi encaminhado para a 1ª Junta de Julgamento Fiscal. A referida JJF exarou decisão pela Procedência da autuação no valor de R\$ 408.199,46, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “e”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais previstos na Lei nº 3.956/81, a seguir transcrita:

“(.....)”

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Afasto toda discussão acerca da inconstitucionalidade da multa aplicada no presente auto de infração. De acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. A multa aplicada está prevista no art. 42 da Lei nº 7.014/96.

A presente lide consiste na exigência do ICMS devido ao Estado da Bahia pelo autuado em decorrência de venda direta de veículo a consumidor final sem o pagamento do imposto, nos termos do Convênio ICMS 51/00,

recepcionado nos arts. 421 e seguintes do RICMS.

Não procede a alegação do autuado de que o presente auto de infração não especifica a conduta irregular do autuado. A descrição da infração imputa ao autuado a falta de retenção do ICMS nas vendas diretas de veículos a consumidores finais localizados no Estado da Bahia. Os veículos estão identificados no demonstrativo anexados das fls. 06 a 08 e em CD à fl. 10, onde foram realizados todos os cálculos de apuração do imposto devido.

O fato gerador está configurado nas notas fiscais emitidas pelo autuado nas vendas diretas aos consumidores finais, relacionados no citado demonstrativo, com identificação de todos os itens que levaram a apuração do montante do débito tributário.

O presente lançamento está embasado nas exigências contidas no Convênio ICMS 51/00 e nos dados referentes à imobilização dos veículos e às subseqüentes vendas dos veículos, constantes no multicitado demonstrativo. Não cabendo, portanto, alegação de inexistência de demonstrativo de cálculo do imposto devido. O demonstrativo e demais peças deste processo administrativo foram entregues ao autuado, conforme documento anexo à fl. 12. Rejeitadas as arguições de nulidade apontadas pelo autuado.

O autuado, localizado no Estado de Goiás, efetuou vendas de veículos a consumidores finais localizados no Estado da Bahia sem tributação. No demonstrativo anexado das fls. 06 a 08 e em CD à fl. 10, consta a identificação pelo número do chassi de cada veículo comercializado, com data de imobilização no ativo fixo da empresa e número da nota fiscal de transposição do ativo; a data, o número da nota fiscal de venda e a identificação do consumidor final adquirente do veículo; o valor do veículo, a base de cálculo e o valor do imposto devido ao Estado de Goiás e ao Estado da Bahia, nos termos do Convênio ICMS 51/00.

Como a alíquota incidente do IPI para os veículos relacionados no demonstrativo era 0%, 81,67% do valor do veículo consistia na base de cálculo do imposto devido ao Estado remetente e 18,33% na base de cálculo do imposto devido por substituição tributária ao Estado da Bahia. Assim, como exemplo, o veículo comercializado no dia 23/03/2020, no valor de R\$92.990,00, a base de cálculo do imposto devido ao Estado da Bahia foi de R\$17.045,07 e o valor do imposto devido de R\$2.045,41 (17.045,07 x 0,12).

Todos os veículos relacionados no referido demonstrativo foram comercializados antes de completados um ano de imobilização no ativo fixo da empresa, conforme coluna indicando os dias que levou registrado no imobilizado, não sendo alcançados pela hipótese de não incidência do ICMS estabelecida no inciso VIII do art. 3º da Lei nº 7.014/96, no que tange ao imposto devido por substituição tributária ao Estado da Bahia nos termos do Convênio ICMS 51/00. Destaco, ainda, que o preço de venda praticado foi o preço de veículo novo, independentemente do tempo em que ficou registrado no ativo imobilizado da empresa.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Diante da decisão exarada pela 1ª JJF do Conselho de Fazenda Estadual, o sujeito passivo, inconformado com tal decisão de piso, interpôs, tempestivamente, o seguinte Recurso Voluntário através do seu patrono advogado Dr. José Paulo de Castro Emsenhuber, OAB/SP nº 72.400, o qual passo a relatar, em síntese.

De início, fez um breve relato dos fatos. Em seguida, começou a tratar de cada matéria tratada trazida nos autos e analisada pela decisão recorrida.

Começou dizendo que a decisão recorrida sustenta, de maneira bem breve, que o Auto de Infração respeitou todos os requisitos previstos no art. 39 do RPAF. Ou seja, o Julgador rechaçou o argumento trazido pela recorrente de que a autuação era nula por violar os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Arguiu que esse entendimento de 1º grau não deve prevalecer, uma vez que há flagrante violação ao princípio da verdade material. Posto que alegou possuir a autuação uma descrição genérica como: “Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia”, sem nenhuma descrição/especificação quanto à suposta conduta irregular praticada, assim não estando preenchidos todos os requisitos do art. 39 do RPAF.

Defendeu que a multa aplicada na autuação não foi devidamente analisada pela decisão recorrida, a qual consignou que a penalidade aplicada está prevista em lei, bem como suscitou ausência de competência para apreciar arguições de inconstitucionalidades.

Disse que conforme análise/leitura do Auto de Infração lavrado pela Autoridade Fiscal não se pode concluir que a autuação estava bem fundamentada.

Voltou a tratar da insubsistência da infração arguindo que, em observância a esse preceito, é imprescindível que estejam presentes todos os elementos para plena identificação da infração que suporta a lavratura do Auto de Infração para que possa a empresa recorrente associar os créditos cobrados aos supostos fatos que deram ensejo à exação, sempre com o fundamento especificado.

No caso dos autos, disse que não há descrição dos fatos que configuram o lançamento de ofício ao Convênio ICMS 51/00 e ao Código Tributário do Estado da Bahia, ocasionando em cerceamento do direito de defesa na medida que a recorrente se defende da subjunção dos fatos à norma e não da norma/qualificação legal dada pela Autoridade Fiscal.

Destacou que o lançamento é vinculado à descrição legal do fato, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, razão pela qual não se mostra possível outra alternativa à Autoridade Fiscal que não a perquirir exaustivamente os fatos e as causas que ensejaram o lançamento guerreado, não merecendo qualquer guarida a infundada e desarrazoada constituição de créditos em desfavor da recorrente sem a conduta descritiva do suposto fato gerador.

Trouxe precedentes administrativos que se posicionaram no sentido que às atuações fiscais consistente na exigência de tributo de determinada pessoa física ou jurídica padecem de vício, ante a necessidade de discriminação dos fatos geradores: Processo nº 37034.001695/2003-11, Relator: Elias Sampaio Freire, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Data da sessão: 25/10/2011 e Processo nº 37318.000835/2007-81, Relator: Ricardo Henrique de Magalhães de Oliveira, Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Data da sessão: 07/10/2008. Nessa esteira, afirmou que o ato administrativo incorreu em clara afronta ao artigo 37 da Constituição Federal.

Diante do exposto arguiu que considerando o vício insanável acima exposto, o qual macula de nulidade a integralidade do presente Auto de Infração, por tornar impossível o regular exercício do direito constitucionalmente assegurado à recorrente, ou seja, o exercício do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV da CF), bem como não cumprir o quanto exigido no artigo 142 do Código Tributário Nacional para a constituição do presente crédito tributário é medida imperiosa a sua total nulidade, com o cancelamento da cobrança efetivada pela Autoridade Fiscal, e declarada a improcedência do lançamento guerreado.

Em seguida, tratou novamente de cerceamento de defesa em razão da impossibilidade da recorrente identificar/quantificar os valores ora exigidos.

Afirmou que cediço é o conhecimento de que o Contencioso Administrativo Tributário tem como premissa a existência de um lançamento de ofício, efetuado por Autoridade Administrativa competente e por expressa determinação legal (ato vinculado), no qual a recorrente, em exercício de seu amplo direito de defesa tem pleno conhecimento de todos os critérios da regra matriz de incidência tributária e pode resistir à pretensão do Fisco, com a instauração do contraditório.

Neste contexto, expôs que a Autoridade Fiscal prejudicou diretamente a compreensão dos elementos que compõem a autuação, especialmente referente a base de cálculo, tanto do suposto tributo devido quanto da eventual penalidade cabível à título de multa, prejudicando, por conseguinte a respectiva elaboração da defesa ora apresentada, restando caracterizado, por conseguinte, o incontroverso cerceamento ao seu direito de defesa e às garantias constitucionais.

Defendeu a decretação de nulidade do presente Auto de Infração com a desconstituição integral do crédito tributário, nos termos do ordenamento jurídico vigente.

Por fim, voltou a tratar da multa aplicada. Nesse espeque, argumentou que a Autoridade Fiscalizadora, ao imputar a multa combatida, acabou por confiscar relevante parte do patrimônio da recorrente, uma vez que a suposta infração cometida, mesmo que fosse verdadeira, não justificaria a aplicação de multas extorsivas sem um limite/patamar máximo a ser obedecido.

Defendeu que a multa em questão deve se ater a um limite que somente puna a recorrente, se este for o caso, sem significar confisco ou enriquecimento ilícito do Fisco, em estrita observância ao princípio da razoabilidade.

Disse que os Tribunais do País têm reduzido penalidades flagrantemente confiscatórias e desproporcionais para que reflitam padrões punitivos que não representam enriquecimento ilícito do Fisco: *RE 523471, STF, Min. Joaquim Barbosa, publicado em 06.04.2010; RE 55.906/SP; RE 57.904/S; RE 657372 AgR/RS, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 28/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-108 DIVULG 07-06-2013 PUBLIC 10-06-2013 e ARE 776273 AgR, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 15/09/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-195 DIVULG 29-09-2015 PUBLIC 30-09-2015.*

Diante do exposto, requereu, sem prejuízo da realização de diligências, que se mostrem imperiosas para a correta percepção dos fatos e da verdade material, que seja reconhecida a procedência integral dos argumentos narrados no presente Recurso Voluntário, para que seja anulado o Auto de Infração combatido, com o cancelamento da cobrança efetivada pela Autoridade Fiscal, uma vez evidenciado a ausência dos requisitos previstos no art. 39 do RPAF, que deveriam constar na autuação. Ademais, caso não sejam acolhidos os argumentos principais requereu sejam reduzidas as multas aplicadas para que reflita um montante condizente com a situação concreta.

Em seguida, os autos foram encaminhados a este Conselheiro Relator para instrução e julgamento, o que ora passar a fazer no voto abaixo.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, contra a decisão de 1º grau em relação à infração em tela. Constata-se que a empresa arguiu que com os títulos de “*Do suposto preenchimento dos requisitos que compõe o Auto de Infração (Art. 39 do Regulamento do processo Administrativo Fiscal – Decreto nº 7.629/99)*” e “*Da Impossibilidade de Quantificar/Identificar os Valores Exigidos*”, a decisão ora recorrida é nula, e conseqüentemente, o Auto de Infração também, uma vez que a JJF entendeu de forma sucinta que as determinações do art. 39 do RPAF/BA haviam sido preenchidas, quando em realidade, segundo a recorrente, houve flagrante violação ao princípio da verdade material, já que como descrita, é genérica, sem nenhuma descrição/especificação quanto à suposta conduta irregular praticada, não preenchendo todos os requisitos do art. 39 do RPAF/BA.

Além do mais, os fatos narrados sequer vieram acompanhados da legislação infringida, seja no regulamento do ICMS da Bahia, seja em quaisquer legislações tributárias do Estado da Bahia, suprimindo do contribuinte o direito de defesa, conforme artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988, e ao contraditório. Afirma não haver nos autos descrição dos fatos que configuram as infrações ao Convênio ICMS 51/00 e ao Código Tributário do Estado da Bahia, violando desta forma as determinações do art. 142 do CTN, estando baseando tão somente em mero palpite ou presunção (constatou supostos descasamentos de informações), o que levaria, ainda, a afrontar o art. 37 da Constituição Federal. Diz que caberia exclusivamente à autoridade administrativa o dever de apurar os fatos e provar as incorreções por ela apontadas, por força do disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, o que não se verificou no caso concreto, tornando o Auto de Infração absolutamente nulo, pois decorrente tão-somente de presunções. Ressalta ainda, não haver nos fólios processuais qualquer demonstrativo de cálculo, onde se aponte as operações que supostamente não tenha havido retenção/recolhimento do ICMS-ST.

Estes são argumentos que não se pode dar qualquer guarida. Em primeiro, o n. patrono da empresa tem total conhecimento de que não existe necessidade de o julgador abordar de forma detalhada todos os aspectos das determinações do art. 39 do RPAF/BA, bastando que da análise destes aspectos exista a convicção de que todos os procedimentos ali previstos foram cumpridos. Além do mais, todos os temas apresentados pela empresa, foram analisados pela JJF, sustentando corretamente a sua decisão, por entender ser o modo mais adequado e claro de resolvê-las. Em qualquer momento se omitiu delas.

No mais, se a decisão da JJF foi de encontro ao entendimento da n. recorrente, este não é fato motivador de nulidade de qualquer procedimento fiscal.

Os argumentos apresentados pela recorrente são os mesmos apresentados quando de sua defesa inicial. Porém, por dever de ofício, novamente os aprecio.

Em relação ao argumento de que no Auto de Infração não consta a legislação infringida, seja no regulamento do ICMS da Bahia, seja em qualquer legislação tributária do Estado da Bahia, ressalta-se que nos termos do art. 100, inciso IV do Código Tributário Nacional - CTN, os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos.

Por seu turno, o instituto da substituição tributária rege-se nas operações interestaduais pelos convênios e protocolos firmados pelas Unidades Federativas para tal fim. O Convênio ICMS 81/93 estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal, dispondo na sua Cláusula Segunda que: *“Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente”*. Logo, as operações interestaduais de venda diretas de veículos novos a consumidores finais são reguladas pelo Convênio ICMS 51/00, e o remetente situado em Estado signatário (Goiás), está obrigado a fazer a retenção e recolhimento do ICMS-ST, no prazo regulamentar (artigos 1º e 2º do referido Convênio).

Assim sendo, está correta a fundamentação da Decisão recorrida, de que se aplica às operações de vendas interestaduais de veículos novos à consumidor final as regras contidas no Convênio ICMS 51/00, pois as disposições contidas nos arts. 421 a 425 do RPAF/BA, são apenas reproduções do nominado Convênio.

Não procedem as alegações da empresa recorrente a respeito da descrição dos fatos e das comprovações apresentadas pelo autuante. Como já acima explicitado, a autuação encontra amparo legal no Convênio ICMS 51/00, e a descrição da infração imputa à empresa localizada no Estado de Goiás, a falta de retenção do ICMS nas vendas diretas de veículos a consumidores finais localizados no Estado da Bahia, infringindo o referido Convênio.

No demonstrativo de débito às fls. 06/08, e CD fl. 10, parte integrante do Auto de Infração (art. 39, IV do RPAF/BA), todas as informações acerca de cada operação realizada estão expostas, ou seja, é especificada a nota fiscal de venda direta a consumidor final (ocorrência do fato gerador do ICMS-ST), a data de emissão, o tipo de operação, o destinatário, o valor do veículo, a descrição do nº do chassi do veículo, a data da incorporação do veículo no ativo imobilizado da empresa e sua desincorporação antes de 12 meses, e o cálculo do imposto devido por substituição tributária no Estado da Bahia, que recaiu especificamente sobre a venda de veículos desincorporados do ativo imobilizado com menos de 12 meses de uso, não sendo alcançados pela hipótese da não incidência do ICMS estabelecida no inciso VIII, do art. 3º da Lei nº 7.014/96, como bem pontuou a JJF. Portanto, não há que se falar em falta de descrição clara da conduta irregular do recorrente. Foi indicado o fato gerador do imposto, ou seja, venda de veículo a consumidor final sem pagamento do ICMS-ST, a preço de veículo novo independentemente dos dias em que restou no imobilizado da empresa. No mais, estes demonstrativos e demais peças deste processo administrativo foram entregues ao autuado, conforme documento anexo à fl. 12.

E, ao contrário do que afirmou a recorrente, todo o cálculo para apuração do imposto devido a este Estado da Bahia (com sua respectiva base de cálculo), encontra-se expresso no demonstrativo elaborado pelo fiscal autuante, o qual foi entregue ao sujeito passivo.

Por conseguinte, o presente lançamento de ofício encontra-se fincado sob as cautelas da lei, sendo identificada a natureza da infração e a pessoa do infrator, a base de cálculo do imposto e o valor do ICMS a ser exigido por cada operação de venda direta indicada ao consumidor final. Além do mais, a relação processual foi devidamente estabelecida com a regular ciência do contribuinte, não sendo possível se alegar desobediência do autuante ao art. 142 do CTN.

Em vista do exposto, não vislumbro qualquer vício no procedimento fiscal ora em lide, seja pela observância do seu rito formal e material, seja pela ciência e oportunidade conferidas ao contribuinte para exercer o seu amplo e irrestrito direito à defesa. Não há, portanto, como atribuir à ação fiscal uma violação aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo, da garantia de ampla defesa, nem tampouco ao contraditório, nem desobediência ao art. 37 da Constituição Federal.

Diante de tudo quanto exposto, e aqui já adentrando no mérito da autuação, a recorrente poderia trazer aos autos provas materiais de que o ICMS-ST havia sido recolhido, quer seja nos prazos regulamentares ou não. Não fez tal prova, como determina a legislação em vigor. Em assim sendo, a autuação é mantida.

A recorrente insurgiu-se ainda contra a penalidade aplicada, entendendo ser ela de natureza confiscatória e avançando sobre o direito constitucional de propriedade. Afirmou que tal penalidade deve ser, no mínimo, reduzida por este CONSEF.

Primeiramente é necessário pontuar que aqui se está em um foro administrativo, que possui regras precisas e impostas aos seus membros, julgadores e conselheiros. Assim sendo, este Colegiado não tem competência para abordar questões de inconstitucionalidade ou não da legislação tributária vigente neste Estado, ou negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, como prevê expressamente o art. 167, I e III do RPAF/BA. A imposição fiscal decorreu de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, no seu art. 42, inc. II, “e”. E acaso sendo por este órgão julgador detectada qualquer ilegalidade da norma tributária vigente, deve proceder conforme o que dispõe o art. 168 do referido Regulamento, porém, sempre obedecendo, por dever legal, a norma tributária do Estado, todavia, não sendo o caso do presente processo.

Quanto à redução de multa por infração da obrigação principal, lamentavelmente tal pleito não pode ser atendido, uma vez que se encontra revogado o art. 142-A do COTEB, que previa tal possibilidade.

Por fim, quanto ao pedido de diligência, afirmando ser ela imperiosa para a correta percepção dos fatos e da verdade material, fica o pleito indeferido com base no art. 147, inciso I do RPAF/BA, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para a análise plena dos aspectos formais e materiais da autuação, e conclusões acerca da lide.

Por tudo quanto aqui exposto, com base nos fatos, dos documentos e da legislação, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298624.0023/21-3**, lavrado contra **CAOA MONTADORA DE VEÍCULOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 408.199,46**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “e”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de abril de 2022.

MAURÍCIO DE SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS