

PROCESSO - A. I. N° 101647.0001/13-7
RECORRENTE - CEDISA CENTRAL DE AÇO S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JJF nº 0170-01/14
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 17.04.2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0061-11/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO. MERCADORIAS COM NCM NÃO CONSTANTE DO CONVÊNIO ICMS 33/96. Diligência reduziu a infração 03. Parcialmente procedente. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. VENDAS PARA CONTRIBUINTES COM INSCRIÇÕES INAPTAS (CANCELADAS, BAIXADAS). O processo não pode ser julgado com base numa afirmativa da autuante, numa presunção de veracidade. Não há uma prova sequer de que os tais destinatários estavam inaptos antes da operação de venda, nem mesmo depois, baseando-se o lançamento apenas num demonstrativo e na palavra da autuante. Diligência não trouxe as provas. Infração 04 nula. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A COMERCIALIZAÇÃO. MULTA PERCENTUAL SOBRE PARCELA DO IMPOSTO QUE DEIXOU DE SER PAGA POR ANTECIPAÇÃO, RELATIVAMENTE A MERCADORIAS CUJA SAÍDA POSTERIOR FOI TRIBUTADA NORMALMENTE. Diligência reduziu a infração 05, que fica, então, Parcialmente Procedente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente julgamento, de Recurso Voluntário, decorrente de Auto de Infração julgado Procedente na Primeira Instância, lavrado em 28.03.13, no valor total de R\$ 135.169,28 com 05 infrações, fazendo parte deste recurso apenas as infrações, 03, 04 e 05 abaixo descritas:

3. *recolhimento de ICMS efetuado a menos em razão de utilização indevida do benefício de redução da base de cálculo – utilização indevida da redução de base de cálculo de 29,410% nas saídas de mercadorias com NCM não elencada no Convênio [ICMS] 33/96 –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 53.419,70, com multa de 60%;*
4. *falta de retenção de ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes – vendas a contribuintes inaptos no cadastro estadual (cancelados ou baixados) –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 6.281,84, com multa de 60%;*
5. *“Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente” – multa de R\$ 42.098,51.*

O contribuinte autuado ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 67/69, e após a informação fiscal, fls. 74/79, a Junta julgou o auto Procedente, conforme voto abaixo:

VOTO

Este Auto de Infração compõe-se de 5 lançamentos.

No lançamento do item 1º o contribuinte é acusado de falta de pagamento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis. Em seguida a essa descrição, consta um adendo informando que o autuado deu saída de mercadorias com tributação normal e amparadas com redução de base de cálculo de 29,410%, prevista no Convênio ICMS 33/96, oriundas do Estado do Espírito Santo, com diferimento, para

empresas com habilitação não aplicável para essas operações.

Em face da forma como o fato foi descrito, impõe-se a necessidade de fixar qual é mesmo a imputação neste caso. Note-se que a descrição começa dizendo que o autuado teria praticado operações tributáveis como não tributáveis, mas em seguida é dito que o contribuinte teria dado saída a mercadorias com tributação normal, amparadas com redução de base de cálculo de 29,410%, prevista no Convênio ICMS 33/96.

Há uma aparente contradição na descrição do fato, haja vista que começa dizendo que o contribuinte praticou “operações tributáveis como não tributáveis”, mas em seguida é dito que o autuado “deu saída de mercadorias com tributação normal”. Ora, se ele tivesse dado saída das mercadorias com tributação normal, evidentemente não poderia ser acusado de ter efetuado operações tributáveis como não tributáveis. Além disso, há uma aparente incongruência ao ser dito que o contribuinte fez a tributação normal, com redução de base de cálculo, porque, se houve redução da base de cálculo, evidentemente a tributação não seria “normal”. Por fim, é dito que as mercadorias são “oriundas do estado do Espírito Santo, com diferimento”, como se o diferimento tivesse ocorrido na entrada, sendo que, analisando-se os dados dos autos, o diferimento não foi na entrada das mercadorias oriundas do Espírito Santo, e sim nas saídas subsequentes. Outra incongruência está em que o demonstrativo fiscal (fls. 36/40) indica no cabeçalho que se trata de “erro na determinação da alíquota”.

Em princípio, este lançamento seria nulo, por falta de certeza quanto ao exato teor da imputação, implicando cerceamento de defesa.

Porém, na sessão de julgamento, examinando-se ponto por ponto esses aspectos, chegou-se à conclusão de que a contradição ou incongruência é apenas aparente. Quando a autuante diz que o contribuinte “deu saída de mercadorias com tributação normal e amparadas com redução de base de cálculo”, deve-se entender que o contribuinte deu saída de mercadorias que “seriam” tributáveis, com redução da base de cálculo. Quanto à declaração de que as mercadorias são “oriundas do estado do Espírito Santo, com diferimento”, deve-se entender que o contribuinte havia recebido mercadorias produzidas no Estado do Espírito Santo e, posteriormente, ao revendê-las, as saídas ocorreram com diferimento do imposto.

Por conseguinte, o fato constatado pela fiscalização foi este: o contribuinte deu saídas de mercadorias produzidas no Estado do Espírito Santo, e ao fazê-lo utilizou os benefícios do programa Desenvolve (diferimento), sem observar que tais benefícios se aplicam apenas em relação a produtos fabricados pelo autuado no território baiano.

Embora na descrição da infração não conste a menção à inobservância das regras do Regulamento do Desenvolve, deixando também a autoridade fiscal de fazer constar no campo do enquadramento legal o dispositivo correspondente, noto que o contribuinte entendeu o sentido da imputação, pois em sua defesa ele alega que deu saída destinada a adquirentes habilitados no programa Desenvolve, objeto do Decreto 8.205/02, afirmando que todos os adquirentes estão habilitados por resolução do Comitê Deliberativo do Desenvolve. Sendo assim, concluo que não houve cerceamento de defesa.

Em suma, os benefícios previstos no programa Desenvolve aplicam-se apenas em se tratando de mercadorias produzidas pelo próprio estabelecimento neste Estado. Como no caso em questão as mercadorias foram produzidas no Estado do Espírito Santo, não se admitem aqueles benefícios. A infração objeto do item 1º está caracterizada.

O 2º lançamento não foi impugnado.

Com relação ao item 3º, que acusa utilização indevida da base de cálculo do imposto, o autuado alega que procedeu de acordo com o art. 87, IV, do RICMS. Aduz que, com exceção de alguns produtos (perfis), os demais produtos estão amparados pela redução da base de cálculo. Porém não diz por qual razão considera que os demais produtos estariam amparados pela referida redução. A interpretação do texto regulamentar neste caso deve ser literal. O benefício somente se aplica nas operações internas, e somente se aplica às operações com ferros e aços não planos que se enquadrem perfeitamente nas especificações feitas no inciso IV. Não basta apenas alegar que as mercadorias se enquadram naquelas especificações. É preciso provar. E isso não foi feito. Mantenho o lançamento.

No tocante ao 4º lançamento, o autuado apenas alega que, por ocasião das vendas, ao fazer a consulta ao Sintegra para ver se havia alguma restrição à situação fiscal dos adquirentes, “o sistema, possivelmente, ainda não havia sido atualizado”. Não há como admitir uma alegação baseada em mera possibilidade. Mantenho o lançamento.

O item 5º consiste numa multa sobre a parcela do ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente a mercadorias cujas saídas posteriores foram tributadas normalmente.

Em tese, o contribuinte está certo ao alegar que houve mudança de nomenclatura dos produtos da posição 7214.99.00 da NCM e o Confaz não atualizou a lista do Convênio ICMS 33/96, mantendo a antiga classificação, mas os produtos são os mesmos. Porém não basta alegar. Teria de ser dito quais são, exatamente, os produtos em questão, descrevendo suas especificidades, de modo a deixar patente o que é alegado. Infração não elidida.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

Inconformado, o contribuinte ingressou com o presente Recurso Voluntário.

Alega que na infração 03, o autuante diz que a recorrente não provou que as mercadorias se enquadram naquelas especificações. Que a prova é a própria NCM, que classifica atualmente os produtos de forma abaixo, e a posição das notas fiscais de saída:

NCM DESCRIÇÃO
721499 OUTRAS
72149910 DE SEÇÃO CIRCULAR
72149990 OUTRAS

Anteriormente, a NCM classificava os produtos (adotado pelo art. 87, IV do RICMS/ES):

NCM DESCRIÇÃO

73149900 Outras, de seção circular, contendo em peso, menos de 0,25% de carbono. Os produtos estão classificados nas notas fiscais conforme sua posição na data da operação, não podendo o contribuinte adotar posição que não a NCM vigente.

Quanto ao item 04, a recorrente agiu corretamente. Que o órgão administrativo da SEFAZ não divulga as empresas que procederam baixo ou inscrição suspensa divulgadas em órgão oficial. Que ao efetuar as vendas tem somente informação do SINTEGRA, que não é atualizado de imediato. Que a data que a fiscalização indica como de baixa ou suspensão, verifica-se que a nota de venda foi emitida antes daquela resolução.

Que o item 05 – falta de antecipação parcial nos leva ao 3º, relativa à redução de base de cálculo, art. 87, IV do RICMS. Que estando os produtos enquadrados na posição 72149910 e 72149990, e sendo os mesmos da posição do referido art. 87, IV do RICMS (72149900) a antecipação não poderia ser efetuada, porque a redução da base de cálculo reduz a alíquota interna do Estado da Bahia para 12%, a mesma praticada pelo remetente. O resultado seria “0”.

Anexa a posição atual da NCM da RFB disponíveis no site da RFB que corrobora a alegação da recorrente.

À fl. 152, a PGE/PROFIS se pronunciou, mediante parecer da Dr. Maria José Ramos Coelho, em 28.02.2015 em que recomenda o envio do processo em diligência para o autuante, em se tratando de matéria técnica, para elucidar o enquadramento dos produtos autuados nas infrações 03 e 05 e a data da baixa ou suspensão na infração 04.

A 1ª CJF, às fls. 156/158, sob a Relatoria da Conselheira Osmira Freire da Silva, encaminhou o processo em diligência ao autuante em 26.11.2015. Em resposta, fiscal estranho ao feito (Auditor Edmundo Neves da Silva), em relatório de diligência às fls. 166/170, em 31.03.2021 relatou o quanto abaixo descrito em resumo, em seu relatório.

Que quanto à infração 03 a discussão restringe-se ao NCM relacionado. Que atendendo ao pedido da relatora, fl. 157, excluiu do levantamento os NCM cujos 06 primeiros dígitos conste no anexo do inciso IV, art. 87 do RICMS/97, reduzindo a infração de R\$ 53.419,70 para R\$ 32.756,23 (demonstrativo fl. 169).

Na infração 04, afirma que a alegação defensiva de que teria consultado o SINTEGRA antes de realizar as vendas, fato é que as inscrições estaduais informadas no referido demonstrativo de fls. 42/46, acusam a condição de inapta e /ou baixada nas datas em que foram realizadas as operações.

Na infração 05, foram excluídos por determinação da Relatora da 1ª CJF, as operações com mercadorias sob a NCM básica 7214.99, em obediência das Regras Gerais para interpretação do sistema harmonizado, reduzindo o lançamento de R\$ 42.098,51 para R\$ 23.649,69.

O recorrente tomou ciência da diligência e se manifestou, fls. 175/79, apresentando argumentos de direito quanto à falta de motivo para exigência de ICMS sobre mercadorias com base de cálculo reduzida, trazendo ensinamentos de Celso Bandeira de Mello, e pede novamente pela improcedência das infrações 03 e 05.

Às fls. 342/43, o então Relator, Luiz Alberto Amaral de Oliveira, em sessão da 1ª CJF de 25.10.2021, encaminhou o processo à INFAZ DE ORIGEM, para que se analisasse a documentação apresentada na manifestação do recorrente, para se avaliar se há o condão de elidir o presente lançamento.

Um novo auditor estranho efeito (Avelino Pereira dos Santos Filho) respondeu ao pedido,

mediante relatório (fls. 347/52). Que do exame dos termos da diligência fls. 166/70 dos documentos e conteúdo das mídias apresentadas, depreende-se que foram acolhidas as razões defensivas trazidas, e comprovadas, pela Autuada que redundou na redução dos valores lançados nas infrações 03 e 05, chegando aos mesmos apurados pela Autuada e reconhecidos em parcelamento (deferido e já quitado)

Que a documentação de fls. 195/355, objeto de exame nesta diligência são as cópias das notas fiscais relacionadas nos demonstrativos de fls. 13/31 e 47/59, que se enquadram nas premissas do Convênio ICMS 33/96 e são alcançadas pela redução da base de cálculo prevista no art. 87, IV, do Decreto nº 6.284/97, que foram excluídas do levantamento fiscal pelo auditor estranho ao feito na sua diligência. Repete à fl. 357 os mesmos demonstrativos da diligência anterior.

Nas folhas subsequentes há comprovação (AR, fl. 367) de que o recorrente foi intimado a se manifestar, porém silenciou.

VOTO

Trata-se de lançamento em cinco infrações, sendo que da leitura do Recurso Voluntário, constata-se que o recorrente se insurge apenas contra as infrações 03, 04 e 05, não fazendo parte deste julgamento, as infrações 01 e 02.

A infração 03 é defendida sob a alegação de que as NCM eram pertinentes à redução de base de cálculo do Convênio 33/96. Que na infração 04, falta de retenção do imposto, ao efetuar vendas para contribuintes inaptos (cancelados ou baixados), a data da emissão de nota fiscal de venda, é anterior à publicação da SEFAZ acerca da condição dos contribuintes destinatários. Na quinta, a falta de antecipação parcial, também decorrente de divergência das NCM, não poderia ser efetuada porque a redução de base de cálculo reduz a alíquota interna para 12%, a mesma praticada pelo remetente e que o resultado seria “zero”.

Após parecer da PGE/PROFIS alertando ser indispensável diligência para apuração da verdade material a partir das alegações do recorrente, o fiscal diligente intimou o recorrente a apresentar as vias originais das notas fiscais e o demonstrativo individualizado de cada mercadoria objeto da sua insurgência com a respectiva descrição e o código NCM utilizado no documento, e aquele que entende o contribuinte, deva se enquadrar o produto. Também, pediu-se para verificar a situação cadastral do adquirente na datada das operações realizadas com o sujeito passivo.

O pedido de diligência, fl. 157, diz que dos oito dígitos da NCM, os seis primeiros são classificações do SH, e os dois últimos dígitos fazem parte das especificações próprias do MERCOSUL e que para o sistema harmonizado a princípio basta os seis primeiros dígitos que correspondem ao capítulo e a posição. E no que diz respeito às mercadorias cuja NCM estiver como OUTROS, de modo genérico, a descrição dos documentos fiscais deve evidenciar tratar-se do mesmo item que consta no Convênio 33/96, fazendo-se a exclusão do levantamento fiscal.

Efetuadas as exclusões pertinentes, o fiscal diligente reduziu a infração 03 de R\$ 53.419,70 para R\$ 32.756,23, e a infração 05, de R\$ 42.098,51 para R\$ 23.649,69. Quanto à infração 04, arguiu que o demonstrativo de fls. 42/46, relaciona as operações e os destinatários das vendas, e diz que se comprova que a informação de baixado ou inapto, estavam disponibilizadas antes das vendas.

Quando da manifestação, o recorrente apresentou uma série de questionamentos de direito sobre a validade e eficácia do ato administrativo, condicionados à sua prática em motivos reais, traz julgamentos do CONSEF sobre entendimentos no sentido de que é indevida a imputação fiscal sobre mercadorias com base de cálculo reduzida, lições de Celso Antonio Bandeira de Mello. Não traz objetivamente nenhuma mercadoria ou nota fiscal remanescente mantida pela diligência, mas apresenta longa lista de cópias de notas fiscais fls. 201/335 insinuando serem provas em seu favor.

Por conta desta farta documentação, o então Relator Luiz Alberto Amaral solicitou nova diligência para que se averiguasse se a documentação era capaz de elidir o lançamento. Em resposta, o fiscal diligente afirma que as infrações 03 e 05 tiveram parcelamento conforme fl. 82 (consta parcelamento de R\$ 58.630,06 e detalhamento do requerimento do mesmo valor à fl. 114. Que tais

notas já constavam da apuração da diligência anterior.

Embora o fiscal diligente afirme que os valores são os mesmos apurados pela autuada, em verdade há uma pequena diferença para mais. Enquanto a diligência encontrou os valores somados das infrações 03 e 05, de R\$ 56.225,92 o parcelamento é de R\$ 58.630,06, cerca de R\$ 2.404,14 a maior.

Em sua manifestação acerca da diligência, em vez do recorrente concordar com os valores encontrados, divergiu, pediu pela improcedência, não apontou materialmente de forma objetiva quaisquer dos materiais remanescentes e acostou uma imensa quantidade de documentos, que confundiu o relator, que solicitou nova diligência que nada resultou por não se tratar de fatos novos, mas já analisados na diligência anterior. Assim, mantenho a procedência parcial das infrações 03 e 05 encontrados na diligência.

Infrações 03 e 05 Parcialmente Procedentes.

No que diz respeito à infração 04, no valor de R\$ 6.281,84, por venda a contribuintes inaptos, a diligência à fl. 169, afirma o diligente que conforme fls. 42/46, que relaciona as vendas das mercadorias, o demonstrativo acusa a condição de inapta ou baixada nas datas que foram realizadas as operações.

Analisando o citado demonstrativo, não há essa informação. Apenas consta no cabeçalho do demonstrativo – auditoria de substituição tributária – falta de retenção – exercício de 2009 – contribuintes desabilitados.

A seguir, consta data da nota fiscal, item, CFOP, VALOR, MVA, etc., e o imposto lançado. Não consta a data em que teria sido desabilitado no cadastro da SEFAZ, como ousou afirmar o fiscal diligente, mas apenas a data da operação. Ele é que inferiu que na mesma data o contribuinte estaria desabilitado não apresentando as provas que o parecer da PGE/PROFIS sugeriu e foram pedidas na primeira diligência.

O fato é que, a partir da análise do demonstrativo, a autuante deixou de provar se tais inabilitações ocorreram antes ou depois da operação. O voto recorrido manteve o lançamento afirmando não ter *“como admitir uma alegação baseada em mera possibilidade”*.

Contudo devo considerar que o voto manteve o lançamento sem nenhuma segurança, pois as informações acerca da data da inaptidão são desconhecidas. Não é uma mera possibilidade a existência de vendas com os destinatários em condição ativa e regular, conforme afirma o recorrente. Era algo que desde o pedido da diligência conforme parecer da PGE/PROFIS, deveria ser provado. Aliás, no momento da autuação, tais provas já deveriam constar do processo. Não basta a palavra do autuante.

O parecer da PGE/PROFIS pede que o processo seja encaminhado à autuante para esclarecer as questões elencadas em sede recursal nas infrações 03, 04 e 05. No pedido de diligência feito pela então Relatora Osmira Freire, pediu-se que quanto a infração 04 a autuante verificasse a situação cadastral do adquirente e caso necessário, elaborasse novo demonstrativo considerando os que estavam em situação regular à data das operações listadas no levantamento.

Obviamente tais provas deveriam ser carreadas ao processo, pois não há de se depender de uma mera palavra do fiscal, de que observou a data da desabilitação e que esta era anterior à venda. Necessário apresentar provas e oferecer ao contribuinte o direito ao contraditório.

Em resposta, o auditor estranho ao feito, limitou-se a afirmar que a autuante na informação fiscal reafirmou que a autuada realizou vendas para contribuintes inaptos, e que o demonstrativo de fls. 42/46 relaciona as operações e os destinatários das mercadorias.

Ora, o processo não pode ser julgado com base numa afirmativa da autuante, numa presunção de veracidade. Não há uma prova sequer de que os tais destinatários estavam inaptos antes da operação de venda, nem mesmo depois, baseando-se o lançamento apenas num demonstrativo e na palavra da autuante.

Imprescindível, que a autuante, desde o início do lançamento apresentasse provas da inaptidão. Ao não o fazer, cerceou a defesa do contribuinte, que diz ter vendido em boa fé, com base nas

informações que dispunha à época.

Poderia se pensar numa nova diligência para se buscar as provas que faltam ao processo. Contudo me posiciono em sentido contrário pelas seguintes razões – **primeiro**, auto foi lavrado em 28.03.2013, portanto quase 11 anos de tramitação nesta instância administrativa, que claramente atenta contra o princípio constitucional de observância da duração razoável do processo.

Segundo, o valor da infração, R\$ 6.281,84, não justifica a insistência na busca dessas provas dado os custos processuais de uma diligência com todo o trabalho administrativo e fiscal envolvido, e ainda com resultado duvidoso, podendo resultar em improcedência ou procedência parcial de valor ainda menor, não justifica o custo de toda logística envolvida numa diligência.

Terceiro, a Lei nº 13.279 de 05 de Julho de 2017, em seu artigo 1º diz que – Fica a Procuradoria Geral do Estado – PGE, a não ajuizar execuções fiscais para cobrança de créditos tributários cujo valor total consolidado por sujeito passivo seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00, e todo o esforço adicional para apuração após 11 anos de tramitação neste Conselho de Fazenda, poderia resultar inútil.

Por fim, faço o registro de que o procurador presente, instado a se manifestar, se pronunciou favorável à nulidade pelas supracitadas razões.

Assim posto, não há qualquer liquidez e certeza para a manutenção do lançamento. Infração 04 NULA.

Face ao exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário. Auto de Infração PARCIALMENTE PROCEDENTE, conforme o demonstrativo abaixo:

INFRAÇÕES	VALOR LANÇADO	VALOR JULGADO
INFRAÇÃO 01	31.145,09	31.145,09
INFRAÇÃO 02	2.224,14	2.224,14
INFRAÇÃO 03	53.419,70	53.419,70
INFRAÇÃO 04	6.281,84	0,00
INFRAÇÃO 05	42.098,51	23.649,69
TOTAL	135.169,28	110.438,62

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE**, o Auto de Infração nº 101647.0001/13-7, lavrado contra **CEDISA CENTRAL DE AÇO S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 86.788,93** acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a” e “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$ 23.649,69**, prevista no inciso II, “d”, c/c o § 1º da supracitada lei e artigo, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de março de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS