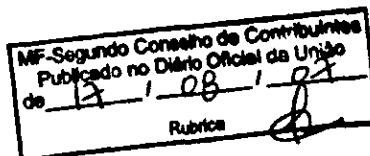


**MINISTÉRIO DA FAZENDA**
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 13657.000644/2002-03
Recurso nº 131.180 Voluntário
Matéria COFINS
Acórdão nº 203-12.066
Sessão de 23 de maio de 2007
Recorrente LABORATÓRIO SANABIOL LTDA.
Recorrida DRJ-JUIZ DE FORA/MG

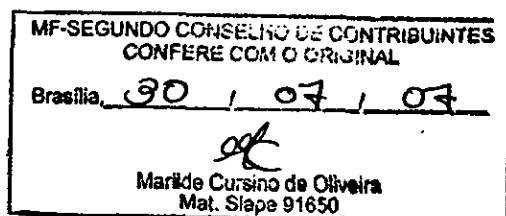


Assunto: Contribuição para o Financiamento da
Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/1997 a 31/12/1997

Ementa: NORMAS PROCESSUAIS. OPÇÃO PELA
VIA JUDICIAL. DESISTÊNCIA DA ESFERA
ADMINISTRATIVA. O contribuinte que busca a
tutela jurisdicional abdica da esfera administrativa, na
parte em que trata do mesmo objeto.

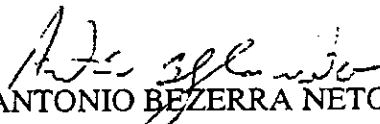
COFINS. AUTO DE INFRAÇÃO ELETRÔNICO.
PERÍODOS DE APURAÇÃO 07/1997 A 12/1997.
VALOR DECLARADO EM DCTF COM
COMPENSAÇÃO. SALDO A PAGAR REDUZIDO.
CONFISSÃO DE DÍVIDA NÃO
CARACTERIZADA. NECESSIDADE DE
LANÇAMENTO. LEI Nº 11.051/2004, ART. 25.
EXONERAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. No
período em que a DCTF considera confissão de
dívida apenas os saldos a pagar, os valores declarados
como compensados devem ser lançados, sendo as
multas de ofício respectivas exoneradas em virtude da
aplicação retroativa do art. 25 da Lei nº 11.051/2004,
que alterou a redação do art. 18 da Lei nº 10.833/2003
de modo a determinar o lançamento da multa isolada
apenas nas hipóteses de sonegação, fraude e conluio.
JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.
Nos termos do art. 161, § 1º, do CTN, apenas se a lei
não dispuser de modo diverso os juros de mora serão
calculados à taxa de 1% ao mês, pelo que é legítimo o
emprego da taxa Selic como juros moratórios, a teor
do art. 13 da Lei nº 9.065/95.



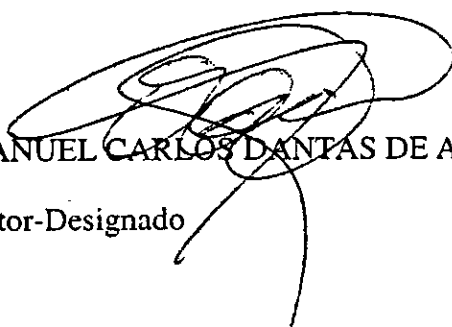
Recurso não conhecido em parte face à opção pela via judicial e negado na parte conhecida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em não conhecer do recurso em parte face à opção pela via judicial e, na parte conhecida, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Sílvia de Brito Oliveira (Relatora) e Ivan Alegretti (Suplente) que davam provimento integral ao recurso. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor.


ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ivan Alegretti (Suplente), Luciano Pontes de Maya Gomes, Odassi Guerzoni Filho e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	30 / 07 / 07
	
Marilde Cursino de Oliveira	
Mat. Siape 91650	

Relatório

Contra a pessoa jurídica qualificada nos autos deste processo foi lavrado auto de infração eletrônico emitido para formalizar a exigência de crédito tributário relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) decorrente dos fatos geradores ocorridos no período de julho a dezembro de 1997, com a correspondente multa de ofício.

O fundamento fático da autuação foi a constatação, em auditoria interna das Declarações de Créditos e Débitos Tributários Federais (DCTF), de que não fora comprovado o processo judicial indicado que daria abrigo à suspensão da exigibilidade do crédito tributário consignada pela contribuinte nas DCTF.

A exigência foi impugnada e a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora-MG (DRJ/JFA), nos termos do voto condutor do Acórdão constante das fls. 48 a 54, julgou parcialmente procedente o lançamento para cancelar a exigência da multa de ofício.

Inconformada com essa decisão, a contribuinte interpôs o recurso das fls. 61 a 82 a este Segundo Conselho de Contribuintes, para alegar, em suma, que:

I – informou erroneamente o número do processo judicial na DCTF, pois, de fato, sua pretensão de compensar valores recolhidos a título de Finsocial com débitos de Cofins está sendo tratada nas ações ordinárias impetradas nos processos nº 92.51083-8 e nº 98.0002938-9;

II – a compensação em questão é direito subjetivo do contribuinte que, amparado pelo art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, pode efetivá-la por sua conta e risco, portanto o crédito tributário constituído é inexistente, visto que fora extinto por compensação;

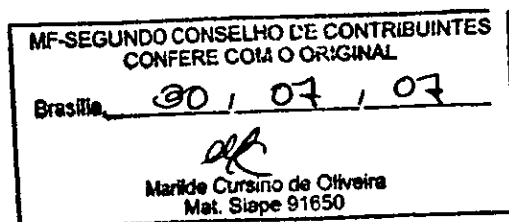
III – o art. 49 da Lei nº 10.637, de 31 de dezembro de 2002, resultante da Medida Provisória nº 66, de 2002, alterou o art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1991, para permitir ao sujeito passivo a compensação de seus créditos com débitos de quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF), independentemente de requerimento e, tal dispositivo, em face do art. 106, inc. II, “a”, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) pode ser aplicado retroativamente;

IV – a taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) possui natureza remuneratória e, sendo assim, sua utilização para cálculo dos juros moratórios no âmbito tributário é ilegal e inconstitucional, afrontando o art. 9º, inc. I, e o art. 161, § 1º, ambos do CTN.

Ao final, solicitou a recorrente o provimento integral do seu recurso para se declarar a improcedência do lançamento.

Foram arrolados bens, conforme informação à fl. 107.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheira SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA, Relatora

O recurso é tempestivo, satisfazendo os requisitos legais de admissibilidade, por isso dele conheço.

A exigência tributária de que cuida este processo fundamentou-se, ao cabo, a inexistência do processo judicial informado como origem dos créditos vinculados aos débitos declarados nas DCTF.

A recorrente, ainda na fase impugnatória, acusou o equívoco que cometera na indicação do número do processo judicial na DCTF e logrou comprovar, por meio dos documentos acostados às fls. 26 a 32, que possui provimento nos autos do processo nº 98.0002938-9 que lhe garante o direito de compensar o que recolheu indevidamente a título de Finsocial com débitos de outras exações, ressalvando ao Fisco o direito de fiscalização sobre os procedimentos de compensação.

Assim sendo, não obstante o equívoco na informação do número do processo, que pode ser sanado com apresentação de DCTF retificadora, não me parece cabível que, na fiscalização desses procedimentos, seja aplicado art. 170-A do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, uma vez que trata-se de compensação declarada em DCTF foi entregue em 1997.

Nesse aspecto, conquanto entenda que o mencionado art. 170-A seja meramente esclarecedor da necessidade de gozar o crédito de certeza e liquidez para poder ser utilizado na compensação, a compensação fora autorizada por sentença judicial, não cabendo à administração contestá-la em que questões de direito, mas verificar a regularidade dos procedimentos.

Relativamente às razões recursais trazidas, eximo-me de apreciá-las com minudências, pois adotarei outras razões de decidir, a seguir expostas, em favor da recorrente.

Saliente-se que, nestes autos, cuida-se de lançamento crédito tributário declarado pelo sujeito passivo em DCTF, cujo suporte legal era o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que impunha a lavratura de auto de infração para formalizar a exigência de débito nessas condições.

Ocorre que o dispositivo legal em questão foi referenciado no art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que, com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, prescreve:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.



2º SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	30 / 07 / 07
 Marilda Oursino de Oliveira Mat. Sipe 91650	

Posteriormente, com o advento da MP nº 351, de 22 de janeiro de 2007, o referido art. 18 passou a exibir a seguinte redação:

Art.18.O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

(...)

§2ºA multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

(...)

§4ºSerá também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso.

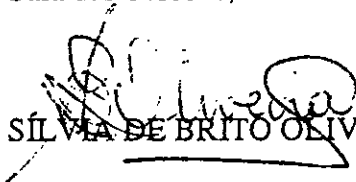
(...)

Note-se que a constituição de crédito tributário em auto de infração relativo a débito confessado em DCTF ficou restrita ao âmbito da novo modelo jurídico dispensado às compensações tributárias com a instituição de Declaração de Compensação (DCOMP), com caráter de confissão de dívida, e, ainda, limitado o lançamento de multa isolada na hipótese de comprovada falsidade de declaração.

Destarte, ademais da demonstrada ausência do suporte fático da autuação, qual seja, a inexistência do processo judicial, a cobrança do crédito tributário objeto destes autos, caso não se verifique a legitimidade ou a liquidez do crédito do sujeito passivo ou, ainda, na hipótese de decisão judicial contrária à pretensão deduzida pela recorrente no judiciário, deve ter prosseguimento por meio das respectivas DCTF, por constituírem confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para cobrança do débito ali declarado, por força do disposto no art. 5º, § 1º, do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, estando, pois, já resguardado o crédito tributário dos efeitos da decadência.

Pelas razões expostas, com fundamento no art. 106, inc. II, "a", do CTN, voto pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2007


SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>20</u> / <u>07</u> / <u>07</u>
 Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650

Voto Vencedor

CONSELHEIRO EMANUELC CARLOS DANTAS DE ASSIS, RELATOR-DESIGNADO

Reporto-me ao relatório e voto da ilustre relatora, para dela discordar por interpretar que na situação dos autos o lançamento deve ser mantido, com exclusão apenas da multa de ofício, tal como já decidiu a DRJ. Daí caber negar provimento ao Recurso Voluntário.

Quanto ao mérito do direito à compensação, é questão debatida no Judiciário. Neste ponto descabe a este tribunal administrativo qualquer pronunciamento, tendo em vista o parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80. A propositura pelo contribuinte de ação judicial contra a Fazenda, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto da lide administrativa, importa em renúncia a esta última.

O lançamento deve ser mantido porque no período autuado os valores dos débitos informados em DCTF, quando compensados e com saldos reduzidos, não restavam confessados. À vista do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84 e da legislação infralegal que lhe tem como supedâneo, à época somente os saldos a pagar informados em DCTF se constituíam em confissão de dívida, sendo passíveis de cobrança administrativa ou de inscrição na Dívida Ativa da União, esta seguida da execução fiscal, se o débito não for pago em tempo hábil. Seja na cobrança administrativa, seja na judicial, o valor confessado deve ser acompanhado da multa de mora respectiva, na forma da legislação de regência.

Os demais valores consignados em DCTF, afora os de saldos a pagar, não se constituíam em confissão de dívida.

Observe-se a redação do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84:

Art 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

(negrito ausente do original).

Pelo citado artigo não se conclui que qualquer comunicação acerca da existência de crédito tributário permite a cobrança direta do valor informado, sem o regular lançamento. Há de se analisar cada obrigação acessória, nos termos em que instituída e em cada período de apuração, para se saber se os valores do crédito tributário nela declarados estão sendo

F-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	30 / 07 / 07
Marilda Corrêa de Oliveira	
Mat. SIAPE 91650	

confessados ou não. Se confessados, é permitida a cobrança sem o lançamento; do contrário, carece do ato privativo da autoridade administrativa, nos termos do art. 142 do CTN.

Neste sentido é que Leandro Paulsen informa o seguinte:

Confissão de dívida. DCTF. GFIP. Efeito de Lançamento. Em sendo confessada a dívida pelo próprio contribuinte, seja mediante o cumprimento da obrigação tributária acessória de apresentação da declaração de débitos e créditos tributários federais, da guia de informações à Previdência ou outro documento em que conste a confissão, torna-se desnecessária a atividade do fisco de verificar a ocorrência do fato gerador, apontar a matéria tributável, calcular o tributo e indicar o sujeito passivo, notificando-o de sua obrigação, pois tal já foi feito por ele próprio que, portanto, tem conhecimento inequívoco do que lhe cabia recolher.

(PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 705/706, sublinhado ausente no original).

A dispensa do lançamento tributário, na esteira da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, encontra amparo no instituto da confissão, tratada nos 348, 353, 354 e 585, II, do Código de Processo Civil. Segundo esses dispositivos há confissão quando uma parte (sujeito passivo da obrigação tributária principal) admite a verdade de um fato (ser devedora do tributo confessado), contrário ao seu interesse e favorável à outra parte (Fisco), o que pode ser feito de forma judicial ou extrajudicial. A confissão extrajudicial feita por escrito à parte contrária, como se dá mediante a DCTF, ou se deu por meio da DIPJ até o ano-calendário 1998, tem o mesmo efeito da judicial. Assim, em sede tributária a confissão de dívida serve como título executivo extrajudicial que admite provas contrárias, especialmente a de não ocorrência do fato gerador ou a de extinção do crédito tributário confessado.

Por oportuno, observo que o § 3º do art. 8º da Instrução Normativa nº 255, de 11/12/2002, ao estabelecer que “Os débitos apurados em procedimentos de auditoria interna, inclusive aqueles relativos às diferenças apuradas decorrentes de informações prestadas na DCTF sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade indevidas ou não comprovadas serão enviadas para inscrição em Dívida Ativa da União, com os acréscimos moratórios devidos”, não permaneceu eficaz porque ancorado na MP nº 75, de 24/10/2002, rejeitada pela Câmara dos Deputados em 18/12/2002.

Somente com a IN SRF nº 482, de 21/12/2004, é que se passou a considerar confissão de dívida não somente os saldos a pagar, mas também “os valores das diferenças apuradas em procedimentos de auditoria interna, relativos a informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade” (art. 9º, § 1º, da referida IN), ou seja, o valor total do débito informado. Antes a IN SRF nº 14, de 14/02/2000, determinara que na hipótese de indeferimento de pedido de compensação, efetuado segundo o disposto nos arts. 12 e 15 da Instrução Normativa SRF nºs 21, de 10 de março de 1997, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 73, de 15 de setembro de 1997, os débitos decorrentes da compensação indevida na DCTF serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União, trinta dias após a ciência da decisão definitiva na esfera administrativa que manteve o indeferimento.

Antes da IN SRF nº 482/2004, além das IN SRF nº 14/2000, também o art. 17 da MP nº 135, de 30/10/2003 (publicada em 31/10/2003), estabeleceu que “A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensado” (redação do 6º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, introduzido pela mencionada MP).



MP-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	30 / 07 / 07
 Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siapex 91650	

Brasília, 30 / 07 / 07

Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Siapex 91650

CC02/C03
Fls. 116

Como nenhum dos atos legais que tratam de confissão de dívida se aplica à situação em tela, é correto afirmar que os valores lançados não estavam confessados. Daí a necessidade do lançamento.

Conforme a interpretação acima, e a despeito das posições contrárias - no sentido de que não apenas os saldos a pagar, mas sim todos os valores informados em DCTF poderiam ser cobrados administrativamente ou inscritos na Dívida Ativa da União independentemente do lançamento -, entendo diferente. Para mim carece seja analisada cada obrigação acessória, nos diversos períodos de apuração, para se saber quando e por qual meio quais valores se constituem em dívida confessada, a permitir a cobrança sem o regular lançamento.

Nos períodos de apuração em tela, como somente os saldos a pagar se constituíam em confissão de dívida, caso ao final não se verifique a legitimidade ou a liquidez do crédito do sujeito passivo ou, ainda, na hipótese de decisão judicial contrária à pretensão deduzida pela recorrente no Judiciário, o crédito tributário somente pode ser exigido se mantido o lançamento. Esta a divergência crucial em relação ao voto vencido da ilustre relatora, segundo o qual a cobrança poderia acontecer, com base nas DCTF. Como para mim só pode haver cobrança dos saldos a pagar, os valores informados nas DCTF como débitos, mas que restaram não confessados porque reduzidos conforme a compensação declarada, somente podem ser exigidos se mantido o presente lançamento.

No tocante à taxa Selic, nada tem de ilegal. no que substituiu os juros moratórios de 1% (um por cento) ao mês com amparo no art. 13 da Lei nº 9.065/95. Este dispositivo legal determina que os juros de mora incidentes sobre os tributos arrecadados pela Secretaria da Receita Federal sejam equivalentes à taxa Selic a partir de 01/04/1995. Antes os juros de mora já eram equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna, nos termos do art. 84, I, da Lei nº 8.981, de 20/01/1995.

Estatuído em lei que a Selic será empregada para fins tributários, inclusive no caso dos indébitos (os arts. 16 e 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, determinaram a incidência da referida taxa também sobre as restituições e compensações, a partir de 01/01/96), tornou-se irrelevante saber se, originalmente, possuía natureza remuneratória (decorrente de convenção, lei ou sentença, a título de rendimento do capital ou do bem), compensatória ou indenizatória (devida para indenizar danos ocasionados pelo devedor no caso de apropriação compulsória de bens), ou ainda moratória (devida em virtude do atraso do devedor, no cumprimento de obrigação de pagar).

A discussão é estéril porque, se fora do plano jurídico trata-se de taxa média praticada no mercado financeiro, juridicamente ela tem a natureza de juros de mora, a teor dos dispositivos legais retrocitados.

Outrossim, quem argúi que a taxa Selic não tem natureza tributária mas financeira, incorre em dois erros: um jurídico, dado que a matéria foi objeto de lei (e lei versando exclusivamente sobre tributos, cabe ressaltar); e outro erro, lógico, face a que não existe uma taxa de juros que não seja financeira. A taxa Selic, como índice financeiro que é, pode ter diversas aplicações, incluindo a sua utilização como juros de mora para fins tributários.

Por outro lado, os juros de mora podem ser superiores a 1% ao mês, pois o art. 161 do CTN, no seu § 1º, determina que "Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês". Este dispositivo não impede que o percentual seja superior a 1%, quando a lei assim dispõe.

A referendar o emprego da taxa Selic, trago à colação decisão recente do Superior Tribunal de Justiça, onde já é pacífico o seu emprego nas restituições e compensações, a partir de 01/01/96. O julgado abaixo deixa assentado que o mesmo tratamento deve ser dado aos créditos tributários em favor da Fazenda Nacional. Observe-se:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. TAXA SELIC. DÉBITOS TRIBUTÁRIOS EM ATRASO. CDA. CERTEZA E LIQUIDEZ. SÚMULA N. 7/STJ. COTEJO ANALÍTICO NÃO DEMONSTRADO.

1. Não cabe a esta Corte Superior de Justiça intervir em matéria de competência do STF, tampouco para prequestionar questão constitucional, sob pena de violar a rígida distribuição de competência recursal disposta na Lei Maior.

2. O artigo 161 do CTN, ao estipular que os créditos não pagos no vencimento serão acrescidos de juros de mora calculados à taxa de 1%, ressalva, expressamente, "se a lei não dispuser de modo diverso", de modo que, estando a SELIC prevista em lei, inexiste ilegalidade na sua aplicação.

3. Este Superior Tribunal de Justiça tem, reiteradamente, aplicado a taxa SELIC a favor do contribuinte, nas hipóteses de restituições e compensações, não sendo razoável deixar de fazê-la incidir nas situações inversas, em que é credora a Fazenda Pública.

4. Para se verificar a liquidez ou certeza da CDA ou, ainda, a presença dos requisitos essenciais a sua validade, seria necessário reexaminar questões fático-probatórias, o que é vedado em sede de recurso especial (Súmula n. 7 do STJ).

5. O conhecimento de recurso interposto com fulcro na alínea "c" do permissivo constitucional pressupõe a demonstração analítica da suposta divergência, não bastando a simples transcrição de ementa.

6. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STJ, Segunda Turma, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2003/0046623-9, Relator Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, julgamento em 18/05/2004, DJ de 28/06/2004 PG:00252, negritos ausentes no original).

Pelo exposto, não conheço do Recurso em parte, face à opção pela via judicial, e na parte conhecida nego provimento.

Sala de Sessões, em 23 de maio de 2007.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

