



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 05 / 08 / 2002  
Rubrica

Processo : 13873.000206/99-43  
Acórdão : 201-75.140  
Recurso : 117.183

Sessão : 12 de julho de 2001  
Recorrente : FERTIPEC COM. E REP. DE PROD. AGROPECUÁRIOS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

**FINSOCIAL - TERMO A QUO PARA CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL DO DIREITO DE REPETIR O INDÉBITO TRIBUTÁRIO - RESTITUIÇÃO - COMPENSAÇÃO - POSSIBILIDADE** - Tratando-se de tributo cujo recolhimento indevido ou a maior se funda no julgamento, pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, da inconstitucionalidade das majorações da alíquota da exação em foco, o termo *a quo* para contagem do prazo prescricional do direito de pedir a restituição/compensação dos valores é o momento em que o contribuinte teve reconhecido seu direito pela autoridade tributária (MP nº 1.110, de 31.08.95). Devida a restituição dos valores recolhidos ao FINSOCIAL em alíquota superior a 0,5% (cinco décimos percentuais), majorada pelas leis já declaradas inconstitucionais pelo Eg. STF, ou a compensação do FINSOCIAL pago em excesso, com parcelas vincendas da COFINS, exclusivamente nos períodos e valores comprovados com a documentação juntada. É possível a compensação de crédito do sujeito passivo, perante a SRF, decorrentes de restituição ou ressarcimento, com seus débitos tributários relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob sua administração. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: FERTIPEC COM. E REP. DE PROD. AGROPECUÁRIOS LTDA.

**ACORDAM** os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 12 de julho de 2001

Jorge Freire  
Presidente

Luiza Helena Galante de Moraes  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Sérgio Gomes Velloso, Gilberto Cassuli, José Roberto Vieira, Antonio Mário de Abreu Pinto, Serafim Fernandes Corrêa e Rogério Gustavo Dreyer.  
Eaal/ovrs



**Processo** : 13873.000206/99-43

**Acórdão** : 201-75.140

**Recurso** : 117.183

**Recorrente** : FERTIPEC COM. E REP. DE PROD. AGROPECUÁRIOS LTDA.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Pedido de Compensação/Restituição (fls. 01/03), recebido em 14/07/99, apresentado pela empresa acima identificada, dos valores da Contribuição para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL excedentes à aplicação da alíquota de 0,5%, nos períodos de apuração de 30/09/89 a 31/03/92, com débitos de outro tributo.

O pedido foi indeferido pela DRF em Bauru - SP, às fls. 43/44, pela inexistência de crédito em favor do interessado, porque os créditos solicitados foram alcançados pela decadência do direito a restituição. Tempestivamente, a recorrente apresentou impugnação de fls. 51/61, onde alega em síntese que:

- a extinção do crédito tributário, nos casos de lançamento por homologação, só ocorre após essa homologação, tácita ou expressa, do órgão, e só a partir daí inicia-se o prazo de prescrição para que o contribuinte exija sua restituição;
- acrescentou que a Administração, ao querer aplicar o Ato Declaratório nº 96, de 26 de novembro de 1999, incluiu no mesmo grau pagamentos feito a maior com as declarações de inconstitucionalidade dadas pelo Supremo Tribunal Federal (STF); e
- aduziu que não cabe ao Secretário da Receita Federal legislar, dando interpretação diversa da aplicada pelo Judiciário e também entendida pelo próprio Conselho de Contribuintes.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, às fls. 64/66, julgou improcedente a solicitação, cuja ementa se transcreve:

*“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de apuração: 30/09/1989 a 31/03/1992*



Processo : 13873.000206/99-43  
Acórdão : 201-75.140  
Recurso : 117.183

*Ementa: PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. PRAZO EXTINTIVO DO DIREITO DE RESTITUIÇÃO.*

*O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data de extinção do crédito tributário, assim entendido como o pagamento antecipado, nos casos de lançamento por homologação.*

*SOLICITAÇÃO INDEFERIDA”.*

Cientificada da decisão em 16/02/01, a recorrente apresentou Recurso Voluntário, tempestivamente, às fls. 73/88, reiterando os pontos expendidos na peça impugnatória e acrescentando:

- que o prazo prescricional é de 10 anos: cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador para a extinção do crédito tributário e mais cinco anos, a partir daí, para ocorrer o prazo do artigo 168, I, do CTN. Cita renomados autores e decisões do STJ e do Conselho de Contribuintes que defendem o ponto de vista do contribuinte;
- não se pode, sob a égide do princípio de que o interesse público deve prevalecer sobre o privado, admitir que o Senhor Secretário, estipule prazos prescricionais via Ato Declaratório, e de forma diversa da prevista no CTN.

É o relatório.



Processo : 13873.000206/99-43  
Acórdão : 201-75.140  
Recurso : 117.183

#### VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES

A empresa contribuinte, ora recorrente, motivou seu pedido de restituição/compensação dos valores recolhidos a maior referentes ao FINSOCIAL na Instrução Normativa nº 21/97. Resta claro que o entendimento da empresa de que pagou tributo indevidamente funda-se no julgamento, pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, da inconstitucionalidade das majorações da alíquota da exação em foco.

#### DA PRESCRIÇÃO E DA DECADÊNCIA – INOCORRÊNCIA

Constata-se que o fundamento do indeferimento do pleito da contribuinte pelas autoridades administrativas foi a suposta operação do instituto da prescrição, que pretendem seja caracterizada pelo decurso de prazo, tomado como termo *a quo* o pagamento do tributo.

Para tanto, fulcram o indeferimento da solicitação administrativa no art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional. Inobstante a lógica adotada na premissa da autoridade, a decisão ora atacada não pode prosperar.

A decisão da Delegacia da Receita Federal de indeferir o pedido de restituição, por ter sido o mesmo protocolizado em prazo superior a cinco anos da data de extinção do crédito tributário, é manifestamente contrária ao nosso entendimento.

A prescrição quinquenal é segurança jurídica. A questão surge quando se enfrenta o prazo *a quo*, e aí há que se levar em conta se a parte estaria juridicamente possibilitada a pedir e dormiu ou se isto não era possível. Nos presentes autos, sem que houvesse certeza jurídica, era inócuo o pedido. Assim, entendemos que o prazo começa a fluir do julgamento irrecorrível e definitivo pela mais alta esfera capaz de fazê-lo.

Quando do pagamento da exação em tela, não havia decisão judicial irrecorrível proferida pela Corte Suprema no sentido de ser ou não devido o recolhimento nos termos em que era exigido pelo Fisco. Destarte, os contribuintes efetuaram os recolhimentos ao FINSOCIAL à base de cálculo e alíquotas exigidas pelo Fisco nos períodos de apuração ocorridos.

Entretanto, quando do julgamento, pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, de Recurso Extraordinário, em que teve a oportunidade de, incidentalmente, declarar a inconstitucionalidade das leis que majoram a alíquota do FINSOCIAL, aos demais contribuintes, ainda que não abrangidos pela eficácia da decisão proferida, surgiu o direito à restituição dos valores pagos a maior.



**Processo** : 13873.000206/99-43  
**Acórdão** : 201-75.140  
**Recurso** : 117.183

Não resta dúvida de que o prazo será sempre o do art. 168, I, do CTN, a não ser que lei complementar o modifique. O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário é também de 05 anos, tendo como termo *a quo* sempre o fato gerador, em atenção ao princípio do ato vinculado, que obriga o Fisco a notificar o contribuinte faltoso desde então, art. 150, § 4º, do CTN.

Já o contribuinte, para que possa requerer o que entende de direito, não pode basear-se em expectativa de direito, mormente em se tratando de recolhimento a maior exigido por lei; somente quando tal lei for declarada inconstitucional ou ilegal é que fica afastada a iniquidade da pretensão por definitiva da Suprema Corte e que consolida o direito de pleitear a restituição do, agora sim, indébito.

É dizer, o recolhimento foi efetuado a maior não por erro do contribuinte, mas por exigência legal, eis que devido em face da legislação tributária aplicável. Portanto, somente a partir da declaração pelo STF da inconstitucionalidade das leis que majoram a alíquota do FINSOCIAL é que surge ao contribuinte o direito de restituir ou compensar a diferença recolhida a maior, que, a partir de então, se torna indevida, nos termos do inciso I do art. 165 do Código Tributário Nacional. Por isso, é este o termo inicial do prazo prescricional que corre contra o contribuinte para exercer seu direito de ação em face do Estado, buscando a restituição do tributo recolhido indevidamente a maior.

Assim, firmamos nossa convicção na esteira da decisão do STF sobre a matéria, conforme menciona-se.

Sendo o termo *a quo* para contagem do prazo prescricional do direito de repetir o indébito tributário o já mencionado, a situação dos autos nos leva à seguinte conclusão: tendo a decisão, proferida pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, sido publicada em 02.04.1993, e tendo o pedido de restituição/compensação sido protocolizado em 07.04.99, não se encontra prescrito o direito de o contribuinte pedir a devolução ou compensação dos valores recolhidos indevidamente ou a maior.

A jurisprudência, reiteradamente, confirma este entendimento. Em ementa de muita clareza, a Segunda Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, por seu Ministro Francisco Peçanha Martins, relator no julgamento, unânime, do Resp nº 157.034-SC (DJU de 29.05.2000), assim se manifestou:

**“TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL – INCONSTITUCIONALIDADE – (RE 150.764-1) – RESTITUIÇÃO – PRESCRIÇÃO – INOCORRÊNCIA – PRECEDENTES.**



**Processo** : 13873.000206/99-43  
**Acórdão** : 201-75.140  
**Recurso** : 117.183

- Consolidado o entendimento desta Corte sobre o prazo prescricional para haver a restituição e/ou compensação dos tributos lançados por homologação, o sujeito passivo da obrigação tributária, ao invés de antecipar o pagamento, efetua o registro do seu crédito oponível submetendo suas contas à autoridade fiscal que terá cinco anos, contados do fato gerador, para homologá-las; expirado este prazo sem que tal ocorra, dá-se a homologação tácita, e daí começa a fluir o prazo do contribuinte para pleitear judicialmente a restituição e/ou compensação.
- **Na hipótese de declaração da inconstitucionalidade do tributo, este é o termo inicial do lapso prescricional para o ajuizamento da ação correspondente.**
- Recurso conhecido e provido.” (grifamos)

Como vemos, é necessário que se tenha o prazo de prescrição da restituição e/ou compensação a partir da declaração de inconstitucionalidade das majorações da alíquota do FINSOCIAL, tendo em conta os efeitos *ex tunc* desta decisão, fazendo com que a alteração da exação fosse excluída do mundo jurídico desde sua instituição. Foi, inclusive, nesse sentido, o voto do Ministro Francisco Peçanha Martins no julgamento do Resp supracitado, que assim se pronunciou:

“(…)

Na hipótese de ser declarada a inconstitucionalidade da exação, e, por isso, excluída do ordenamento jurídico desde quando instituída, como ocorreu com a contribuição para o FINSOCIAL criada pelo artigo 9º da Lei nº 7.689, de 1988 (RE 150.764-1/PE, DJ de 02.04.93), penso que a **prescrição só pode ser estabelecida em relação à ação e não com referência às parcelas recolhidas porque indevidas desde a sua instituição**, tornando-se inexigível e, via de consequência, possibilitando a sua restituição ou compensação. Não há que perquerir se houve ou não homologação. **O prazo prescricional só pode ser considerado para efeito do ajuizamento da ação, contado a partir da declaração da inconstitucionalidade.**

…” (grifamos)

Por amor ao direito, registro outro entendimento doutrinário acerca do prazo de prescrição, em se tratando de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como o é a



**Processo** : 13873.000206/99-43  
**Acórdão** : 201-75.140  
**Recurso** : 117.183

Contribuição ao FINSOCIAL, tendo em conta o sujeito passivo ter o dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa.

Nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, o Fisco teria prazo de 05 (cinco) anos para homologar, expressamente, o “lançamento” (que é o ato privativo da autoridade fiscal), após o qual ter-se-á, tacitamente, homologado o lançamento e, então, definitivamente extinto o crédito tributário. Somente a partir da efetiva extinção do crédito tributário, operada a decadência para a Fazenda Pública constituir-lo, é que começaria a fluir o prazo de prescrição para o contribuinte buscar a restituição, nos termos do art. 168, I, do mesmo diploma legal.

Assim, ter-se-ia que, na prática, a prescrição operar-se-ia decorridos 05 anos da extinção do crédito tributário, a qual, no caso do tributo em exame, somente ocorreria, tacitamente, decorridos 05 anos do fato gerador. Prescreveria o direito de o contribuinte buscar a restituição de valores recolhidos a maior somente após o decurso de 10 anos da ocorrência do fato gerador. Nesse sentido, há várias decisões, dentre as quais citamos: Resp nºs 48.105/PR e 70.480/MG.

Porém, nos reservamos, *in casu*, estas razões, por entendermos que o termo *a quo* para a contagem do prazo, de cinco anos, para o contribuinte pedir a restituição/compensação é a data da publicação da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em que declarou a inconstitucionalidade das majorações da alíquota da Contribuição ao FINSOCIAL.

O CTN, como cediço, fixa em 05 (cinco) anos o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, como se infere da leitura de seu art. 150, § 4º.

A Constituição da República Federativa do Brasil, na alínea *b* do inciso III do art. 146, reza que somente a lei complementar pode estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, **prescrição e decadência tributários**.

Diante deste confronto de normas, a conclusão acertada, segundo entendemos, é simples, pois o CTN, após o advento da Carta Política, detém eficácia de Lei Complementar.

Assim, por força do princípio da reserva absoluta da lei complementar, é aplicável o prazo decadencial de 05 anos para a constituição de créditos tributários atinentes a todas as contribuições sociais – aplica-se o disposto no art. 146, III, *b*, da CF/88 -, e, portanto, o prazo decadencial é aquele prescrito no Código Tributário Nacional. Entendo, mais, que o prazo decadencial, para o sujeito passivo, deva ser visto da seguinte forma: de cinco anos contados da



**Processo** : 13873.000206/99-43  
**Acórdão** : 201-75.140  
**Recurso** : 117.183

extinção do crédito tributário, ou seja, cinco anos, conforme o art. 150 do CTN, somados mais cinco anos. Com a ressalva pessoal, entendo mais que os cinco anos, somados mais cinco anos, deva ser contado da data que se publicou o acórdão do STF, que considerou a alíquota inconstitucional (jurisprudência reiterada do STJ).

### **DA INCONSTITUCIONALIDADE DAS MAJORACÕES DA ALÍQUOTA DO FINSOCIAL**

Com efeito, ao ensejo do julgamento do RE nº 150.764-1/PE, publicado no DJU em 02/04/1993, o Pretório Excelso, incidentalmente, declarou a inconstitucionalidade dos arts. 9º da Lei nº 7.787/89, 1º da Lei nº 7.894/89 e 1º da Lei nº 8.147/90.

Vale trazer a ementa do referido julgamento pelo Eg. STF, cujo relator foi o eminente Ministro Marco Aurélio:

#### **“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PARÂMETROS. NORMAS DE REGÊNCIA. FINSOCIAL. BALIZAMENTO TEMPORAL.**

A teor do disposto no art. 195 da Constituição Federal, incumbe à sociedade, como um todo, financiar, de forma direta e indireta, nos termos da lei, a seguridade social, atribuindo-se aos empregados a participação mediante bases de incidência próprias – folhas de salários, o faturamento e o lucro. Em norma de natureza constitucional transitória, emprestou-se ao FINSOCIAL característica de contribuição, jungindo-se a imperatividade das regras insertas no Decreto-Lei nº 1.940/82, com as alterações ocorridas até a promulgação da Carta de 1988, ao espaço de tempo relativo à edição da lei prevista no referido artigo. Conflita com as disposições constitucionais artigos 95 do corpo permanente da Carta e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – **preceito de lei que, a título de viabilizar o texto constitucional, toma de empréstimo, por simples remissão, a disciplina do FINSOCIAL. Incompatibilidade manifesta do art. 9º da Lei nº 7.689/88 com o Diploma Fundamental, no que discrepa do contexto constitucional.**” (grifamos)

Assim, na esteira da pacífica jurisprudência dos Tribunais, o FINSOCIAL é devido à alíquota e base de cálculo previstas no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.940/82, que o instituiu, até a entrada em vigor da Lei Complementar nº 70/91, a qual instituiu a COFINS, em substituição à Contribuição ao FINSOCIAL.



**Processo** : 13873.000206/99-43  
**Acórdão** : 201-75.140  
**Recurso** : 117.183

Em que pese cuidar-se de controle difuso de constitucionalidade, tendo a máxima instância judiciária de nosso ordenamento jurídico se manifestado acerca da questão, os recolhimentos realizados a título de FINSOCIAL devem ser devolvidos ao contribuinte, exatamente como pretendeu a empresa ora recorrente.

No sentido da possibilidade de extensão dos efeitos do julgamento pelo STF aos outros contribuintes, em que pese não se tratar de eficácia *erga omnes*, que, em princípio, só acontece em controle concentrado de constitucionalidade, ou controle em abstrato, colacionamos a ementa, que, tratando de situação análoga, lecionou com ímpar propriedade:

“ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. VENCIMENTOS. GRATIFICAÇÃO DE ENCARGOS ESPECIAIS. INCORPORAÇÃO. LEI ESTADUAL Nº 2.365/94, ART. 4º. INCONSTITUCIONALIDADE.

- A suspensão do pagamento da gratificação denominada “encargos especiais” não viola direito adquirido dos servidores, com apoio no art. 4º da Lei Estadual nº 2.365/94, tendo em vista que este dispositivo foi declarado inconstitucional pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro.
- **Embora a inconstitucionalidade tenha sido declarada pelo controle difuso, não há impedimento para que, em casos iguais, aproveitem-se os seus efeitos.**
- Precedentes.
- Recurso a que se nega provimento.”

(STJ – 2ª Turma – RMS nº8.275-RJ, rel. Min. Felix Fischer, julg. unânime, DJU de 07/11/1999). (grifamos)

Ademais, o próprio Governo Federal expediu normas no sentido de determinar a não constituição de créditos tributários baseados em lei ou ato normativo federal, que tivessem sido declarados inconstitucionais pelo Colendo STF. Inclusive, o Decreto nº 2.346, de 10/10/97, possibilita a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.

### **DA RESTITUIÇÃO – DA COMPENSAÇÃO**

Ultrapassadas as preliminares, e estando superados os motivos extintivos do direito da empresa ora recorrente, entendo procedente a pretensão da contribuinte de ter restituída



**Processo** : 13873.000206/99-43  
**Acórdão** : 201-75.140  
**Recurso** : 117.183

a diferença de recolhimento efetuado com base na alíquota superior a 0,5%, tendo em conta a declaração de inconstitucionalidade das leis que a majoraram, tudo conforme os documentos juntados.

Merece, também, ser agasalhado o pedido de compensação dos referidos valores, formalizado às fls. Diante do entendimento de que é devida a restituição dos valores pagos indevidamente a maior, conforme fundamentação já exposta, entendo também procedente o pedido de compensação, atendidos os legais requisitos.

Nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/91, o contribuinte pode efetuar a compensação dos valores referentes a tributos pagos indevidamente ou a maior. Assim, cabível a pretensão da empresa ora recorrente de compensar os valores constantes dos documentos juntados referentes ao recolhimento do FINSOCIAL em alíquota superior, majorada pelas leis já declaradas inconstitucionais pelo Eg. STF.

Na realidade, desde a Medida Provisória nº 1.621-36, de 10 de junho de 1998, e assim em suas sucessivas reedições, passando também pela referida MP nº 1.699-40, foi estabelecido dispositivo que permite a restituição nestes casos, senão vejamos:

A Medida Provisória dispôs:

“Art. 18. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente.

(...)

III — à Contribuição ao Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL, exigida das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, com fundamento no art. 9º da Lei nº 7.689/88, na alíquota superior a zero vírgula cinco por cento, conforme Leis nºs 7.787, de 30 de junho de 1989; 7.894, de 24 de novembro de 1989; e 8.147, de 28 de dezembro de 1990, acrescida de zero vírgula um por cento sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do art. 22 do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987;

(...)

§ 2º O disposto neste artigo não implicará restituição *ex officio* de quantias pagas.”



**Processo** : 13873.000206/99-43  
**Acórdão** : 201-75.140  
**Recurso** : 117.183

O disposto no referido art. 18, dispensando a constituição de crédito da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, e cancelando o lançamento e a inscrição relativamente ao FINSOCIAL, no que tange às majorações de sua alíquota declaradas inconstitucionais pelo STF, restringe a restituição de ofício. Ora, depreende-se que, mediante pedido do contribuinte, perfeitamente viável a restituição ou compensação.

Em 31.08.95, foi publicada a Medida Provisória nº 1.110/95, que trouxe, em seu art. 17, III, o seguinte:

“Art. 17. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:

I .....

II .....

III – à contribuição ao Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL, exigida das empresas comerciais e mistas, com fulcro no artigo 9º da Lei nº 7.689, de 1988, na alíquota superior a 0,5% (meio por cento), conforme Leis nºs 7.787, de 30 de junho de 1989, 7.894, de 24 de novembro de 1989, e 8.147, de 28 de dezembro de 1990.”

Pelo exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto pelo provimento do recurso voluntário interposto pela empresa ora recorrente para assegurar à contribuinte seu direito à restituição dos valores recolhidos a maior, em alíquota superior a 0,5% (cinco décimos percentuais), ou à compensação do FINSOCIAL pago em excesso, com parcelas vincendas da COFINS, exclusivamente nos períodos e valores comprovados com a documentação juntada, tudo nos termos da fundamentação. Ressalvado o direito de a Receita Federal verificar o efetivo recolhimento e os cálculos.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 12 de julho de 2001

  
LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES