



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n°	18471.000221/2002-77
Recurso n°	154.113 Voluntário
Matéria	SUSPENSÃO DE IMUNIDADE/ISENÇÃO
Acórdão n°	103- 23.066
Sessão de	14 de junho de 2007
Recorrente	SOCIEDADE BRASILEIRA DE EDUCAÇÃO (NOVA DENOMINAÇÃO: ASSOCIAÇÃO NÓBREGA DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL - ANEAS)
Recorrida	4° Turma da DRJ - Rio de Janeiro/RJ I

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL –
SUSPENSÃO DA IMUNIDADE.**

1. Restando preservado o objetivo maior da exigência quanto à exatidão da escrituração, qual seja, possibilitar ao Fisco o conhecimento da integralidade das operações realizadas pela instituição, pequenos erros materiais na escrituração não desnaturam o direito ao gozo da imunidade.
2. Para efeitos de gozo da imunidade, a jurisprudência atual não aceita restrições à fonte de recursos da instituição.
3. A prova do desvio na aplicação de recursos da instituição a justificar a suspensão de sua imunidade tributária, deve ser evidente e cabal. Pequenas irregularidades formais, não são capazes de desnaturar a sua condição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOCIEDADE BRASILEIRA DE EDUCAÇÃO (NOVA DENOMINAÇÃO: ASSOCIAÇÃO NÓBREGA DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL - ANEAS).

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, pelo voto de qualidade DAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto (Relator), Aloysio José Percínio da Silva, Antonio Carlos Guidoni Filho e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que negaram provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva acompanhou o relator pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Barbosa Jaguaribe.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
Presidente


ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE
Redator Designado

FORMALIZADO EM: 17 AGO 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Márcio Machado Caldeira e Paulo Jacinto do Nascimento.



Relatório

A presente lide envolve a contestação ao Ato Declaratório nº 05-G, de 13 de maio de 2003 de lavra do Senhor Delegado da Defic/RJO pelo qual essa autoridade suspendeu o benefício da isenção tributária para a interessada concernente ao IRPJ para os anos-calandário 1997, 1998, 1999 e 2000.

Com base em constatações durante procedimento iniciado com o Termo de Início de Fiscalização lavrado em 20/03/2001 (fl. 20) e Termos posteriores juntamente com as respostas apresentadas (fls. 05/141) a autoridade fiscal emitiu Representação Fiscal (fls. 01/04) indicando situações que, no seu entender, violariam dispositivos da legislação que regulamenta o gozo da imunidade tributária para as instituições declaradas de assistência social. Em resumo, são elas:

- Recebimento de valor contabilizado como lucro na venda de imóvel referente a contrato celebrado com construtora pelo qual cederia um terreno para edificação recebendo em troca parcelas do imóvel construído. O valor em discussão corresponderia à torna acordada na negociação;

- Uma filial da interessada contabilizou como despesas de construção valores que, pela sua natureza, deveriam ser ativados, distorcendo a apuração do superávit da instituição;

- Auferiu receitas de aluguel em volume expressivo, que não se coadunam com seu objeto social. Além disso, omitiu receitas recebidas a título de corretagem referentes a essa locação;

- Mantém contabilidade por filial, mas não incorpora mensalmente na escrituração da matriz os resultados de cada uma dessas filiais, o que implica na inobservância da cronologia dos registros contábeis;

- Efetuou contribuições e doações a pessoas físicas e jurídicas que não foram devidamente comprovadas, bem como empréstimo à filial com cobrança de juros, contabilizados posteriormente na matriz como ajuste de exercícios anteriores, acarretando majoração no ativo;

- As receitas decorrentes de aluguel e aplicações financeiras são as mais representativas na composição do resultado da instituição, caracterizando desvio de finalidade.

Foi emitida Notificação Fiscal (fl. 145) pela qual a interessada é informada da propositura de suspensão do gozo da imunidade tributária e da possibilidade de apresentar alegações e provas que julgar necessárias.

Devidamente cientificada da Notificação, apresenta contestação (Anexos I a II, numerados de 001 a 518) arguindo em síntese que:

- Trata-se de instituição que presta inestimáveis serviços de caráter social, cumprindo fielmente a obrigação prevista em seu Estatuto;



- O valor do lucro na venda de imóveis foi decorrente de torna e está devidamente contabilizado como tal. A promessa de compra e venda celebrada entre a SLG e a PREVI não diz respeito à requerente que compareceu à operação apenas como interveniente;

- Admite o erro na contabilização dos valores referentes à corretagem mas informa que procedeu às devidas retificações e sustenta que o engano não causou prejuízos ao Fisco. O mesmo ocorreu com os valores que deveriam ser ativados, os quais já foram corrigidos sem nenhum prejuízo ao erário;

- Entende que está desobrigada da consolidação mensal dos resultados e ressalta que essa suposta irregularidade não foi observada por rigorosas auditorias que sofreu. Mesmo que se persistisse na obrigatoriedade, defende que mantém escrituração em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão;

- Afirma que a jurisprudência atual, inclusive com manifestação do SRF, está consolidada no sentido de que às instituições filantrópicas não é vedado auferir renda para efeitos do gozo da imunidade;

- Argumenta que as doações efetuadas foram comprovadas e reclama contra a imposição de regras probatórias impossíveis de serem cumpridas;

- Os empréstimos entre filiais e a doação para a SEAS foram registrados de forma equivocada, mas sem prejuízos ao Fisco; e

- A suspensão da imunidade decorreu de procedimento arbitrário e desobediência à razoabilidade e proporcionalidade.

Com base em Parecer (fls. 188/190) que analisou a contestação, a autoridade competente emitiu o Ato Declaratório supra mencionado (fl. 192). Contra esse Ato a interessada apresentou impugnação (Anexo III, fls. 520/731), ratificando em essência as razões apresentadas na contestação e acrescentando que apenas a lei complementar pode regular o instituto da imunidade tributária e qualquer legislação ordinária que o faça padece de invalidez. Assim, os requisitos para o gozo da imunidade são aqueles previstos na Constituição Federal e no CTN.

Analisando a peça impugnatória a Delegacia de Julgamento prolatou o Acórdão DRJ/RJOI n.º 5.380/2004 (fls. 234/306), negando provimento ao pleito com base nas irregularidades concernentes aos:

- Gastos não ativados em valores significativos durante todo o período auditado, demonstrando uma seqüência de erros contábeis que comprometem a escrituração, com violação ao art. 14, inciso II do CTN e art.12, § 2º, alíneas “c” e “d” da Lei n.º 9.532/97;
- Doações não comprovadas realizadas a pessoas físicas e jurídicas, implicando em desvio de finalidade pela aplicação de recursos fora do objeto social da instituição; e
- Ausência de comprovação de que as receitas de alugueis foram investidas em prol das finalidades essenciais da instituição.



A autoridade julgadora não conheceu do pleito no tocante à suspensão quanto à destinação do superávit e em relação aos rendimentos auferidos no mercado financeiro, pela existência de ação judicial tratando do tema. Quanto às demais irregularidades, a decisão recorrida entendeu que não seriam motivos que justificasse a suspensão da imunidade.

Devidamente cientificada (fl. 331), a interessada ingressou com recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes (fls. 338/472), com documentos de fls. 473/541, defendendo em síntese que:

- A impugnação ao Ato Declaratório não guarda relação com o objeto dos Mandados de Segurança n.º 98.0005208-9 e n.º 2003.5101017065-0;

- Devem ser aplicados ao caso todos os efeitos da liminar concedida nos autos da ADIN n.º 1802-3, implicando na invalidação dos atos praticados pela Fiscalização que tiveram como base as normas suspensas pela referida ADIN;

- A contabilização como despesa de valores que deveriam ser ativados não justifica a medida extrema da suspensão da imunidade, pois não houve omissão da realização dos gastos. A escrituração contábil exigida tem como objeto apenas a verificação do cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN e possíveis irregularidades, conforme jurisprudência desse Colegiado, não constituem razão para o afastamento da imunidade;

- Se a fundamentação utilizada pela autoridade administrativa não permite o exercício de defesa, descumpe-se a motivação que sustenta o Ato, como evidenciado no Relatório integrante da Notificação Fiscal datada de 17/04/2002.

- A entidade presta serviços educacionais e de assistência social beneficente, mantém escrita regular e demonstra a integral aplicação de seus recursos em suas próprias atividades. Portanto, trata-se de instituição beneficente, sem fins lucrativos, educacional, filantrópica e de assistência social, que exerce função de interesse público;

- Foi apresentada documentação contábil referente às doações efetuadas e a não validação desses valores implica em interferência estatal no funcionamento da entidade. Invalidar o documento contábil como prova representa risco à liberdade de associação;

- A doação não é instituto afeto ao lucro, trata-se de instrumento de realização dos objetivos da instituição e cooperação com o Estado, auxiliando no pleno desenvolvimento das pessoas. Além disso, não há como impor à entidade as limitações impostas pelo art. 13 da Lei n.º 9.249/95 que tem aplicação somente no universo das empresas, não podendo ser aplicado à imunidade tributária;

- Para a prática da filantropia as entidades beneficentes devem ter renda, sendo válidos os procedimentos da recorrente para obtenção de renda de alugueis e aplicações financeiras; e:

- Sendo a imunidade uma espécie de limitação constitucional ao poder de tributar, os requisitos para o gozo do instituto só podem ser previstos em lei complementar.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Relator

Apesar do longo arrazoado da peça recursal onde se faz uma rica explanação do instituto da imunidade, em termos objetivos o cerne da questão consiste em verificar se a instituição preenche ou não os requisitos para o gozo da imunidade e quais seriam esses requisitos.

Como o Ato Declaratório teve como base dispositivos da Lei nº 9.532/97, sustenta a recorrente que não foi levado em consideração os efeitos da liminar proferida na ADIn nº 1.802-3 a qual suspendeu a aplicação de dispositivos daquele diploma legal, notadamente o art. 14 que por sua vez faz menção ao art. 32 da Lei nº 9.430/96. Argüiu também que o enquadramento na Lei nº 9.532/97 envolveria o instituto da isenção e não da imunidade.

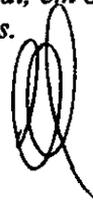
Na verdade, a interessada pleiteia no âmbito administrativo um provimento que já que foi negado mais de uma vez no Poder Judiciário. No mandado de segurança nº 2003.510107065-0, ao analisar a questão dos efeitos da ADIn em referência, a decisão denegatória manifestou-se em sentido contrário ao aqui almejado:

.....Vislumbro equívoco na interpretação dada pela impetrante quanto ao artigo 14 da Lei 9.532/97, que se reporta ao artigo 32 da Lei 9.430/96, o qual disciplina a situação jurídica de suspensão da imunidade e da isenção. É que a ADIn 1802-3/DF suspendeu até a decisão final da ação direta, a vigência do § 1º e a alínea "f" do § 2º, ambos do art. 12, do art. 13, caput e do art. 14, todos da Lei 9.532/97. Note bem, a suspensão da vigência do art. 14 desta Lei está diretamente relacionada com a alínea "f" do § 2º do art. 12 da Lei em questão. Observe que o referido § 2º descreve os requisitos que as instituições a que se refere o caput do art. 12, estão obrigadas a atender, para fins de gozo da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c", CR/88.

A ADIn 1.802-3/DF não conferiu suspensão reflexa da vigência do art. 32 da Lei 9.430/96. Seria um despropósito jurídico inaceitável conceber que o benefício da imunidade estaria desprovido de controle administrativo e legal, que ensejam o exame regular e devido do cumprimento das obrigações de fazer estabelecidas no art. 14, do CTN, bem como nas regras dispostas na Lei 9.532/97.....

Não houve, portanto, nenhuma desobediência ao teor da liminar proferida na ADIn em questão. A decisão supra transcrita também deixa claro que, com exceção daqueles suspensos pelo STF, são perfeitamente aplicáveis os requisitos estabelecidos pela Lei nº 9.532/97 para o gozo da imunidade. São eles:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.



§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. (APLICAÇÃO SUSPensa – STF)

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

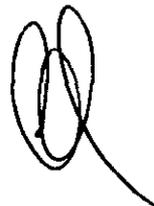
- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes; (APLICAÇÃO SUSPensa – STF)
- g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público.
- h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Já o CTN tem estabelecido as seguintes condições:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;



II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

Dentre os motivos pelos quais a decisão recorrida manteve o Ato Declaratório está no fato da instituição ter contabilizado como despesas de construção valores que deveriam ser ativados. Tal fato ocorreu no período de 1997 a 2000. De acordo com o Acórdão recorrido, não apenas a Lei nº 9.532/97 mas o próprio CTN estabelece no inciso III do art. 14 (supra transcrito), a obrigatoriedade da entidade imune manter escrituração completa em livros revestidos das formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

A princípio, não haveria reparo à decisão recorrida. De fato, a norma estabelece para as entidades imunes a obrigatoriedade da escrituração correta de suas operações. Entretanto, penso que a questão deve ser analisada sob as circunstâncias em que ocorreu o equívoco cometido.

Mesmo que a irregularidade tenha sido praticada num longo espaço de tempo não foi constatada omissão de registros, ou seja, os valores envolvidos estavam escriturados tanto é assim que foram identificados pela autoridade fiscalizadora, o que permitiu a apuração do erro cometido.

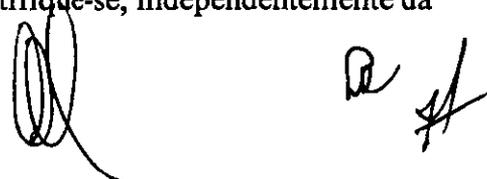
Assim, restou preservado o objetivo maior da exigência quanto à exatidão da escrituração, qual seja, possibilitar ao Fisco o conhecimento da integralidade das operações realizadas pela instituição. Sob esse prisma, entendo que a irregularidade não seria motivo por si só que justifique a suspensão da imunidade.

Outro motivo pelo qual a decisão recorrida manteve o teor do Ato Declaratório, consiste no fato de que não estaria comprovada a aplicação das receitas de aluguel em prol das finalidades essenciais da entidade.

Nessa questão também não concordo com a aquela autoridade. Para efeitos de gozo da imunidade, a jurisprudência atual não aceita restrições à fonte de recursos da instituição. O foco dirige-se à forma como esses recursos são aplicados. Assim, dirigidos às finalidades essenciais, não elidem o gozo da imunidade seja qual for a sua origem, desde que lícita. De modo contrário, ainda que obtidos em atividades diretamente ligadas ao objeto social da entidade, implicam em perda da imunidade se aplicados em desacordo com sua finalidade.

Se, por hipótese, a entidade utiliza seus recursos em desacordo com as suas finalidades, não vejo como demonstrar que os valores mal utilizados referem-se a aluguel ou outra fonte de renda. A abordagem correta, portanto, não é exigir a prova de que as receitas de aluguel foram direcionadas às finalidades essenciais, mas sim se as receitas obtidas pela instituição, seja qual for a origem, tiveram esse destino.

Para corroborar o entendimento manifestado, caberia à decisão recorrida mencionar os dados ou fatos pelos quais ficasse demonstrada a aplicação das receitas em desacordo com as finalidades essenciais da instituição. Isso, ratifique-se, independentemente da



origem desses recursos. Na verdade, foi exatamente o que ocorreu no item referente às doações, analisado a seguir.

Sem entrar no mérito das regras de dedução, a prática de doações é atividade intrínseca às instituições de assistência social, como se intitula a recorrente. Indubitável, no caso, que apenas as doações claramente associadas à filantropia podem ser vinculadas às finalidades essenciais dessas entidades.

Nos termos do inciso II, do art. 14 do CTN e da alínea “b”, do § 2º, do art. 12 da Lei nº 9.532/97, é condição essencial para o gozo da imunidade a aplicação integral de seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais.

O dispositivo não dá margem a dúvidas. Ao mesmo tempo em que o entendimento mais atual caminha por conceder à instituição de assistência social a permissão de buscar as fontes de recursos que lhe sejam possíveis sem que isso implique em desqualificá-la como tal, deve ficar claro que não houve abrandamento da rigidez legislativa direcionada à aplicação desses recursos nas finalidades essenciais da entidade, como condição do gozo da imunidade tributária.

Sob esse aspecto, chega ao nível do absurdo o argumento da recorrente de que o registro contábil é instrumento suficiente para a comprovação exigida pela norma e qualquer exigência adicional seria interferência estatal no direito de associação.

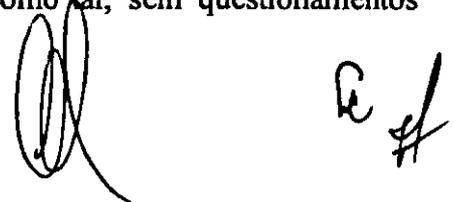
Ao que parece, a interessada não leva em consideração o fato de que está em discussão um instituto constitucional de maior relevância no aspecto tributário, estabelecendo uma relação biunívoca pela qual o Estado abdica do direito à imposição da exação e, em troca, o beneficiário promove ações complementares à atividade estatal, suprimindo deficiências momentâneas ou estruturais.

Parece-me totalmente despropositado imaginar que o Estado, ao conceder a imunidade tributária, iria abrir mão dos mecanismos de verificação da efetiva contra-partida para evitar que o benefício seja usufruído por quem não preencha as condições que justificaram a concessão.

O fato é que, para verificar se as doações efetuadas caracterizavam a atividade assistencial apregoada pela recorrente, foram expedidas intimações com vistas à apresentação dos comprovantes de aplicação dos recursos em atividades assistenciais e esses comprovantes não foram trazidos aos autos, com exceção da doação ao Colégio Loyola.

No caso das doações feitas a pessoas físicas a situação é emblemática. Dentre os poucos documentos apresentados, consta um recibo de doação (fl. 94) indicando que o beneficiário pode dispor da doação como desejar. Penso que tal liberalidade não condiz com uma atividade supostamente assistencial. Outros recibos referem-se a doação para tratamento de saúde, sem indicativo de preocupação em atestar se a verba foi efetivamente gasta desse modo. Além do mais, a beneficiária é esposa de funcionário da instituição, comprometendo a suposta natureza assistencial da doação.

Saliente-se que sequer pode ser argüido que a exigência de comprovação da aplicação dos recursos nos objetivos institucionais tenha sido estabelecido exclusivamente por lei ordinária. Trata-se de dispositivo expresso no CTN e, como tal, sem questionamentos

Handwritten signature and initials in the bottom right corner of the page.

quanto à aplicabilidade. Se a instituição fez a temerária opção de não exigir recibo dos beneficiários das doações, incorreu em risco de sua inteira responsabilidade.

Pelo exposto, não ficou comprovada a aplicação integral dos recursos nas finalidades essenciais da entidade, motivo pelo qual voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 14 de junho de 2007

Leonardo de Andrade Couto
LEONARDO DE ANDRADE COUTO



Voto Vencedor

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE - Redator Designado

Adoto o relatório do relator originalmente designado.

A Câmara ficou dividida, somente, no que tange ao último item tratado no Vencido, qual seja, no caso das doações feitas a pessoas físicas. Quanto ao mais, adoto o voto do Conselheiro Leonardo, como razões de decidir.

Segundo o Voto Vencido, os motivos para negar provimento ao recurso, mantendo, por via de consequência, a suspensão da imunidade, residiriam:

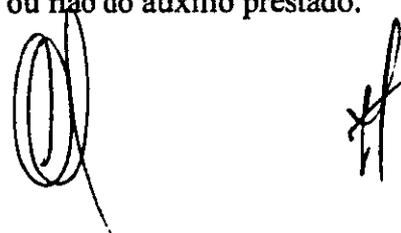
01 - no recibo de doação de fl. 94, que segundo o Eminentíssimo Relator, estaria a indicar que o beneficiário poderia dispor da doação como desejasse;

02 - Em recibos referentes a doação para tratamento de saúde, sem indicativo de preocupação em atestar se a verba foi efetivamente gasta desse modo. Além do mais, a beneficiária é esposa de funcionário da instituição, fato que comprometeria a natureza assistencial da doação.

A revisão dos autos, contudo, demonstrou que a recorrente efetuou centenas de operações do mesmo tipo, todas corretamente identificadas e comprovadas.

Dentro desse universo, um recibo não identificou a finalidade da doação, todavia, resta evidenciado que a recorrente, antes de fazer qualquer doação efetua uma pesquisa sócio-econômica e de necessidade, por meio de Assistentes Sociais, que atestam a premência do auxílio o qual, via de regra, sempre é de pequena monta, diga-se de passagem.

Dentro dessa linha, verifica-se, também, que o trabalho diuturno das Assistentes Sociais, ao acompanhar e aferir a necessidade da Instituição atender e/ou auxiliar A ou B, acaba por suprir, por via transversa, a observação colocada pelo Conselheiro Leonardo - de que não havia comprovação de que os recursos estariam sendo usados para o fim colimado - dado que grande parte dos atendidos retorna à instituição no sentido de solicitar novo atendimento, quando então é feito o acompanhamento acerca da efetividade ou não do auxílio prestado.



Quanto ao fato de uma das atendidas ser esposa de funcionário, a meu sentir, tal fato não desnatura o auxílio ou a própria necessidade dele, e, nem tampouco, o caráter assistencial da instituição.

Certo é que a fiscalização não trouxe para os autos nenhuma prova de irregularidade apta a denotar qualquer desvio da natureza assistencial, dos trabalhos prestados pela ora recorrente.

Note-se, por derradeiro, que recorrente reconhecida e comprovadamente presta relevantes serviços assistenciais, há muitos anos, assim pequenas irregularidades formais, eventualmente, apuradas e que são até normais, dado o volume de atendimentos efetuados e a pequena estrutura administrativa da recorrente, não tem o condão de, por si só, suspender a imunidade tributária a que faz jus.

CONCLUSÃO

Encaminho meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões – DF em 14 de junho de 2007

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE

